



HAL
open science

La fraude à la loi en droit fiscal

Laurène Bach

► **To cite this version:**

Laurène Bach. La fraude à la loi en droit fiscal. Droit. Université de Bordeaux, 2023. Français.
NNT : 2023BORD0286 . tel-04341852

HAL Id: tel-04341852

<https://theses.hal.science/tel-04341852v1>

Submitted on 13 Dec 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE PRÉSENTÉE POUR OBTENIR LE GRADE DE
DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX
ÉCOLE DOCTORALE DE DROIT (E.D. 41)
SPÉCIALITÉ DROIT PRIVÉ ET SCIENCES CRIMINELLES

Par **Laurène BACH**

LA FRAUDE À LA LOI EN DROIT FISCAL

Sous la direction de

Madame le Professeur Florence DEBOISSY

Soutenue le 9 novembre 2023

Membres du jury :

Mme Marie-Laure COQUELET

Professeur à l'Université Panthéon-Assas, Paris II, *Présidente du Jury*

Mme Florence DEBOISSY,

Professeur, Université de Bordeaux, *Directrice de thèse*

Monsieur Daniel GUTMANN,

Professeur à l'Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, *Rapporteur*

Madame Ariane PÉRIN-DUREAU,

Professeur à l'Université de Strasbourg, *Rapporteur*

Monsieur Guillaume WICKER,

Professeur à l'Université de Bordeaux, *Examineur*

À mon père,

REMERCIEMENTS

Mes premiers remerciements vont à Madame le Professeur Florence DEBOISSY pour m'avoir donné l'opportunité de réaliser cette thèse et pour ses conseils avisés tout au long de mon aventure universitaire.

Je souhaite également remercier les membres de mon centre recherche, Professeurs, Maîtres de conférences et doctorants qui ont croisé mon chemin durant ces six années. Je remercie particulièrement Monsieur le Professeur Ronan RAFFRAY, avec qui le goût de la recherche est né. Je suis enfin très reconnaissante envers Nathalie MARTIN pour son soutien tant administratif que moral, sa disponibilité et son engagement envers chacun des doctorants.

Enfin, je tiens à remercier mes proches, famille et ami(e)s ainsi que mon compagnon, Nicolas, pour leur soutien, leur écoute, leur compréhension et leur affection. La thèse est une épreuve solitaire durant laquelle il est indispensable d'être bien entouré. À ce titre, je remercie tout particulièrement Candice Michel, Marion Pellé et Laetitia Petit pour leur relecture minutieuse et leur amitié, ainsi que Guillaume Lamouroux pour les nombreuses conversations sur mon sujet de thèse.

En guise de dernier clin d'œil, j'ai une pensée pour mon fidèle compagnon, Buck, qui m'a accompagnée durant ces années, pour les balades salvatrices et quotidiennes durant lesquelles bon nombre de raisonnements se sont éclaircis.

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

ACCIS	Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés
Al.	Alinéa
AN	Assemblée nationale
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BEPS	Base erosion and profit shifting
BF	Lefebvre Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BGFE	Bulletin de gestion fiscale des entreprises
BOFIP-Impôts	Bulletin officiel des finances publiques – Impôts
BOI	Bulletin officiel des impôts
Bull. Joly	Bulletin Joly
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CAF	Comité des affaires fiscales
CADF	Comité abus de droit fiscal
Cons. Const.	Conseil constitutionnel
CE	Conseil d'Etat
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de Justice de l'Union Européenne
Coll.	Collection
Comm.	Commentaire
Concl.	Conclusions
D	Recueil Dalloz
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
DGFIP	Direction générale des Finances publiques
<i>Dr. fisc.</i>	<i>Droit fiscal – Revue de droit fiscal</i>
<i>Dr. sociétés</i>	<i>Droit des sociétés</i>
Ed.	Editions / éditeurs
Et.	Étude
ETNC	Etats ou territoires non coopératifs
Fasc.	Fascicule
FR	<i>Feuille rapide - Francis Lefebvre</i>

GAJA	Les grands arrêts de la jurisprudence administrative
GAJF	Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale
ibid	ib même endroit
IFRS	International financial reporting standards
Inst.	Instruction ministérielle
IRS	Internal revenue service
IS	Impôt sur les sociétés
JCP	Semaine Juridique Générale
JCP E	Semaine Juridique Entreprise et affaires
JO	Journal Officiel
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
LNF	Les Nouvelles fiscales
LPF	Livre des procédures fiscales
Lob	Limitation of Benefits
OCDE	Organisation de coopération et de développement
économique	
p.	Page
PPT	Principle purpose test
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
R.E.I.D.F	Revue européenne et internationale de droit fiscal
Req.	Requête
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RTD eur.	Revue de droit européen
RTD comm.	Revue de droit commercial
S.	Suivant
<i>Supra</i>	Plus haut, au dessus
TA	Tribunal administratif
t.	Tome
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne
TUE	Traité de l'Union européenne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
v.	Voir
V°	<i>Verbis</i>

SOMMAIRE

INTRODUCTION

PREMIÈRE PARTIE LA MULTIPLICATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI

TITRE I – LA DIVERSITÉ DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE
À LA LOI

Chapitre I – Les fondements généraux de lutte contre la fraude à la loi

Chapitre II – Les fondements spéciaux de lutte contre la fraude à la loi

TITRE II – L'UNITÉ DE LA NOTION DE FRAUDE À LA LOI

Chapitre I – L'unité des critères de la fraude à la loi

Chapitre II – L'appréciation unitaire de la fraude à la loi à travers la notion de montage artificiel dénué de substance

DEUXIEME PARTIE L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI

TITRE I – L'ARTICULATION DES FONDEMENTS AYANT UNE NATURE
DIFFÉRENTE

Chapitre I – L'articulation par le critère de l'objet

Chapitre II – L'articulation par le critère de la source

TITRE II – L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE MÊME NATURE

Chapitre I – Le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant*

Chapitre II – La mise en œuvre de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

CONCLUSION GENERALE

INTRODUCTION

« Fraus omnia corrumpit »

1. Le malhonnête et le droit fiscal. « Quelle fête assez solennelle pour arrêter la fraude, la perfidie, le brigandage, et la cupidité qui ose tous les crimes pour avoir de l'or, et qui s'enrichit par le fer ou le poison ? Que les gens de bien sont rares ! Leur nombre égale à peine celui des portes de Thèbes, ou des embouchures du fleuve qui féconde l'Egypte. Nous vivons dans le neuvième âge, dans un siècle pire que le siècle de fer : les noms manquent aux crimes, et la nature n'a plus de métaux pour les désigner »¹. JUVENAL, dans sa treizième Satires, dénonce la multiplication des comportements malhonnêtes et l'incapacité des sociétés à les réprimer. Pourtant, la morale étant propre à chacun, il revient bien aux pouvoirs publics et au Droit d'identifier, d'appréhender et de sanctionner les comportements frauduleux. Il s'agit de trouver l'équilibre entre le tolérable et l'intolérable, entre ce qui relève du licite et ce qui relève de l'illicite. Telle est la frontière fragile à trouver entre ce qui relève de l'habileté et ce qui devient un acte frauduleux, une éviction intentionnelle par le sujet de droit d'une règle de conduite impérative à laquelle il avait l'obligation de se conformer par des moyens réguliers². La frontière peut être difficile à tracer au regard de la licéité des moyens employés et il faut alors sonder l'âme de chacun pour faire apparaître la malice, l'intention de commettre une fraude à la loi. Longtemps, le droit fiscal n'a pas sanctionné le contribuable habile mais cherchant à éluder les règles fiscales pour alléger son imposition, mais les temps ont changé. Aujourd'hui, la notion de fraude à la loi est la clé de voûte des politiques fiscales internationales, tentant de réprimer le malhonnête « qui ose tous les crimes pour avoir de l'or »³, ou tout du moins le conserver au détriment du Trésor.

2. Retour sur la théorie générale de la fraude à la loi en droit privé. Une étude d'ampleur a été menée par José VIDAL afin de dégager une définition générale de la fraude à la loi. Selon l'auteur, la *fraus legis* désigne une soustraction « à l'exécution d'une règle

¹JUVENAL, *Satires*, Traduit du latin par J. DUSAULX (1770) et illustré par L. MOREAU, à l'enseigne du pot cassé, coll. Antiqua, n°12 (1929), treizième satire.

² J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse de doctorat, Paris, Université de Toulouse, Dalloz, 1957, p. 455.

³ JUVENAL, *Satires*, Traduit du latin par J. DUSAULX (1770) et illustré par L. MOREAU, à l'enseigne du pot cassé, coll. Antiqua, n°12 (1929), treizième satire.

obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif »⁴. En d'autres termes, il y a fraude à la loi lorsqu'une personne contourne une règle obligatoire et parvient à un résultat illégitime par l'emploi d'un moyen en apparence irréprochable du point de vue du droit objectif. L'expression « fraude à la loi » illustre alors tant l'objet de l'attaque que le moyen employé : la ruse⁵. Pour caractériser la fraude à la loi, l'auteur dégage trois critères de qualification : un élément légal, un élément moral et un élément matériel.

Tout d'abord, la fraude à la loi suppose une règle de conduite obligatoire, un élément légal. Selon VIDAL, « *la fraude suppose toujours une règle de conduite impérative, à laquelle le sujet passif désire se soustraire* »⁶. L'individu contourne une règle à laquelle il avait l'obligation de se conformer⁷. Toutefois, la référence au terme « loi » doit être interprétée largement comme visant toute règle de droit. L'objet de la fraude peut être la loi formelle, les règlements du pouvoir exécutif, les règles coutumières ou encore les règles jurisprudentielles, de source interne, européenne ou encore internationale⁸.

Ensuite, la fraude à la loi implique une intention frauduleuse. Il s'agit de l'élément intentionnel de la fraude. L'individu doit avoir eu « *la volonté d'éluder la règle, de mettre en œuvre certains moyens déloyaux en vue d'atteindre ce résultat contraire au droit* »⁹. L'auteur distingue l'intention de nuire et l'intention frauduleuse. La première suppose que l'individu cherche à causer du tort aux intérêts d'autrui, il désire nuire à autrui ; alors que la seconde ne nécessite pas une telle volonté. L'intention frauduleuse renvoie à un élément volontaire et intentionnel mais elle n'est pas forcément destinée à nuire à autrui. L'individu peut commettre l'acte en poursuivant un intérêt qui lui est propre, celui d'éluder une règle obligatoire lui étant défavorable ou de la contourner pour obtenir un avantage. En ce sens, le Doyen RIPERT distinguait la fraude à la loi qui correspond à une « *tentative faite d'un commun accord par*

⁴ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc., p. 11 et suiv.

⁵ *Ibid.*, p. 63.

⁶ *Ibid.*, p.63.

⁷ *Ibid.*, p. 63 « *il n'y a fraude en réalité que lorsque le sujet parvient à éluder une règle à laquelle il avait l'obligation de se conformer* ».

⁸ *Ibid.*, p. 455 : « *La fraude est toujours dirigée contre une règle obligatoire, mais il n'y a pas à distinguer entre les diverses règles de l'ordonnancement juridique, entre les règles générales (lois, règlements...) et les règles individuelles (actes administratifs individuels, jugements, conventions...)*. L'auteur admet que l'objet de la fraude est toutes règles impératives faisant partie de l'ordre juridique français.

⁹ *Ibid.*, p. 121.

plusieurs intéressés pour échapper à l'application d'une règle juridique impérative »¹⁰, et la véritable « volonté de porter préjudice à une personne déterminée », qui est un autre type de comportement frauduleux.

Enfin, le dernier critère de la fraude à la loi selon la théorie du Doyen VIDAL est l'élément matériel, renvoyant à la matérialisation de l'intention frauduleuse par différents moyens. Ces moyens peuvent être très divers, prenant la forme d'actes juridiques ou de faits juridiques. Ainsi, l'auteur énonce que la fraude peut être réalisée par tout moyen mais ces derniers doivent permettre au fraudeur de parvenir au résultat escompté. Ils ne sont pas illicites ; ils sont réels et licites. Ce troisième critère est un élément distinctif de la fraude à la loi. Il n'y a ni violation directe de la loi ni création d'une apparence fictive¹¹. Les moyens sont réguliers mais ils poursuivent un dessin frauduleux. De fait, les actes étant légaux en eux-mêmes ils ne sont pas révélateurs à eux seuls du caractère frauduleux. Pour déceler la fraude à la loi, il faut mettre en lien les moyens employés avec la volonté de celui qui a passé l'acte¹².

3. Les origines de l'adage *fraus omnia corrumpit*. Les origines de l'adage *fraus omnia corrumpit*, fondement de la sanction de la fraude à la loi, sont incertaines¹³. En droit romain, le terme « *fraus* » était connu mais recevait une double acception. Il signifiait le dommage, le préjudice¹⁴ mais il renvoyait également au comportement de tromperie¹⁵. Les Romains distinguaient également la *fraus legis*, la fraude à la loi, et la *fraus creditorum*, la fraude aux droits des tiers. La première qualification désignait une violation de la loi, tandis que la seconde qualification visait le comportement préjudiciable à l'égard des tiers, ce qui

¹⁰ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, LGDJ, 4^{ème} éd., 1949, n°173.

¹¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc. p. 183 : « L'acte frauduleux au contraire [de l'acte simulé] est réel ; il s'étale même avec une certaine satisfaction, absolument imbu de sa correction. ». L'auteur soulève la distinction entre la simulation, la violation de loi et la fraude à la loi. V. *infra* n°8 (distinction simulation) et n°9 (distinction fraude fiscale).

¹² G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, op.cit., n° 168.

¹³ Selon H. ROLAND et L. BOYER, *Adages du droit français*, LexisNexis, 1999, V° « *Fraus omnia corrumpit* », l'adage *fraus omnia corrumpit*, en dépit de sa formulation latine, serait apparu pour la première fois dans une note anonyme publiée au recueil Dalloz sous un arrêt de cassation daté de 1855 relatif à la transcription d'une cession immobilière : « Attendu que la fraude fait exception à toutes les règles ; que si la transcription a été faite par suite d'un concert frauduleux entre le vendeur et l'acquéreur, elle ne peut produire aucun effet » (note sous Civ., 26 mars 1855, DP 1855, 1, spéc. p. 326).

¹⁴ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc., p. 11. L'auteur renvoie à l'étude de KRUGER et KASER, « *fraus* », in *Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsdes-chichte*, 1943, p.117 et suiv., ainsi qu'à l'œuvre de ROTONDI, « *Gli atti in frode alla lele* », turin, 1911, p. 20 et suiv.

¹⁵En ce sens, J. BREJON, « *fraus legis* », in J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse. préc., p. 12.

correspond à la notion de fraude paulienne¹⁶. Mais malgré le développement des deux notions et de maximes générales telles que « *Nisi fraus hominum cuncta pernicio corrumpet* »¹⁷, les Romains ne sont pas parvenus à dégager un principe général permettant de définir la fraude et de la sanctionner. Il faut attendre le XIV^{ème} siècle, et les travaux de BARTOLE et de ses disciples tels que BALDE, pour voir apparaître les premières études générales sur le principe d'une sanction des comportements frauduleux. BARTOLE propose d'annuler tout acte fait en fraude, mais c'est BALDE qui dégagera la formule plus générale « *Ce qui est fait en fraude à la loi ou d'autrui ne peut avoir d'effet* »¹⁸. Au XVI^{ème} siècle, CUJAS dégage une nouvelle maxime « *fraus semper excepta uidetur* » – la fraude fait toujours exception à la règle – pour affirmer la nécessité de sanctionner les transactions frauduleuses. Le sens de cette dernière maxime se rapproche, voire équivaut, à l'adage connu aujourd'hui *fraus omnia corrumpit*, la fraude corrompt tout. Les actes constitutifs d'une fraude à la loi ne doivent pas produire d'effets, ils sont inopposables. À la fin de l'Ancien droit aux XVII^{ème} et XVIII^{ème} siècle, la fraude à la loi est affirmée en tant que notion, et sa sanction se généralise. L'existence d'une pluralité de coutumes locales et l'affirmation du principe de territorialité ont créé de nouvelles situations frauduleuses qu'il faut sanctionner, par exemple, lorsque des individus réalisent des actes interdits en vertu de la loi locale dans un autre territoire où un tel acte est autorisé. Pour autant, le principe n'a pas été intégré dans le Code civil Napoléonien, contrairement au régime de la fraude paulienne¹⁹. Selon VIDAL, le brocard « *fraus omnia corrumpit* » n'apparaîtra qu'au cours du XIX^{ème} siècle²⁰ avec le développement du principe général reprenant la formule « *la fraude fait exception à toute règle* » dans les arrêts de la Cour de cassation au début de ce siècle²¹. De nombreuses illustrations de l'adage existe ainsi postérieurement au Code civil en jurisprudence, notamment en matière de droit international privé.

¹⁶ Sur la notion de fraude paulienne, v. L. SAUTONIE-LAGUIONIE, *La fraude paulienne*, thèse, préf. G. WICKER, Bibliothèque de droit privé, LGDJ, t. 500, spéc. n°549. La fraude paulienne est définie comme « *un acte juridique par lequel le débiteur porte atteinte au droit de son créancier* ».

¹⁷ N.H. XI, 36, formule énoncée par Pline l'Ancien.

¹⁸ BALDE, cité par GOING, « Simulation und fraus in der lehre des Bartolus und Baldus », in *festschrift P. KOSCHAKER*, 1939, III, comment. Dig., 12,2,9,5.

¹⁹ Le régime de la fraude paulienne, et notamment les droits dont dispose le créancier pour contester les actes frauduleux, est inscrit au sein de l'article 1167 du Code civil depuis 1804. V. en ce sens, L. SAUTONIE-LAGUIONIE, *La fraude paulienne*, thèse préc., p.1.

²⁰ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc. p. 55 : « Le brocard « *fraus omnia corrumpit* », dont nous croyons l'apparition postérieure au Code civil, ne fera qu'exprimer sous sa forme latine ce principe essentiel ».

²¹ V. par ex. : Req., 3 juill. 1817, S., 18.1.338 ; Req., 14 juin 1847, D., 47.1.332.

4. Illustration en droit international privé : la célèbre affaire de la Princesse de Bauffremont. Le droit international privé offre de nombreuses illustrations de mise en œuvre de l'exception de fraude à la loi procédant de la tentation de substituer une loi étrangère plus favorable à une loi nationale moins favorable. L'arrêt fondateur de la notion de fraude à la loi en droit international privé français est le célèbre arrêt *Princesse de Bauffremont* rendu le 18 mars 1878 par la Cour de cassation. En l'espèce, la princesse de Bauffremont ne pouvait pas divorcer en application de la loi française. Elle a alors élu domicile au duché de Saxe-Altenbourg pour obtenir la nationalité allemande. Une fois la nationalité obtenue, cette dernière a demandé la conversion de sa séparation de corps en divorce, avant de se remarier de nouveau. Son premier mari a demandé la nullité de la naturalisation, et par voie de conséquence la nullité du second mariage. Les juges du fond, confortés par la Cour de cassation, ont retenu que la Princesse de Bauffremont « *avait sollicité et obtenu cette nationalité nouvelle, non pas pour exercer les droits et accomplir les devoirs qui en découlent (...), mais dans le seul but d'échapper aux prohibitions de la loi française en contractant un second mariage et d'aliéner sa nouvelle nationalité aussitôt qu'elle l'aurait acquise* »²². En ce sens, la fraude à la loi vise le comportement visant, par la création ou l'exploitation d'un faux conflit de lois, à provoquer l'application d'une loi étrangère par une autorité publique²³. Ainsi, en droit international privé, l'élément matériel de la fraude est la manipulation d'une règle de conflit, et plus particulièrement des critères de rattachement prévus par cette dernière, ou de la qualification des actes²⁴. Aussi l'exception de fraude à la loi est-elle utilisée dans le but de sanctionner le déplacement de l'élément de rattachement retenu par la règle de conflit du for permettant à l'intéressé de bénéficier de la loi étrangère plus favorable. Dans un arrêt de la Cour de cassation du 20 mars 1985, les juges ont caractérisé une fraude à la loi dans une autre espèce. Un individu avait constitué une société à l'étranger afin d'échapper à l'application des règles de succession immobilière, soumise à la *lex rei sitae*. Par l'apport de l'immeuble, objet de la transmission, à la société étrangère, les règles successorales en matière de biens mobiliers se sont appliquées reconnaissant la compétence à la règle étrangère. Ainsi, l'individu a évité l'application de la loi

²² Civ., 18 mars 1878, S. 78. I. 193, note LABBE ; B. ANCEL, Y. LEQUETTE, Grands arrêts de la jurisprudence française de droit international privé, Dalloz, 5^e éd., 2006, n° 6.

²³ V. B. AUDIT, « Fraude à la loi », J.-DI. Droit international, Fasc. 535, § 11.

²⁴ CA Aix-en-Provence, 9 mars 1983, Caron : *Rev. crit. DIP* 1983, p. 282, note DROZ, confirmé sur ce point par Cass, 1^{ère} civ, 20 mars 1985 : *Bull. civ.* 1985, n° 103 ; *JCP G* 1986, II, 20630, note F. BOULANGER ; *Rev. crit. DIP* 1986, p. 66, note Y. LEQUETTE ; *JDI* 1987, p. 80, note M.-L. NIBOYET-HOEGY, approuvant les juges du fond d'avoir sanctionné la « *manipulation consistant, par une série d'opérations harmonisées, à modifier l'élément de rattachement constitué à l'origine par la nature immobilière du bien situé en France, devenu ensuite bien meuble, afin d'écarter l'application de la loi successorale française (...)* ».

de situation de l'immeuble en modifiant la qualification de rattachement²⁵. Les effets de l'apport ont été refusés et la règle successorale française s'est appliquée à l'immeuble. Pour Bernard AUDIT, dans ces hypothèses, il est possible de déceler la fraude en analysant les conséquences des éléments modifiés en apparence sur la situation réelle de l'individu. Ainsi, « lorsque la soustraction à des dispositions impératives n'a pas été une simple conséquence de la modification opérée dans la situation, [...], mais son but même, les autres effets éléments de la situation demeurant inchangés ». La situation créée n'a pas vocation à produire d'autres effets, à s'inscrire dans le temps. Cela démontre l'intention frauduleuse de l'auteur des actes ne recherchant qu'à contourner la loi. L'auteur prend l'exemple de la fraude par changement de nationalité dans laquelle fréquemment l'intéressé continue d'entretenir des liens plus étroits avec la nationalité dont il a répudié formellement l'appartenance²⁶. Tout cela révèle l'artificialité de la situation juridique créée dans l'unique but d'obtenir le résultat escompté, le contournement de la loi française au profit de la loi étrangère. En matière fiscale, de tels montages sont réalisés par les contribuables pour évincer la loi fiscale française. Pourtant, la fraude à la loi en droit fiscal n'a été reconnue que tardivement par les juges français malgré son développement en droit international.

5. La reconnaissance tardive de la notion de fraude à la loi en droit fiscal. Selon le Doyen VIDAL « il n'y a pas place en cette matière (entendu en matière fiscale) pour la théorie de la fraude ». La fraude à la loi nécessite qu'une règle obligatoire soit contournée, ce qui a pour préalable que les conditions d'application de cette règle soient remplies. Il oppose ainsi l'habileté qui consiste « à manœuvrer pour ne pas tomber sous le coup d'une règle impérative »²⁷, et la fraude à la loi qui « consiste à manœuvrer pour éluder l'exécution d'une telle règle lorsque les conditions de son application sont réunies »²⁸. Or, le particularisme du droit fiscal, en ce qu'il soumet le contribuable à des règles d'imposition selon des conditions d'assujettissement non obligatoires, a longtemps conduit au rejet de la notion de fraude à la loi en la matière. Comment celui qui choisit de ne pas remplir certaines conditions d'assujettissement à l'imposition pourrait-il être coupable d'une soustraction frauduleuse à la loi fiscale, qui n'apparaissait pas applicable ? Celui qui empêche l'obligation fiscale de naître

²⁵ Cass. 1re civ., 20 mars 1985 : *Bull. civ.* 1985, n° 103 ; *JCP G* 1986, II, 20630, note F. BOULANGER.

²⁶ B. AUDIT, « Fraude à la loi », *J.-Dl. Droit international*, Fasc. 535, op. cit., § 11.

²⁷ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc. p. 96 et suiv.

²⁸ *Ibid.* p. 95.

ne viole aucune règle fiscale, dans la mesure où elle n'impose pas aux individus d'accomplir certains actes plutôt que d'autres²⁹. Quant à celui qui viole délibérément la loi fiscale en dissimulant ses actes pour éviter l'imposition, il commet davantage une fraude fiscale³⁰. Toutefois, lorsqu'un contribuable entre dans les conditions d'application d'un texte fiscal, ce dernier ne s'impose-t-il pas à lui ? En effet, lorsque le contribuable entre dans le champ d'application d'un texte fiscal, qu'il en remplit les conditions d'assujettissement, s'en soustraire volontairement dans un but fiscal constitue bien une fraude. Il s'agit bien de moyens mis en œuvre dans le but d'éluder volontairement l'application d'un texte normalement applicable puisque les conditions d'application sont satisfaites. La loi fiscale devient obligatoire dès lors que le contribuable choisit de réaliser des actes entraînant l'application d'un régime fiscal identifié. Le raisonnement restreignant l'application de la fraude à la loi à la matière fiscale a ainsi dû être abandonné.

Dans un premier temps, la consécration de la fraude à la loi en droit fiscal a été uniquement prétorienne. Dans un arrêt du 10 juin 1981, les juges du Conseil d'État ont évoqué, pour la première fois, la possibilité pour l'administration fiscale de pouvoir écarter les actes « *qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* » sur le fondement de l'ancien article 1649 quinquies B³¹. Toutefois, ils n'ont pas qualifié en l'espèce de tels agissements. Il a fallu ensuite attendre une vingtaine d'années pour que la Cour de justice de l'Union européenne consacre à son tour le principe d'interdiction des pratiques abusives en matière fiscale. Saisie d'une question préjudicielle sur l'interprétation de la sixième directive pour refuser le droit à

²⁹ *Ibid.* p. 101 : « *si celui qui se soustrait au paiement d'un droit définitivement dû en dissimule l'existence du fait générateur de l'impôt commet une véritable violation de la loi fiscale, au contraire celui qui empêche ce droit de naître ne viole aucune obligation, la loi fiscale n'imposant pas aux individus d'accomplir certains actes plutôt que d'autres. Celui-ci ne commet donc aucune fraude et fait au contraire un acte parfaitement licite usant de la liberté des conventions* ».

³⁰ VIDAL distingue la simple habileté et la véritable fraude fiscale. La fraude fiscale se définit comme « *une violation ouverte ou cachée de la loi* ». Pour l'auteur, en matière fiscale, il n'y a qu'une qualification duale des comportements du contribuable : « *ou bien l'obligation d'acquitter l'impôt existe parce que l'on se trouve dans la situation prévue pour sa perception, et on viole cette obligation en ne l'acquittant pas ; - ou bien l'on ne se trouve pas dans une telle situation, et aucune obligation n'existe* » : *ibid.*, p. 97. Sur la distinction fraude à la loi, fraude fiscale et habileté fiscale, v. *infra* n°9.

³¹ CE, 10 juin 1981, n° 18664 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY ; *RJF* 1981, n°9, p. 426 ; *GAJF*, 2e éd., n° 22-7, ét. B. PLAGNET. Selon la solution retenue, l'abus de droit peut être caractérisé lorsque les actes litigieux ne sont inspirés « *par aucun autre motif que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ».

déduction d'un contribuable ayant réalisé des opérations artificielles, les juges européens ont affirmé dans le célèbre arrêt *Halifax* que « la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive »³². En d'autres termes, le « principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA »³³. Quelques mois plus tard, sous l'impulsion de la jurisprudence européenne, les juges internes ont confirmé l'application de la fraude à la loi dans le domaine fiscal par un important arrêt *Janfin*. Après avoir rappelé le principe d'opposabilité des actes de droit privé aux tiers, les juges ont précisé qu'en dehors du champ d'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, c'est-à-dire en dehors des hypothèses de simulation, l'administration pouvait toujours écarter « les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »³⁴. La lutte contre la fraude à la loi est ainsi reconnue en tant que principe général du droit tant en droit interne qu'en droit de l'Union européenne.

Dans un second temps, pour répondre aux controverses persistantes sur les critères de définition du nouveau fondement jurisprudentiel de lutte contre la fraude à la loi, sur sa procédure de mise en œuvre et son articulation avec le fondement traditionnel d'abus de droit, il est apparu nécessaire d'offrir à la fraude à la loi une assise et une définition légale³⁵. Le législateur a alors entrepris une réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales consacrant déjà l'abus de droit par simulation. Par la loi de finances rectificative pour 2008, la fraude à la loi a ainsi été intégrée à ce dernier à côté du fondement de la simulation³⁶.

³² CJUE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd*, pt.85: *RJF* 5/2006, n° 648, p. 383, chron. O. FOUQUET; *BDCF* 5/2006, n° 68, concl. L. M. POIARES MADURO ; v. Y. SÉRANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, étude 16. Pour une présentation de l'arrêt, V. *infra* n°32.

³³ *Ibid.*, pt. 70.

³⁴ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, consid. 5 : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104. Pour une présentation de l'arrêt et une analyse de sa portée, v. *infra* n°41.

³⁵O. FOUQUET (ss dir.), « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche » : *Dr. fisc.* 2008, n° 27, 403.

³⁶ L'article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 modifiant les dispositions de l'article L. 64 du LPF.

6. La première définition française de la fraude à la loi en droit fiscal. Afin de permettre la distinction avec d'autres notions et d'initier la réflexion sur la notion de fraude à la loi, il convient de partir de la notion issue de la loi de finances pour 2008. La définition retenue est celle posée par le législateur à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. La fraude à la loi est caractérisée par des actes « *recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, (qui) n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui 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* ». À première étude, il s'agit bien de la même notion qu'en droit privé général et en droit privé international. La fraude à la loi fiscale est constituée par des actes, des moyens mis en œuvre par le contribuable, ce qui correspond à l'élément matériel. Ces derniers peuvent être très variés, empruntant des techniques juridiques légales mais dont l'objectif est de limiter l'imposition. Le second critère est le contournement de la loi fiscale, l'élément légal. Les juges ont admis qu'il était possible d'éluider une loi fiscale malgré les spécificités de la matière. Si le contribuable remplit les conditions d'application d'un texte fiscal, ce dernier devient un texte impératif. Si le contribuable crée une situation juridique pour échapper à l'application de la loi fiscale, il contourne la règle. Il se soustrait à son obligation fiscale normalement due « *eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ». Enfin, les desseins du contribuable doivent être animés par une intention frauduleuse, à savoir la volonté d'échapper à l'imposition en recherchant l'application littérale du texte tout en étant en contrariété avec les objectifs poursuivis par ce dernier. Bien qu'*a priori*, les critères de la fraude à la loi semblent bien définis, ils ont suscité et suscitent encore de nombreuses interrogations, tant sur leur définition que sur leur articulation. La jurisprudence a progressivement approfondi les critères de la fraude à la loi, n'entraînant pas toujours le consensus de la doctrine³⁷. Toutefois, les critères légaux reconnus à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales offre une première définition légale de la fraude à la loi permettant de distinguer la notion des notions voisines couramment utilisées par les juges et la doctrine.

³⁷ V. en ce sens, A. PERIN-DUREAU, « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », *RTD Com.* 2019, p. 522. Le Professeur PERIN-DUREAU revient sur les différents arrêts rendus par la jurisprudence qui sèment le doute concernant l'articulation des critères de la fraude à la loi, et notamment la prédominance du but recherché sur la nécessité de démontrer le contournement de l'intention des auteurs du texte : « *Les décisions ultérieures fondées sur l'ancien article L. 64 du livre des procédures fiscales interprété à la lueur du nouvel article L. 64 du même code, de même que celles fondées sur le nouvel article L. 64, sèmeront néanmoins le trouble sur l'articulation des critères subjectif et objectif de l'abus de droit par fraude : nombre de décisions admettront l'abus de droit en raison du défaut de substance économique du montage, sans vérifier la contrariété aux intentions du législateur* » ; Sur l'articulation des critères, V. également, supra n°359 à n°362.

7. La distinction de l'abus de droit et de la fraude à la loi. L'intégration de la fraude à la loi au sein de la procédure d'abus de droit conduit à s'interroger sur la distinction des notions d'abus de droit et de fraude à la loi. La notion d'abus de droit vise à contrôler l'usage des droits par leur titulaire³⁸, afin de sanctionner leur usage excessif au détriment des droits d'autrui. Selon le Doyen RIPERT, un droit est « *une prérogative définie et donnant puissance à un homme sur un autre homme ou les autres hommes* »³⁹. Cependant, ces « droits-pouvoirs » conférés ne sont pas absolus, ils peuvent être limités au moyen de la théorie de l'abus de droit. Ainsi, le titulaire d'un droit qui en use de manière abusive, contrairement à sa finalité sociale, commet un abus de droit ; tandis que l'individu qui réalise des actes réguliers dans l'intention d'éluder une règle impérative commet une fraude à la loi⁴⁰. Les deux notions peuvent donc être distinguées. Toutefois, comme l'a souligné le Doyen VIDAL, « *la fraude est un des chefs d'abus possible* »⁴¹, puisque le contribuable détourne la finalité sociale des dispositions fiscales⁴² en voulant les contourner en usant de sa liberté contractuelle, sa liberté de gestion ou tout autre droit. En d'autres termes, la fraude est un abus résidant dans le détournement de la finalité d'une règle de droit obligatoire par son éviction au moyen d'actes réguliers⁴³. Le rapprochement des deux notions procède également de l'appréciation des critères de la fraude à la loi, qui tendent à la recherche de l'artificialité du montage. La réalisation d'actes artificiels constitue nécessairement un usage abusif d'un droit à l'encontre de sa finalité dans la mesure où les actes ne reposent sur aucune justification, hormis l'éviction de la loi fiscale. En cela, la fraude à la loi, tout comme la simulation, est une forme d'abus de droit.

8. La distinction des deux branches de l'abus de droit. Depuis la loi de finances rectificative pour 2008, qui a créé le second alinéa à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, sont inopposables les actes réalisés à l'aide d'une apparence dissimulant la réalité – la simulation – ; et les actes effectués dans le but de contourner l'application d'une règle – fraude

³⁸J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe « fraus omnia corrumpit »*, thèse. préc., p.353.

³⁹ En ce sens, v. G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, op.cit.

⁴⁰ V. en ce sens, A. PERIN-DUREAU, « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », art. préc., p. 522 : « *les notions d'abus de droit et de fraude à la loi sont traditionnellement distinctes : tandis que l'abus de droit s'entend de l'usage excessif d'une prérogative juridique, en méconnaissance de sa finalité sociale, la fraude à la loi s'entend d'un acte régulier accompli dans l'intention d'éluder la règle impérative* ».

⁴¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe « fraus omnia corrumpit »*, thèse. préc., p.353.

⁴² En ce sens, A. PERIN-DUREAU, « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », art. préc., l'auteur énonce également la réciproque : « *l'abus de droit peut être un moyen de réaliser une fraude* ».

⁴³ C. de LA MARDIERE, « L'abus de droit en France », *R.E.I.D.F.*, n°2018/4, p. 547.

à la loi —. L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales prévoit ainsi deux fondements bien distincts. La simulation vise des actes fictifs ou déguisés par l'intervention d'une apparence⁴⁴. Il s'agit d'une altération de la réalité. Une apparence est créée volontairement à l'égard des tiers pour dissimuler l'opération réelle, seule connue des parties. En cela, la simulation implique la réunion d'un élément matériel — la contradiction d'un acte apparent et d'un acte réel —, et d'un élément psychologique — l'intention de tromper le tiers, de l'induire en erreur⁴⁵—. Elle se distingue de la fraude à la loi qui ne suppose aucune altération de la réalité⁴⁶. Elle ne nécessite pas la création d'une apparence dissimulant un acte occulte. L'élément matériel de la fraude se distingue ainsi de celui de la simulation. Cependant, les simulateurs peuvent avoir pour volonté d'utiliser l'apparence créée pour éluder la loi⁴⁷. Ainsi, les parties peuvent user d'un acte apparent pour entrer dans les prescriptions légales. Quant au critère psychologique, l'appréciation de la fraude à la loi implique d'analyser les motifs du contribuable pour démontrer le caractère déterminant du but fiscal poursuivi par le contribuable, tandis que les motifs sont indifférents dans le cadre de la simulation. Pendant longtemps, l'intérêt de la distinction entre la fraude à la loi et la simulation a présenté un intérêt certain puisque seule la simulation était sanctionnée par le droit en matière fiscale. Cependant, avec la reconnaissance du principe de fraude à la loi par la jurisprudence et sa codification à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la distinction a perdu en intérêt. Par ailleurs, les montages juridiques mis en œuvre par les contribuables ont tendance à emprunter les procédés de la simulation pour atteindre le résultat frauduleux, floutant la frontière entre les deux qualifications. Plus précisément, la simulation peut devenir « *une technique permettant de réaliser une fraude au sens large* »⁴⁸. Aussi un acte peut-il être frauduleux et simulé. L'exemple couramment donné est celui de la société fictive. Cette dernière est une coquille vide sans substance, c'est une apparence créée. Or, la plupart des sociétés fictives sont aussi des sociétés frauduleuses, c'est-à-dire des sociétés créées dans une volonté de fraude⁴⁹. Leur constitution ou leur interposition permettent de contourner la loi fiscale ou d'entrer dans les prescriptions plus avantageuses

⁴⁴ Sur la notion de simulation, v. F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Thèse, Bibliothèque de droit privé, LGDJ, t. 276.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 36 à p. 39.

⁴⁶ Selon le Professeur F. DEBOISSY, la fraude à la loi « *n'implique aucunement qu'un acte occulte vienne démentir une apparence dressée à la vue des tiers* », *ibid.*, p. 75.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 75.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

d'une autre. Ainsi, les deux notions sont des fondements distincts, mais il existe des hypothèses où elles peuvent trouver à s'appliquer, de façon concurrente.

9. Fraude à la loi, fraude fiscale et optimisation fiscale. Il est parfois difficile de tracer des frontières nettes entre les qualifications de fraude à la loi, fraude fiscale et optimisation fiscale, visant toutes le comportement du contribuable face à ses obligations fiscales⁵⁰. L'élément distinctif réside dans la légalité du comportement. L'habileté fiscale a pu être définie comme le fait de « *tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou son imprécision, afin de minorer son imposition, sans qu'il y ait pour autant infraction* »⁵¹. Elle serait un synonyme d'optimisation fiscale. Elle n'est pas répréhensible puisqu'elle traduit la liberté de gestion du contribuable, qui optimise son imposition par des moyens légaux. Le contribuable recherche la voie la moins imposée. Les juges ont rappelé à plusieurs occasions que le contribuable « *n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite, le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser* »⁵². En revanche, si le contribuable viole délibérément la loi fiscale par l'emploi de moyens illicites, il commet une véritable fraude fiscale. Selon COZIAN, « *il y a fraude lorsqu'un contribuable, de façon délibérée et éhontée viole les prescriptions de la loi fiscale* »⁵³. Elle apparaît comme « *une soustraction illégale à l'impôt* »⁵⁴. La fraude fiscale constitue ainsi un véritable délit. L'infraction est définie et sanctionnée par l'article 1741 du Code général des impôts. Ce dernier désigne « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* »⁵⁵. Au regard de

⁵⁰ V. en ce sens, J.-C MARTINEZ, « *La fraude fiscale* », Que sais-je ? 1984, réed. 1990, p. 6 et suiv.

⁵¹ Cour des comptes, La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer, rapport annuel 2016, t. II, p.359.

⁵² Par ex. : CE, 20 décembre 1963, req. 52.308.

⁵³ M. COZIAN, « *Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale* », *Dr. et patrimoine*, fév. 1995, p. 3.

⁵⁴ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc., p. 5.

⁵⁵ CGI, 1741 : « *Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un*

cette définition, la notion de fraude fiscale vise un important nombre de situations, allant de l'omission volontaire, à la dissimulation ou encore à la réalisation d'actes fictifs en vue de se soustraire à la loi fiscale. Certains des comportements caractérisant une fraude fiscale peuvent alors s'apparenter également à une fraude à la loi. À titre d'exemple, un contribuable qui connaît les objectifs poursuivis par les auteurs des textes mais qui décide d'y contrevenir dans un but exclusivement fiscal commet une fraude à la loi mais également une fraude fiscale⁵⁶. L'élément intentionnel de la fraude fiscale semble satisfait par la volonté délibérée de faire un usage détourné de la loi fiscale applicable, dont il sait le caractère illicite, dans le but de se soustraire à une partie de son imposition. Au contraire, si le contribuable n'était pas en mesure de connaître l'intention des auteurs des textes, il est plus difficile de démontrer qu'il connaissait le caractère illicite de ses agissements. La frontière entre les différentes qualifications reste cependant ténue. Elle repose sur la connaissance de l'intention des auteurs des textes et la connaissance du caractère illicite des actes réalisés. En effet, la fraude à la loi correspond à une optimisation fiscale en ce qu'elle suppose des actes légaux, mais ces actes contreviennent à l'esprit de la loi⁵⁷. Elle n'est alors pas de l'optimisation fiscale puisqu'elle met en échec l'intention des auteurs des textes. Elle ne correspond pas non plus *stricto sensu* à une fraude fiscale puisque la connaissance du caractère illicite n'est pas requise pour caractériser une fraude à la loi. Toutefois, certains comportements frauduleux au sens de la fraude à la loi sont également frauduleux au sens de la fraude fiscale. Il faut alors démontrer que le contribuable avait conscience de l'illicéité de ses actes. Dans cette hypothèse, les mêmes faits peuvent alors être caractérisés de fraude à la loi et de fraude fiscale, entraînant un cumul des qualifications, des procédures fiscale et pénale dont l'issue peut être sévère pour le contribuable⁵⁸.

emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction ».

⁵⁶ C'est notamment l'exemple donné par le Professeur GUTMANN lors de son étude sur la délimitation des deux notions : « *Dans certains cas, il est vrai, l'abus de droit présente les caractères d'une infraction pénale. Il en va ainsi lorsque le contribuable est parfaitement en mesure de connaître l'intention du législateur, parce que celle-ci est révélée sans ambiguïté par l'exposé des motifs de la loi ou les travaux préparatoires. Il est alors possible d'estimer que l'élément intentionnel de l'infraction pénale est présent.* », D. GUTMANN, « Pénalisation du droit fiscal – La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité » : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, ét. 122.

⁵⁷ A. PERIN-DUREAU « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? » : *RTD Com.* 2019, p. 522 : « *Dans cette perspective, optimisation et (abus par) fraude à la loi sont bien de même nature et présentent une simple différence de degré. C'est alors le critère de la contrariété à l'intention de l'auteur du texte invoqué - ou au contraire évincé comme en l'espèce - qui permet de tracer la frontière entre optimisation et fraude : la première est conforme à l'intention du législateur, la seconde tient en échec l'esprit du texte.* »

⁵⁸ Sur le cumul des procédures, v. *infra* n°429 à n°436.

10. La fraude à la loi, une forme d'évasion fiscale. La notion d'évasion fiscale est particulière du fait de la largesse de sa définition. Elle a longtemps été assimilée à la fraude fiscale, notamment dans la doctrine anglo-saxonne sous les termes *tax evasion*⁵⁹. L'évasion fiscale correspondait à une violation délibérée de la loi fiscale, qui devait être sanctionnée⁶⁰. Puis d'autres auteurs ont développé une conception plus libérale de l'évasion fiscale. Elle serait une forme d'utilisation astucieuse des règles fiscales, autrement dit une manifestation de l'habileté fiscale. Il existerait « *l'évasion fiscale légale* »⁶¹ qui s'opposerait à l'évasion fiscale frauduleuse. La première ne devrait pas être réprimée dans la mesure où le contribuable n'enfreint aucune loi ; la seconde peut être réprimée dès lors que l'emploi des moyens légaux apparaît être contraire avec la finalité de la loi fiscale. Les moyens employés ne doivent pas permettre de faire un usage détourné de la loi fiscale. En ce sens, certains auteurs considèrent que l'évasion fiscale ne peut se comprendre qu'en mettant en lien optimisation fiscale et fraude fiscale⁶². L'évasion fiscale serait un comportement acceptable ou non, selon les moyens mis en œuvre et la volonté poursuivie par le contribuable. L'évasion fiscale constituerait une « zone grise »⁶³. Elle n'est pas illégale par principe, elle n'est donc pas une fraude fiscale ; mais elle n'est pas non plus toujours légale, elle n'est pas donc pas de l'optimisation fiscale. Parallèlement, Charles ROBBEZ-MASSON a pu définir l'évasion fiscale comme un acte *extra legem* qui « *consiste dans le fait, pour un contribuable, d'utiliser réellement un moyen technique juridique, acte ou fait, lui permettant de se place ainsi indirectement dans une situation juridique moins imposée* »⁶⁴. Dans cette définition apparaissent des éléments communs avec une troisième notion, celle de fraude à la loi. La fraude à la loi correspond à l'utilisation d'un moyen juridique légale afin d'obtenir une situation fiscale plus favorable. En ce sens, l'abus de droit par fraude à la loi est un moyen susceptible d'apporter une limite à l'évasion fiscale⁶⁵. La notion d'évasion fiscale intègre celle de fraude à la loi. Ce

⁵⁹ En ce sens, E. COULON, *L'évasion fiscale, Essai de construction d'une catégorie juridique*, thèse, préf. M. COLLET, Dalloz, coll. *Nouvelle Bibliothèque de Thèses*, vol. 222, p. 6 et suiv.

⁶⁰ E. COULON, *L'évasion fiscale, Essai de construction d'une catégorie juridique*, thèse préc., p. 9 et suiv

⁶¹ V. P. SCHWAB, *Le problème de l'évasion fiscale*, thèse, sirey, 1942, p. 5.

⁶² J.-C. MARTINEZ, P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain - L'impôt, le fisc, le contribuable*, t. I, Litec, 1986, n°425.

⁶³ *Ibid.*, p. 13.

⁶⁴ C. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, thèse, préf. M. COZIAN, LGDJ, 1990, n°108 et suiv.

⁶⁵ *Ibid.*

rapprochement des deux notions est corroboré par les initiatives législatives européennes⁶⁶ et les travaux de l'OCDE⁶⁷. Ces derniers évoquent la nécessité de lutter contre l'évasion fiscale, notamment à travers des clauses anti-abus traduisant le principe de fraude à la loi⁶⁸. L'objectif poursuivi par les auteurs est d'anticiper et de pouvoir réprimer les comportements frauduleux, à l'échelle internationale ou européenne, dans un contexte mondialisé facilitant l'évasion fiscale, et de ce fait la fraude à la loi. Dans ce contexte international particulier, l'élément déterminant de la notion d'évasion fiscale est l'existence d'un élément d'extranéité permettant au contribuable de faire « évader » du ressort fiscal français une partie de la matière imposable pour qu'elle puisse être imposée dans un pays à la fiscalité plus favorable. L'évasion fiscale prend alors la forme d'une fraude à la loi fiscale, facilitée par l'effacement progressif des frontières et l'absence d'harmonisation des règles fiscales entre États.

11. La fraude à la loi dans un contexte international mondialisé. La mondialisation de l'économie et sa numérisation a induit un phénomène d'effacement progressif des frontières. La globalisation de l'économie et des marchés, la multiplication des organisations internationales et régionales, ainsi que le développement du réseau conventionnel, ont facilité la localisation d'entité à l'étranger, et/ou la poursuite d'une activité éloignée du siège principal d'activités. Corrélativement, la création d'Internet a modifié significativement l'économie mondiale en créant un nouveau marché pour les services et les produits numériques, et par conséquent de nouveaux acteurs économiques. Ces acteurs ont créé une nouvelle forme d'organisation sociale dans laquelle les lieux de production sont éloignés des fournisseurs et des clients. L'activité numérique ne nécessite plus de moyens de production matériels. Ainsi, il est devenu plus difficile pour les États de localiser et d'imposer l'activité de ces sociétés n'ayant pas ou peu d'existence matérielle. Une partie de la doctrine développe l'idée d'une remise en cause de la souveraineté des États, de leur capacité à décider⁶⁹. En effet, l'émergence des difficultés de localisation de la valeur imposable découle de la modification de la société dans sa globalité. La décentralisation fonctionnelle des groupes et l'organisation

⁶⁶ En témoigne la directive Anti Tax Avoidance Directe (ATAD) du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. Les termes « évasion fiscale » sont couramment utilisés pour identifier des dispositifs relatifs à la fraude à la loi.

⁶⁷ Sur ce point, v. not., E. COULON, *L'évasion fiscale, Essai de construction d'une catégorie juridique*, thèse préc., p. 9 et suiv.

⁶⁸ V. *infra* n°13 et n°14

⁶⁹ C. SCHMITT, *Légalité, Légitimité*, traduit de l'allemand par W. GUEYDAN DE ROUSSEL, Librairie générale de Droit et Jurisprudence, Paris, 1936.

régionale ou mondiale de l'activité marque l'effacement progressif des frontières. Or, ces frontières sont les garantes de la souveraineté fiscale de chaque État. À l'intérieur de son territoire limité par des frontières, l'État a une exclusivité d'application de ses règles. La compétence fiscale des États implique également d'établir un lien entre un pays et un territoire déterminé⁷⁰. Ainsi, « *l'internationalisation des économies et du droit remet en cause la souveraineté fiscale des États* »⁷¹. Le contribuable a le choix de s'établir dans un pays dans lequel la fiscalité est plus favorable, et cela est facilité par le contexte économique et technologique actuel. De nouvelles pratiques sont ainsi apparues visant à jouer avec les divergences fiscales existantes par la localisation d'entité à l'étranger. L'amplification de ces phénomènes a alors renouvelé l'intérêt pour la notion de fraude à la loi.

12. L'existence de divergences fiscales propice aux comportements frauduleux.

La multiplicité des termes employés pour caractériser la fuite devant l'impôt correspond à la multiplication des comportements frauduleux. Le contexte international, mondialisé et globalisé multiplie les opportunités pour le contribuable de fuir les normes moins favorables. En effet, en matière fiscale, chaque État souverain prévoit des règles fiscales particulières d'imposition, ce qui induit des divergences fiscales importantes entre les États, à l'origine d'un phénomène de concurrence fiscale⁷². Le contribuable utilise les différences existantes entre les législations fiscales locales pour diminuer voire supprimer sa charge fiscale. Il s'agit d'organiser fiscalement le circuit de production économique dans le but de localiser les bénéfices dans le système fiscal le plus avantageux. Aussi, la localisation des filiales est-elle devenue une décision stratégique pour le contribuable souhaitant minimiser sa charge fiscale. Puisque ce dernier a un traitement fiscal différent selon son lieu de résidence, il va choisir son lieu de résidence ou celui de ses filiales en fonction des règles fiscales applicables. Par exemple, le contribuable localise une entité dans un État ayant conclu une convention fiscale avantageuse avec l'État dans lequel est située une troisième entité du groupe afin de bénéficier de la

⁷⁰ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE, Paris

⁷¹ A. MAITROT DE LA MOTTE, *Contrôle fiscal et souveraineté fiscale*, *Gestion et Finances Publiques*, 2011, n°12.

⁷² A. BARBIER-GAUCHARD, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Politique étrangère*, 2008/2, p. 385 à 400. L'auteur précise que « *La concurrence fiscale peut se définir comme une concurrence entre différentes juridictions ayant le privilège de lever l'impôt et qui tentent d'attirer une base fiscale mobile. La concurrence peut être horizontale ou verticale. La concurrence horizontale est entre deux juridictions de même nature (par exemple deux États). La concurrence verticale est une concurrence entre deux juridictions de niveaux différents mais qui lèvent l'impôt sur une même base fiscale* ». Dans le cadre du contexte international, c'est la concurrence horizontale, soit celle entre deux États souverains qui est visée. V. également S. ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable*, L'Harmattan, coll. Finances publiques 2009, p. 122 et 123

convention, à laquelle il n'aurait pu prétendre sans l'interposition de la seconde filiale. Ceci n'apparaît que très peu éloigné de la logique poursuivie par la Princesse de Bauffremont, sauf à ce qu'en l'espèce, ce n'est pas le divorce qui est recherché mais l'économie fiscale. Également, les sociétés utilisent les relations commerciales intra-groupe pour modifier la répartition des flux et localiser leur imposition dans un État à fiscalité privilégiée. C'est l'hypothèse des prix de transfert dans laquelle une société rend des prestations à d'autres entités du groupe, localisées dans plusieurs États, à des prix anormaux afin d'en retirer un avantage fiscal. Ainsi, l'aménagement des relations commerciales intra-groupe vise à localiser les bénéfices des sociétés « clientes » dans l'État de la société « prestataire » où la fiscalité y est plus avantageuse. La doctrine emploie les termes de *Treaty shopping*, *Directive shopping*, ou encore de chalandage fiscal pour qualifier l'utilisation abusive des divergences fiscales. Le terme « shopping » image parfaitement le phénomène. Le contribuable choisit la loi qu'il souhaite se voir appliquer, de la même manière qu'il le ferait dans un commerce. Cette concurrence fiscale est néfaste au bon fonctionnement économique de certains États, qui constatent une diminution importante de leur recette fiscale⁷³. Les États sont contraints d'adopter des règles plus attractives pour ne pas faire fuir les investissements. Or certains États n'ont pas la possibilité de baisser leur imposition au regard de leurs charges publiques. Par ailleurs, la matière fiscale demeurant une fonction régaliennne de l'État, cela complexifie les initiatives d'uniformisation à l'échelle régionale ou internationale⁷⁴. Face aux nouvelles formes de montage, comportant très souvent un élément d'extranéité, les instances internationales, régionales et les États ont pris conscience que seules des politiques communes pourraient permettre de limiter l'érosion de la base imposable. Agir seul sur un plan purement interne n'est pas suffisant. Les montages s'internationalisent et utilisent les divergences fiscales existantes pour tirer un avantage fiscal au détriment des recettes publiques des États. Ainsi, de nombreuses initiatives ont été prises ces dernières années afin de lutter efficacement contre l'érosion de la base imposable des États, amplifiée sous l'effet de la globalisation de l'économie mondiale. Il est apparu nécessaire d'édicter des orientations communes, dont la concrétisation et l'effectivité pourraient ensuite être garanties en droit interne. La notion de fraude à la loi est alors apparue

⁷³ A. C. DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruylant, LGDJ, 2009, p. 21 et 22.

⁷⁴ V. en ce sens, A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs – Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, thèse, préf. F. DEBOISSY, Bibliothèque de droit privé, t. 629, not. la conclusion de l'étude.

comme une notion clé, déjà connue du droit européen et du droit français, et déjà appliquée en droit international.

13. La réponse de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques. L'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) a été créée en 1961 afin de remplacer l'Organisation européenne de coopération économique instituée en 1948 pour la mise en œuvre du plan Marshall. La mission principale de l'Organisation est de proposer aux États un cadre de réflexion sur divers sujets, et notamment celui de la fiscalité. Les travaux de l'OCDE sont importants en la matière et ils ont abouti à la création d'un Modèle de Convention fiscale, reprenant les différentes règles nécessaires à la coopération fiscale entre les États et l'évitement de la double imposition⁷⁵. Ainsi, jusqu'à la fin des années 1990, le rôle de l'Organisation était de prévoir des règles pour éviter le phénomène de double imposition en raison des divergences dans les règles fiscales locales. En 1998, les premiers travaux sur l'impact de la concurrence fiscale sont publiés sous la forme d'un rapport intitulé « concurrence fiscale dommageable : un problème mondial »⁷⁶. Ce dernier détaille certaines pratiques fiscales pouvant être dommageables, ainsi que des propositions pour endiguer le nouveau phénomène de non-imposition. L'OCDE propose par exemple de dresser une liste de référencement des « paradis fiscaux » selon des critères particuliers. En 2013, l'OCDE a lancé un projet d'ampleur de lutte contre l'érosion de la base imposable (Base Erosion and Profit shifting -BEPS). Les travaux initiaux visaient à combler « *les décalages entre les règles fiscales des différents pays qui sont utilisées par les entreprises multinationales pour transférer légalement, mais artificiellement, les bénéfices vers des pays à fiscalité plus faible* ». Dans cet objectif, le projet détaille les sources d'érosion de la base imposable telles que l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, les prix de transfert, le développement de l'économie numérique ou encore l'abus de convention fiscale. En 2015, l'Organisation publie un premier rapport contenant quinze actions dans le but de limiter l'érosion de la base imposable des États. L'action 6 dudit projet mentionne la nécessité de lutter contre le phénomène de chalandage fiscal et l'utilisation abusive des conventions fiscales. La notion de chalandage fiscal est définie comme « *le fait pour une personne de tenter de bénéficier indirectement des avantages prévus par une convention conclue entre deux États sans être*

⁷⁵ La double imposition vise deux situations distinctes. D'une part, la double imposition juridique implique une situation dans laquelle le même contribuable est soumis à deux impositions identiques sur le même revenu. D'autre part, la double imposition économique vise la situation dans laquelle l'imposition du revenu d'un contribuable dans un État est doublée d'une imposition du revenu d'un contribuable lié au premier dans un autre État.

⁷⁶ OCDE, « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial », Éd. OCDE, Paris, 1998.

résidente de l'un de ces États »⁷⁷. En jouant sur le critère de la résidence, certains contribuables évitent l'imposition ou l'allègent de manière significative en entrant dans le champ d'application d'une convention fiscale, qui leur était normalement non applicable. En d'autres termes, le contribuable réalise une fraude à la loi dont l'objet est la convention fiscale. Ce phénomène apparaît préjudiciable aux États, dont les recettes fiscales sont amoindries. Le projet proposait alors une option pour les États pour assurer une protection minimale des conventions fiscales, entre l'insertion d'une clause dite « Limitation of Benefits » (LOB), réservant le bénéfice des avantages conventionnels aux entités qui remplissent certaines conditions fondées « sur la nature juridique, la structure de capital et les activités générales de l'entité » ; et une clause dite du « *Principal Purpose Test* » (PTT) empêchant l'application de la convention fiscale lorsque l'opération a pour motif principal l'octroi de l'avantage conventionnel.

14. La réponse des instances de l'Union européenne. Parallèlement aux travaux de l'OCDE, la Commission européenne a publié deux rapports, le rapport *Ruding* en 1992 et le rapport *Monti* en 1996⁷⁸ pour amorcer des mesures de lutte contre la concurrence fiscale et l'organisation de la coordination des États en faveur de la suppression des mesures fiscales dommageables au marché intérieur. Cela a conduit à l'adoption le 1^{er} décembre 1997 du Code de conduite ECOFIN, identifiant un certain nombre de critères de détermination des mesures dommageables. L'un des premiers critères est par exemple le faible niveau d'imposition en vigueur dans plusieurs États, entraînant une modification des flux et des implantations d'activités⁷⁹. Ensuite, sous l'influence du projet BEPS et dans la continuité de sa jurisprudence en matière d'interdiction des pratiques abusives, la Commission européenne a développé des mesures en matière d'imposition directe. En ce sens, la directive « fusions »⁸⁰ a été modifiée pour instituer une nouvelle disposition limitant le recours au montage abusif en matière de

⁷⁷OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, §17. Comme le rapport l'indique, les cas dans lesquels un résident de l'État contractant où le revenu a sa source tente d'obtenir des avantages au titre d'une convention (par exemple, par un transfert de résidence vers l'autre État contractant ou en recourant à une entité établie dans cet autre État) pourraient également être considérés comme constituant une forme de chalandage fiscal.

⁷⁸ Rapport de la Commission européenne, 22 oct. 1996, COM (96) 546, La fiscalité dans l'Union européenne, rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux (Rapport Monti II) ; Rapport de la Commission européenne, 20 mars 1996, COM (96) 487, La fiscalité dans l'Union européenne (Rapport Monti I).

⁷⁹ V. en ce sens, A. PERIN DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, thèse préc, p. 279.

⁸⁰ Directive (UE) 2009/133/CE du conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

restructurations, sous la forme d'une clause anti-abus spéciale. Le 27 janvier 2015, la directive « *mères-filiales* »⁸¹ a également été révisée pour insérer une disposition anti-abus similaire. En parallèle, la Commission européenne a prévu un nouveau paquet fiscal relatif à la lutte contre l'évasion fiscale en matière de fiscalité directe, comprenant deux propositions de directive, l'une portant sur la révision de la directive sur la coopération administrative en matière fiscale et la seconde relative à la lutte contre l'évasion fiscale. Le 12 juillet 2016, la directive dite « *ATAD* »⁸² a été adoptée dans le but de lutter contre les différentes pratiques d'évasion fiscale par l'instauration notamment d'une imposition à la sortie, de l'encadrement des sociétés étrangères ou encore par l'intégration dans les droits nationaux d'une clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. Plus récemment, la Commission européenne a publié une nouvelle proposition de directive, nommée *Unshell Directive*, aussi appelée « *ATAD 3* »⁸³. L'objectif de cette dernière est d'apporter un ensemble de mesures aux États membres afin qu'ils puissent lutter contre les montages fiscaux agressifs employant des entités sans substance. Cette notion de substance, très utilisée par la jurisprudence, la doctrine et désormais les institutions, demeure actuellement sans définition légale. Son appréciation est issue d'une combinaison de critères développés par la Cour de justice de l'Union européenne, repris et interprété en droit interne. Face à l'importance de ce nouveau critère du défaut de substance, la Commission européenne souhaite y remédier en proposant une grille d'analyse selon des critères cumulatifs tels que la composition de l'actif situé à l'étranger, ou la localisation des prises de décisions importantes. La directive qui devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2024, viendra ainsi compléter les dispositifs anti-abus existants.

15. La multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi. Ces différentes initiatives en matière de lutte fraude à la loi se sont concrétisées par la création de nouveaux outils. Ces derniers se sont ajoutés aux fondements préexistants en droit interne, entraînant une multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi. En effet, depuis sa reconnaissance en 2006 par les juges du Conseil d'État dans l'arrêt *Janfin*⁸⁴, les fondements

⁸¹ Directive (UE) 2015/121 du conseil du 27 janvier 2015, modifiant Directive (UE) 2001/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents : *Dr. fisc.* 2015, n° 6, act. 77.

⁸² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

⁸³ Proposition de directive « *Unshell* » du Conseil établissant des règles visant à neutraliser l'utilisation abusive des entités écrans à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE.

⁸⁴ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104.

de la lutte contre la fraude à la loi se sont multipliés de façon exponentielle. Initialement, d'origine prétorienne, la fraude à la loi a été codifiée en 2008 en France à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Puis le législateur a prévu plusieurs fondements spéciaux visant des situations particulières, telles que les présomptions de fraude à la loi par exemple en matière de sociétés étrangères contrôlées aux articles 209 B et 123 bis du Code général des impôts. À ces fondements spéciaux internes, se sont ajoutés les fondements spéciaux issus de la transposition des directives « *mères-filiales* » et « *fusions* ». Ces deux directives prévoient des clauses anti-abus spéciales limitant l'octroi des régimes de faveur aux montages exempts de fraude à la loi. Mais jusqu'en 2019, l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales demeurait le seul fondement général écrit de lutte contre la fraude à la loi. Désormais, il cohabite avec trois nouveaux fondements de lutte contre la fraude à la loi de portée générale.

Tout d'abord, la France a ratifié, le 5 juillet 2018, la convention multilatérale du projet BEPS prévoyant la clause anti-abus générale de l'article 7 fondé sur l'action 6 du projet initial. En effet, la France a retenu l'approche téléologique de la clause générale *Principal Purpose Test*, introduisant dans ces conventions le critère des motifs principaux comme standard minimum contre l'abus des avantages conventionnels. Cette clause anti-abus générale s'ajoute à la clause spéciale du « bénéficiaire effectif » instauré dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE depuis 1977 réservant les avantages conventionnels au véritable bénéficiaire des revenus.

Ensuite, l'article 6 de la directive « *ATAD* » a été transposé à l'occasion de la loi de finances pour 2019. Le Code général des impôts s'est enrichi d'un nouvel article 205 A prévoyant une clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. L'enjeu était de doter tous les États d'une règle générale minimale de lutte contre les abus des directives et des libertés économiques européennes.

Enfin, la loi de finances pour 2019 a également instauré un nouvel abus de droit à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales ne portant que sur la branche fraude à la loi, et s'inspirant de la clause anti-abus générale de l'Union européenne. Toutefois, la formulation demeure proche de celle de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, mais contrairement à ce dernier, le nouvel abus de droit est caractérisé par la poursuite d'un but principalement, et non exclusivement fiscal⁸⁵.

⁸⁵ L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 108 et 109 : *Dr. fisc.* 2019, n°3, comm. 116, note Y. RUTSCHMANN, P.-M ROCH.

16. Inflation législative et le phénomène de polysémie fiscales. Sans dénombrer précisément les différentes présomptions visant les opérations réalisées avec des entités localisés dans des États ou territoires non coopératifs (ETNC), il existe aujourd’hui une dizaine de fondements de lutte contre la fraude à la loi en droit interne, de source différente, de nature différente, de portée différente. L’intégration dans l’ordre interne de ces nouveaux dispositifs a soulevé de vifs débats sur la pertinence de cet ensemble législatif, mais aussi sur l’absence d’uniformisation de la notion même de fraude à la loi⁸⁶. Une rapide lecture des différents fondements fait apparaître la pluralité des définitions. Une même notion figure dans plusieurs articles de la loi fiscale en des termes différents. Existe-t-il alors une seule interprétation de la notion ou y-a-t-il plusieurs acceptions de la notion de fraude à la loi ? En effet, selon les fondements, la volonté du contribuable d’obtenir l’avantage fiscal doit être principale, exclusive, essentielle, prépondérante. La même disparité existe concernant le critère tenant à la contrariété à l’esprit de la loi. Certains fondements évoquent la contrariété à l’objet, à la finalité, aux objectifs poursuivis par l’auteur des textes. Aussi, s’agit-il de la même et unique notion définie par des critères différents mais dont l’interprétation peut être unifiée ou existe-t-il plusieurs définitions de la fraude à la loi en droit fiscal, faisant apparaître une polysémie fiscale⁸⁷ ? En d’autres termes, assiste-t-on à une multiplication des fondements sanctionnant la même notion de fraude à la loi, ou assiste-t-on à une manifestation de la pluralité de définitions de la fraude à la loi ? La fraude à la loi est-elle une notion « socle », « matricielle », ou une notion dont l’appréciation est diverse et circonstancielle ?

17. Les enjeux soulevés par les divergences rédactionnelles. À considérer qu’il s’agisse de la deuxième proposition, la diversité terminologique pose un véritable problème en termes de sécurité juridique. L’absence d’uniformisation des critères crée un risque de divergence dans l’interprétation et l’appréciation du comportement du contribuable par les juridictions locales. Étant précisé que l’interprétation du droit dérivé de l’Union européenne relève de la compétence de la Cour de Justice de l’Union européenne, contrairement aux

⁸⁶ V. en ce sens, S. AUSTRY, « La fin de l’abus de droit, À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : *FR* 54/18, 13 déc. 2018 ; P. MARTIN, B. GOUTHIERE, « Les conflits de normes : les clauses anti-évasion » : *Dr. fisc.* 2017, n° 39, ét.471 ; O. FOUQUET, « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc.* 2018, n°49, act.519 ; S. LAURATET, C. DELSOL, « Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s’agit-il d’une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ? » : *Dr. fisc.* n° 47, ét. 472 ; . RUTSCHMANN, P.-M ROCH, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d’IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d’abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », art. préc.

⁸⁷ D. GUTMANN, « Sources et ressources de l’interprétation juridique – Étude de droit fiscal », LGDJ, 2023, p. 76 à 84.

fondements purement internes qui sont soumis à l'interprétation des juges nationaux. Si les deux juridictions retiennent des conceptions distinctes des critères de la fraude à la loi, le contribuable se verra appliquer un traitement différent pour une même situation. La divergence d'interprétation conduira à une divergence d'application contraire à l'objectif de sécurité juridique. Quant à l'interprétation des critères des dispositifs conventionnels, le problème se pose en des termes différents. Il n'existe aucune juridiction à l'échelle internationale qui veille à l'application uniforme du droit conventionnel. Les commentaires de l'OCDE ont pour fonction d'apporter des précisions aux États sur les intentions des rédacteurs du projet BEPS mais ils n'ont aucune portée contraignante. Ce sont des règles de *soft-law* qui ne créent pas en elles-mêmes des obligations pour les États⁸⁸. Ainsi, l'interprétation des critères de la fraude à la loi relève de la compétence de chaque État, multipliant les risques de divergences d'interprétation.

Pour autant, retenir une conception unifiée de la notion de fraude à la loi peut apparaître contraire à l'intention des auteurs des textes. Si l'objectif est de créer un système de lutte efficace contre la fraude à la loi aux acceptions casuistiques, retenir une interprétation unitaire, n'est-il pas contraire à cet objectif ? L'Union européenne a retenu des critères qui diffèrent, au moins formellement, des critères posés par le texte fondateur qu'est l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. En ce sens, n'est-il pas contraire au droit de l'Union européenne de rechercher à interpréter la loi fiscale interne et la loi fiscale issue de l'Union européenne de façon identique ? Et la remarque vaut de la même façon pour les conventions fiscales.

18. La prise en compte du risque pénal. Dans le cadre de la fraude à la loi, la réponse aux interrogations précédentes n'aura pas uniquement des conséquences fiscales. Depuis plusieurs années, un mouvement de criminalisation, de pénalisation du droit fiscal a été observé⁸⁹. En 2018, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale⁹⁰ a durci les règles en matière de fraude fiscale. Par exemple, le verrou de Bercy⁹¹, garde-fou de l'administration en matière de fraude fiscale a été aménagé afin de réduire la marge d'appréciation dont disposait

⁸⁸ Les rapports du CE, « Le droit souple-étude annuelle 2013 », n°64, 2013, p.9.

⁸⁹ D. GUTMANN, « La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ? » : *Dr. fisc.* 2011, ét. 122, V. également, V. BOUSARDO et M. MAES, « Pénalisation de fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? » : *Dr. pén.* 2018, n° 10, dossier 9.

⁹⁰ L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 36 et 37 : *Dr. fisc.* 2018, n° 46, comm. 460.

⁹¹ L'engagement des poursuites pénales pour les infractions contenues dans le CGI, jusqu'à l'adoption de la loi relative à la lutte contre la fraude, relevait du pouvoir discrétionnaire de l'administration. L'administration avait donc l'entière opportunité des poursuites en matière de fraude fiscale.

l'administration jusqu'à lors. À présent, lorsque les droits fraudés sont supérieurs à 100 000 euros⁹², et sous condition d'application d'une majoration de 100% pour opposition au contrôle, 80% en cas de dissimulation de prix, d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses ou de 40% en cas de manquements délibérés ou réitération de la majoration dans les 6 années précédentes, il y a transmission automatique du dossier au parquet. Dès lors, les incertitudes sur l'interprétation des critères de la fraude inquiètent les acteurs économiques puisque la caractérisation d'une fraude à la loi peut entraîner une majoration susceptible de conduire l'auteur des faits devant les juridictions pénales sur le fondement de la fraude fiscale prévue à l'article 1741 du Code général des impôts. Le contribuable peut être poursuivi sur le fondement de fraude à la loi devant les juridictions administratives, mais également sur le fondement de la fraude fiscale devant les juridictions pénales. En effet, le Conseil Constitutionnel et la Cour de justice de l'Union européenne ont admis, sous certaines conditions⁹³, le cumul des procédures et des sanctions fiscale et pénale. La procédure d'abus de droit étant assortie d'une majoration automatique en vertu de l'article 1729 b), sa mise en œuvre fait peser un risque plus important de poursuites pénales pour le contribuable. En effet, en cas d'application de la majoration de 80%, il y aura une transmission automatique au parquet si les droits éludés sont supérieurs à 100.000 euros. Les autres fondements peuvent également entraîner l'application de majoration de droit commun. Ainsi, la qualification d'une fraude à la loi a une incidence certaine sur les poursuites pénales du contribuable, ce qui justifie de clarifier la notion même de fraude à la loi.

19. Les enjeux tenant à la coexistence des fondements. Enfin, la multiplication des fondements soulève un deuxième enjeu majeur tenant, non plus à la définition de la notion de fraude à la loi, mais à la mise en œuvre des dispositifs. La coexistence d'une pluralité de norme conduit à s'interroger sur la norme applicable à une situation donnée. Comme l'a soulevé Stéphanie MAUCLAIR dans son ouvrage sur « *la recherche de l'articulation entre le droit commun et le droit spécial en droit de la responsabilité extracontractuelle* », le phénomène de multiplication des normes n'est plus à démontrer. Le constat est identique dans les différentes branches du droit il y a une inflation législative, une prolifération notamment des législations

⁹² Cons. Const., DC n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019 : Le seuil de 100 000 euros a été déclaré constitutionnel au regard du principe d'égalité.

⁹³ Cons. const., 24 juin 2016, n°2016-545 QPC, Alec W et a et n°2016-546 QPC, Jérôme C : *Dr. Fisc.* 2016, n°27, comm. 405, note S. DETRAZ – M. PELLETIER, « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jerome C. », *Dr. Fisc.* 2016, n°30-35. Le conseil Constitutionnel a émis des réserves d'interprétations sur le cumul des sanctions et des procédures fiscales et pénales. Ces réserves concernent le montant de la sanction qui ne doit pas être supérieur au montant de la plus haute des sanctions encourues, la gravité des manquements ainsi que la cohérence de la procédure en refusant de sanctionner pénalement un contribuable qui a été déchargé de l'imposition par une décision définitive du juge administratif sur des éléments de fond.

spéciales. L'auteur identifie comme cause de l'éclatement du droit, l'éparpillement des sources juridiques. En effet, les différentes politiques menées au niveau international et européen conduisent à la création de nouvelles normes, entrant *in fine* dans le droit français. En l'absence d'harmonisation des législations, la multiplication des normes posent de nombreux problèmes au regard de la diversité des règles créées. La coexistence de fondements applicables à une situation similaire, mais prévoyant une règle différente s'avère être une source importante d'insécurité juridique. En présence de plusieurs dispositifs applicables, quel fondement doit être préféré par l'administration fiscale ? Le contribuable peut-il reprocher à l'administration de s'être fondée sur un dispositif plutôt qu'un autre ? Les dispositifs existants proviennent de sources différentes, ils peuvent prévoir des sanctions différentes, une procédure distincte. Partant, l'impératif de sécurité juridique ainsi que l'exigence de prévisibilité de la loi imposent de clarifier les rapports existants entre les normes et d'édicter des règles claires d'anticipation ou de règlement des conflits. Il s'agit de savoir si les dispositifs sont exclusifs, complémentaires ou s'ils coexistent, laissant le choix du fondement à l'administration. L'articulation est parfois prévue explicitement dans les textes. Il n'y a alors pas de difficultés dans le choix du fondement pour l'administration. Cependant, tous les fondements ne prévoient pas de critère d'articulation. Ainsi, en l'absence d'une articulation expresse, les fondements peuvent se concurrencer ou encore entrer en véritable conflit.

20. « **Plus est-il égal à mieux ?** ». Les différents enjeux identifiés conduisent à s'interroger sur le bien-fondé des politiques mises en œuvre, et notamment sur leur efficacité. L'intérêt sous-jacent à l'étude de la notion de fraude à la loi est celui de l'utilité de disposer d'autant d'outils sanctionnant un même type de comportement. La France disposait déjà d'un arsenal comportant un dispositif à portée générale — l'abus de droit — et de dispositifs spéciaux sous la forme de présomption de fraude à la loi. Aussi les nouveaux dispositifs étaient-ils vraiment nécessaires ? Et au-delà de leur nécessité, sont-ils *in fine* garants d'une meilleure efficacité de la lutte contre la fraude à la loi ? Est-ce qu'avec plus, l'administration fiscale fera mieux ?

21. Le travail d'identification et d'interprétation des critères de la fraude à la loi. Au regard de la diversité apparente des fondements de lutte contre la fraude à la loi, la formulation d'une définition unitaire et unifiée de la notion semble inatteignable. Par ailleurs, la multiplication des applications par la jurisprudence en fait une notion en perpétuelle redéfinition et évolution, ce qui peut sembler contradictoire avec l'idée d'une définition unifiée. Dans son ouvrage sur la théorie de l'interprétation et le droit fiscal, Gilles DEDEURWAERDR

met pourtant en exergue la volonté des juridictions internes et européennes de préserver l'unité de certaines notions fiscales particulières, malgré leur reconnaissance dans plusieurs textes fiscaux⁹⁴. Le juge recherche la cohérence interprétative et la cohérence du système fiscal. C'est pourquoi il convient d'essayer de tendre vers cet idéal en analysant un à un les fondements de lutte contre la fraude à la loi, afin d'en identifier les critères et d'en découvrir leur sens pour vérifier si une interprétation convergente est possible. Il faut commencer par identifier distinctement chacun des fondements la consacrant dans cette diversité d'outils mis à la disposition de l'administration. En effet, par simplicité de langage, la doctrine qualifie de dispositifs anti-abus l'ensemble des dispositifs permettant de lutter contre les comportements frauduleux ou anormaux. À titre d'illustration, l'article 57 du Code général des impôts est souvent présenté comme une clause anti-abus ou anti-évasion. Ce dernier pose une présomption de transfert anormal et indirect de bénéfices lorsqu'un contribuable consent un avantage à une entreprise située hors de France alors qu'il existe un lien de dépendance ou de contrôle entre les deux entités. La présomption instituée permet à l'administration de reconstituer l'assiette imposable en France en réintégrant le manque à gagner et en rejetant la déduction de la charge excessive⁹⁵. Mais bien que limitant les phénomènes d'évasion fiscale, la règle posée ne reprend pas les éléments constitutifs d'une fraude à la loi précédemment identifiés⁹⁶. Or, bien que tous les fondements de lutte contre la fraude à la loi puissent être qualifiés de dispositif anti-abus, la réciproque n'est pas vraie. Il est donc nécessaire d'effectuer un travail d'identification des fondements de lutte contre la fraude à la loi afin d'évincer les fondements visant des comportements abusifs en dehors de toute fraude à la loi. Ce travail d'identification des fondements est un préalable indispensable à l'analyse globale de la notion. Ensuite, il faut se livrer à un nouveau travail d'identification des critères de définition de la fraude à la loi. Le but est de les analyser et de les interpréter en sollicitant tant la jurisprudence que l'ensemble des documents permettant d'éclaircir le sens à donner à chacun des termes employés. En d'autres termes, il faut analyser la notion de fraude à la loi dans toute la diversité des fondements anti-abus existants.

⁹⁴ G. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, thèse, préf. G. GEST, Dalloz, 2010, n°385.

⁹⁵ M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 46^{ème} éd., p. 572.

⁹⁶ En effet, il n'y a pas de contournement de l'intention des auteurs des textes. Le fondement de l'article 57 du Code général des impôts est davantage la théorie de l'acte anormal de gestion. Les transferts indirects de bénéfices induisent souvent un appauvrissement sans contrepartie de l'entreprise située en France au profit de l'entreprise étrangère afin de diminuer l'assiette imposable de l'impôt français. M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 573.

22. La recherche de critères d'articulation. Une fois les fondements identifiés, et la définition de la notion clarifiée, la multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi nécessite également de dégager des règles précises de mise en œuvre des fondements afin de limiter les situations de conflits, et les solutionner en tant que besoin. Certaines normes anti-abus ont un champ d'application distinct, et par conséquent, elles n'entretiennent aucun rapport concurrentiel ; alors que d'autres fondements peuvent avoir un champ d'application partiellement voire totalement commun, donnant lieu à une situation de concurrence ou de conflit. En effet, soit les deux normes prévoient une règle contradictoire et il s'agit d'un conflit, soit les deux règles prévoient une règle similaire, et il existe un concours de normes voire une redondance législative. L'articulation consiste alors à agencer les normes les unes avec les autres selon le rapport entretenu afin d'établir une règle d'application ou de résolution des conflits. L'objectif est de prévenir les concours de normes ou de résoudre les conflits de normes en déterminant *ab initio* la règle applicable. La règle d'articulation choisie se fonde sur des critères objectifs dégagés des éléments distinctifs des normes en présence. Certains critères d'articulation jouissent déjà d'une reconnaissance en droit positif. Tel est le cas du critère de la source dont découle la théorie de la hiérarchie des normes consacrée par la Constitution, ou encore l'adage *lex specialia generalibus derogant* dont il est fréquemment fait usage dans la doctrine, lorsque les normes étudiées présentent un lien de spécialité. La source, les effets, la nature, la finalité, le champ d'application, sont autant de critères susceptibles de fonder une règle d'articulation. Il s'agit alors de déterminer ces différents éléments pour mettre en exergue les divergences pouvant amener à un conflit de normes ou à une situation de concurrence. Au regard de la diversité des fondements de lutte contre la fraude à la loi, un seul critère ne pourra résoudre l'ensemble des hypothèses de concours. Ainsi, plusieurs critères pourront être utilisés pour clarifier les rapports entre les normes selon l'élément distinctif à l'origine du concours ou du conflit. Toutefois, certains critères apparaîtront davantage efficaces pour garantir la cohérence et la prévisibilité dans la mise en œuvre des fondements de lutte contre la fraude à la loi. Il ressortira de la précision des critères d'articulation choisis, l'effectivité des fondements, et avec elle, l'effectivité des politiques de lutte contre la fraude à la loi.

Dans cette perspective, l'étude de la notion de fraude à la loi en droit fiscal suppose, dans un premier temps, d'analyser la multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi (Première partie) ; et dans un second temps, de clarifier l'articulation des fondements afin de garantir leur effectivité (Deuxième partie).

Première partie

LA MULTIPLICATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI

23. L'objectif commun de lutte contre la fraude. Face aux crises⁹⁷ et aux scandales financiers⁹⁸ des dernières années, les préoccupations budgétaires des États ont évolué. À côté de la lutte contre la double imposition, néfaste à la pérennité des échanges, la lutte contre les stratégies fiscales frauduleuses est apparue nécessaire pour préserver la base imposable des États. Tout d'abord reconnue par la jurisprudence européenne et française, la lutte contre la fraude à la loi a été intensifiée par l'ambitieux projet BEPS⁹⁹. Ces différentes initiatives ont notamment abouti à l'adoption de la directive « ATAD »¹⁰⁰ ou encore l'instauration française d'une nouvelle procédure d'abus de droit. La volonté est commune, à savoir résoudre le problème posé par les montages frauduleux et l'utilisation abusive des divergences fiscales. Il en a résulté une multiplication des moyens de lutte contre la fraude. Chaque ordre juridique a institué de nouveaux dispositifs de lutte au champ d'application plus ou moins restreint. Ainsi, la France a transposé les directives en droit interne et a signé l'instrument multilatéral proposé par l'OCDE, tout en renforçant son arsenal interne.

24. Le risque de fragmentation de la notion de fraude à la loi¹⁰¹. Alors que la démarche poursuivie par les États était celle de la convergence au service de la lutte contre la fraude à la loi, la multiplication des fondements qui en a résulté a entraîné *in fine*, une fragmentation de la notion de fraude à la loi. Elle est issue des divergences rédactionnelles qui découlent de la diversité des fondements. En effet, bien que le projet BEPS ait influencé les politiques européennes et internes des dernières années, il ne s'agit pas d'une politique commune et unifiée de lutte contre la fraude. L'effort de convergence ne s'est pas traduit par une véritable unification de la définition de la fraude. Ainsi, à la lecture les critères posés pour

⁹⁷ Il est fait notamment référence à la crise des Subprimes.

⁹⁸ On peut citer les scandales des *Luxleaks* en 2014 ou encore des *Panamas Paper* en 2016.

⁹⁹ Pour une présentation plus générale du projet BEPS, v. *supra*. n°13

¹⁰⁰ Pour une présentation générale de la directive « ATAD », v. *supra*. n°14

¹⁰¹ Y. RUTSCHMANN, P.-M. ROCH, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme » : *art. préc.* Les auteurs utilisent l'expression « fragmentation » pour aborder le risque découlant de l'absence d'harmonisation des termes employés. Cela renvoie au morcellement de la notion de fraude à la loi par la reconnaissance de fondements ne reprenant pas, *a priori*, les mêmes éléments constitutifs.

qualifier la fraude à la loi, ces derniers semblent hétérogènes. Or, ces divergences rédactionnelles ne sont pas sans incidence car elles peuvent entraîner des divergences d'interprétation et d'appréciation des critères, accentuées par les différentes sources des fondements. À titre d'exemple, une clause anti-abus européenne est interprétée à la lumière du droit européen même si elle est transposée en droit français, contrairement à un fondement d'origine interne¹⁰². Au demeurant, l'hétérogénéité dans la formulation des critères peut induire des différences dans le traitement des contribuables selon le fondement utilisé et, par voie de conséquence, une véritable insécurité juridique. Toutefois, à l'analyse, une même appréciation des critères de la fraude est dégagée lors de la mise en œuvre des fondements et une définition harmonisée ressort de l'interprétation donnée par les différentes juridictions.

Dès lors, les différents fondements de lutte contre la fraude à la loi doivent être identifiés et analysés dans toute leur diversité dans un premier temps (Titre I). Dans un second temps, les critères de définition de la notion devront être étudiés et rapprochés dans le but d'essayer de dégager une appréciation unifiée de la notion de fraude à la loi (Titre II).

¹⁰² En effet, il existe un principe d'interprétation conforme en droit de l'Union européenne. Au regard de ce principe, le juge national applique le droit national à lumière du texte et de la finalité du droit de l'Union européenne afin d'atteindre les objectifs poursuivis par l'Union. En ce sens, l'article 267 du TFUE dispose que « *La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.* ».

Titre I. La diversité des fondements de lutte contre la fraude à la loi

25. Constat initial de la diversité des fondements. « *Un temps seul maître chez lui, l'abus de droit fiscal a vite été concurrencé par des mesures anti-abus ciblées* »¹⁰³, il cohabite désormais avec une variété importante de fondements de lutte contre la fraude à la loi. En effet, la lutte contre les pratiques abusives a pris des formes différentes selon les ordres juridiques. En droit de l'Union européenne tout d'abord, plusieurs directives prévoient des clauses anti-abus au champ d'application plus ou moins restreint. Elles sont l'expression du principe général européen de lutte contre les pratiques abusives développé par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne¹⁰⁴. En droit conventionnel, il existe également des dispositifs limitant l'accès aux avantages conventionnels tels que la clause de bénéficiaire effectif, la notion de résident, les clauses « *Limitation of benefits* » ou « *Principal purpose test* ». Quant à la France, le principe de lutte contre la fraude à la loi a d'abord été consacré par la jurisprudence. Puis, la notion a intégré le droit positif au sein de l'abus de droit, réformé en 2019 pour insérer une nouvelle procédure, communément appelé « mini-abus de droit »¹⁰⁵. Enfin, le code général des impôts contient un grand nombre de présomptions d'évasion et de fraude à la loi qui visent des situations précises et à risque du fait par exemple de leur caractère international.

26. Travail d'identification. La multiplication des fondements s'est donc accompagnée d'une diversification. Cela a complexifié l'appréhension de la notion de fraude à la loi. Des confusions peuvent apparaître entre les fondements qui consacrent réellement la fraude à la loi et ceux qui reposent sur une notion distincte. Ainsi, il convient de faire un véritable travail d'identification des fondements à retenir pour écarter les dispositifs qui ne se fondent pas sur la notion de fraude à la loi. L'intérêt d'un tel travail d'identification et de délimitation est de parvenir à dresser une typologie des fondements de la lutte contre la fraude

¹⁰³ F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus » : *Dr. fisc.* 2016, n°49, act. 632.

¹⁰⁴ V. en ce sens A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôt directs - Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, thèse préc., p. 241.

¹⁰⁵ Expression utilisée par exemple par O. FOUQUET in « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc.* 2019, n° 49, act. 519.

à la loi. Ce travail est également nécessaire pour mettre en exergue les divergences rédactionnelles. En effet, il s'agit en réalité d'un double travail d'identification : l'identification des fondements et l'identification des critères de qualification posés pour chacun d'entre-deux.

27. La distinction entre fondements généraux et fondements spéciaux. Pour réaliser ce travail d'identification et de classification, il est opportun de distinguer les fondements en fonction de leur portée. En effet, ce critère de distinction permet une première classification entre les fondements dit « généraux » et les fondements dit « spéciaux ». En doctrine, cette distinction est notamment utilisée à propos des clauses anti-abus. Il s'agit de distinguer les clauses anti-abus générales, aussi appelées en droit européen les « *general anti-abuse rules* » qui ont une large portée, et les clauses anti-abus spéciales qui protègent un régime particulier. En reprenant cette distinction, les fondements anti-abus généraux seront identifiés dans un premier temps (Chapitre I), puis dans un second temps, les fondements anti-abus spéciaux (Chapitre II).

Chapitre I. Les fondements généraux de lutte contre la fraude à la loi

28. La multiplication des fondements généraux. La notion de fraude à la loi est avant tout une création d'origine prétorienne en matière fiscale. Au gré des différents arrêts rendus par la Cour de justice de l'Union européenne et par la jurisprudence interne, c'est un véritable principe général de lutte contre la fraude à la loi qui s'est dégagé. Par la suite, la fraude à la loi a été intégrée dans le droit positif français à travers la notion d'abus de droit cantonné jusqu'à lors au cas de simulation. Puis à partir de 2013, le projet BEPS développé par l'OCDE a initié un nouveau mouvement dans la lutte contre la fraude à la loi en prescrivant d'intégrer également des clauses anti-abus dans les conventions fiscales afin de limiter l'utilisation abusive des avantages conventionnels. L'initiative a été soutenue par l'Union européenne qui a inscrit sa politique fiscale dans la même dynamique avec l'adoption de la directive « ATAD ». Cette dernière est présentée comme l'illustration européenne du projet BEPS¹⁰⁶. Dès lors, les fondements généraux de la fraude à la loi se sont multipliés. Initialement reconnue par la jurisprudence (Section I), la fraude à la loi a ensuite été codifiée en droit français sous le fondement de l'abus de droit (Section II) mais également consacrée en droit fiscal international et en droit européen dérivé à travers l'adoption de clauses anti-abus générales (Section III).

Section I. Le principe général de lutte contre la fraude à la loi

29. La consécration jurisprudentielle de la notion de fraude à la loi. Avant 2006, de premières tentatives d'application du principe peuvent être observées en matière fiscale mais ce n'est qu'en 2006 que le principe est véritablement consacré en droit européen et en droit interne. En effet, par les célèbres arrêts *Halifax*¹⁰⁷ et *Janfin*¹⁰⁸, les juges européens et français

¹⁰⁶ V. en ce sens le préambule de la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. Le Conseil a salué le travail de l'OCDE et a estimé que l'Union européenne devrait être « *le vecteur privilégié pour la mise en œuvre au niveau de l'Union des conclusions de l'OCDE en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfice.* », notamment par la mise en œuvre des actions du projet BEPS dans des directives européennes.

¹⁰⁷ CJUE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*: R*JF* 5/2006, n° 648, p. 383, chron. O. FOUQUET; B*DCF* 5/2006, n° 68, concl. L. M. POIARES MADURO ; V. Y. SÉRANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, ét. 16. Pour une présentation de l'arrêt, V. *infra* n°32.

¹⁰⁸ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n°47, comm. 774. Pour une analyse, V. *infra*. n°41.

ont fait application du principe général de lutte contre la fraude à la loi en matière fiscale. Cependant, le rôle des juges ne s'est pas limité à cette reconnaissance. La fraude à la loi telle que définie en matière fiscale est le résultat d'une véritable construction jurisprudentielle qui a influencé le législateur interne et européen au fur et à mesure des arrêts rendus. En effet, les différents fondements textuels offrant aujourd'hui une assise légale à la fraude à la loi ne sont que des manifestations particulières du principe général reconnu et développé par la jurisprudence. Dès lors, il s'agit d'analyser le principe général de lutte contre la fraude à la loi en droit européen, nommé également par la jurisprudence le principe général d'interdiction des pratiques abusives (§1), puis d'analyser le principe général reconnu par le juge interne (§2).

§1. Le principe général d'interdiction des pratiques abusives en droit de l'Union européenne

30. Démarche. Au sein de l'Union européenne, une diversité de législations fiscales existe dans laquelle le contribuable peut puiser des avantages fiscaux significatifs pour diminuer sa charge fiscale. De surcroît, la Cour de justice de l'Union européenne a affirmé à plusieurs reprises que le choix de la voie la moins imposée n'est pas réprimé par le droit européen¹⁰⁹. Cela constitue d'ailleurs un « *pilier interprétatif* »¹¹⁰ pour les juges. Toutefois, la jurisprudence prévoit une limite à la liberté de choix du contribuable, celle de la fraude à la loi. Les contribuables ne doivent pas « *se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale et (...) ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes de l'Union* »¹¹¹. Il est en réalité question d'éviter que les ressortissants européens utilisent frauduleusement les divergences existantes entre les juridictions locales. Ainsi, la jurisprudence a érigé un véritable principe général de droit européen tant en matière de fiscalité directe qu'en matière de fiscalité indirecte (A), dont la portée devra également être précisée (B).

¹⁰⁹ CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd c/ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, pt 27: *Dr. fisc.* 1999, n° 19, act. 100170 ; *RJDA* 7/1999, n° 786, concl. A. LA PERGOLA, p. 603.

¹¹⁰ V. en ce sens, L. NAYBERG, N. VERGNET, « La clause anti-abus de la directive ATAD, réflexions sur la codification du principe européen de lutte contre les pratiques abusives, fiscalité internationale » : *RFI* 2019, n° 1-2019, p. 229.

¹¹¹ CJCE, 7 févr. 1979, aff. C-115/78, *Knoors c/ Staatssecretaris van Economische Zaken*, pt. 25 : *Rec.* 1979 p. 399 ; *RTDE* 1979, p. 501, note P. LAFARGE, M. BAZEIX ; *Gaz. Pal.* 20-22 mai 1979, p. 209, 212.

A- La reconnaissance du principe général de lutte contre les pratiques abusives

31. L'abus de droit européen. Bien que le sujet de la fraude à la loi semble aujourd'hui très actuel, c'est un concept assez ancien dans la doctrine européenne. Dès 1974, dans un arrêt *Van Binsbergen*¹¹², la Cour de justice avait reconnu le droit aux États membres de prendre des mesures pour empêcher qu'un prestataire puisse utiliser la liberté d'établissement¹¹³ pour se soustraire aux règles professionnelles d'un État à la législation moins favorable. S'en sont suivis, plusieurs arrêts fondés sur la notion de fraude à la loi en droit européen tels que l'arrêt *Knoors*¹¹⁴ dans le domaine de la formation professionnelle ou encore l'arrêt *Emsland-stärke*¹¹⁵. Dans ce dernier, les juges ont posé une première grille d'analyse de la notion de fraude à la loi. Ils retiennent d'une part, que la constatation d'une fraude implique « *un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint* »¹¹⁶; et d'autre part, « *une volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention* »¹¹⁷.

32. L'application du principe en matière d'imposition indirecte. C'est lors du célèbre arrêt *Halifax* que les juges saisis d'une question préjudicielle sur l'application de l'interdiction des pratiques abusives en matière de TVA ont, pour la première fois, reconnu l'interdiction de la fraude à la loi en matière fiscale. En l'espèce, un établissement bancaire

¹¹² CJCE, 3 déc. 1974, aff. C-33/74, *Van Binsbergen*, pt. 13 « *que, même, on ne saurait dénier à un État membre le droit de prendre des dispositions destinées à empêcher que la liberté garantie par l'article 59 soit utilisée par un prestataire dont l'activité serait entièrement ou principalement tournée vers son territoire, en vue de se soustraire aux règles professionnelles qui lui seraient applicables au cas où il serait établi sur le territoire de cet État, une telle situation pouvant être justiciable du chapitre relatif au droit d'établissement et non de celui des prestations de service* ».

¹¹³ TFUE, art. 49 : « *Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés, au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux* ».

¹¹⁴ CJCE, 7 févr. 1979, *Knoors*, préc., pt. 25 : « *qu'on ne saurait cependant méconnaître l'intérêt légitime d'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du Traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale en matière de formation professionnelle* ».

¹¹⁵ CJCE, 14 dec. 2000, aff. C-110/99, *Emsland-stärke* : D. SIMON, « Vers la reconnaissance progressive de la théorie de l'abus de droit communautaire ? » : *Europe* n°2, 2001, comm. 52.

¹¹⁶ *Ibid.*, pt. 52.

¹¹⁷ *Ibid.*, pt. 53.

(Halifax) était exonéré de TVA à hauteur de 95% pour ses prestations de services. Cela signifiait *a contrario* que l'établissement bancaire avait un droit à déduction très limité au regard du lien de corrélation nécessaire entre TVA collectée et TVA déductible. Or l'établissement Halifax, en usant de ses filiales et d'un montage contractuel, a récupéré 100% de la TVA sur des travaux de construction de nouveaux locaux. Les juges ont tout d'abord rappelé que « *selon une jurisprudence constante, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires* »¹¹⁸. Ils ont ensuite repris les éléments développés dans la jurisprudence *Emsland-starke*. Partant, la caractérisation d'une fraude suppose d'une part, que « *les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions* » ; et d'autre part, qu'il ressorte d'un « *ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal* »¹¹⁹. Ainsi, comme l'a indiqué l'avocat général dans ses conclusions, il existerait un principe d'interprétation communautaire d'interdiction des pratiques abusives applicables aux dispositions de la sixième directive¹²⁰.

Par la suite, des arrêts tels que les arrêts *Cussens*¹²¹ et *Kofoed*¹²² ont confirmé la portée du principe en précisant que « *le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt "Halifax", présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union européenne* »¹²³. L'interdiction des pratiques abusives est ainsi érigée en véritable principe

¹¹⁸ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*, préc., pt. 64 et pt. 68.

¹¹⁹ *Ibid.*, pt. 86.

¹²⁰ Concl. M. POIRES MADURO, ss. CJCE, 21 févr. 2006, *Halifax*, préc. : « *il existe un principe communautaire d'interprétation interdisant de faire un usage abusif des dispositions communautaires, lequel est également applicable à la sixième directive* ».

¹²¹ CJUE, 22 nov. 2017, aff. C-251/16, *Edward Cussens et a. c/ T. G. Brosnan*: Europe 2018, comm. 2, obs. D. SIMON.

¹²² CJCE, 5 juil. 2007, aff. C-321/05, *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*: Europe 2007, comm. 238, obs. E. MEISSE.

¹²³ CJCE, 22 nov. 2017, *Edward Cussens et a. c/ T. G. Brosnan*, préc. pt. 31.

général du droit de l'Union européenne en matière d'impôt indirect, s'imposant aux contribuables¹²⁴ et aux États membres¹²⁵.

33. L'application du principe en matière de fiscalité directe. La première ouverture vers une reconnaissance du principe en matière d'impôt direct a été initiée par la jurisprudence *Cadbury Schweppes*¹²⁶, dans laquelle plusieurs questions préjudicielles avaient été posées sur la compatibilité de dispositifs anti-abus similaires à l'article 209 B du Code général des impôts¹²⁷ à la liberté d'établissement. En l'espèce, la société *Cadbury Schweppes plc*, établie au Royaume-Uni était la société mère du groupe *Cadbury Schweppes*. Elle détenait notamment des filiales irlandaises dont l'activité consistait à lever des fonds pour d'autres filiales du groupe. Ces filiales étaient soumises au taux d'impôt sur les sociétés applicable à Dublin au sein de l'*International Financial Services Center* (IFSC) soit 10%. Or, pour l'administration britannique, la localisation des filiales avait pour seul but de bénéficier du régime fiscal avantageux de l'IFSC. Cela a entraîné l'application des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées localisées dans des pays à fiscalité privilégiée, et par voie de conséquence, l'imposition de la société mère pour les bénéfices réalisés par ses filiales irlandaises. Pour la société mère, les dispositions anti-abus étaient incompatibles avec la liberté d'établissement. Il faut rappeler que la liberté d'établissement doit permettre à tout ressortissant de l'Union européenne d'exercer ses activités dans un autre État membre par le biais d'un établissement secondaire¹²⁸. Dans cet objectif, les juges ont réaffirmé que « *la seule circonstance qu'une société résidente crée un établissement secondaire, tel qu'une filiale, dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale* ». En d'autres termes, la localisation d'une filiale dans un autre État membre ne suffit pas à caractériser une fraude qui justifierait une atteinte à la liberté d'établissement. Pour autant, certaines restrictions peuvent être admises à la liberté d'établissement lorsqu'il s'agit de lutter contre des « *montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisés sur le*

¹²⁴ CJUE, 6 févr. 2018, aff. C-359/16, *Altun e.a.*, pt. 49 : « *le principe d'interdiction de la fraude et de l'abus de droit, exprimé par cette jurisprudence (faisant référence aux jurisprudences Cussens et Kofoed), constitue un principe général du droit de l'Union dont le respect s'impose aux justiciables* ».

¹²⁵ Sur la portée du principe à l'égard des États membres, V. *infra* n° 36 et 37.

¹²⁶ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas: Dr. fisc.* 2006, n°39, act. 176.

¹²⁷ Sur la présomption de l'article 209 B, v. *infra* n° 129 à 142.

¹²⁸ Au sens du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la notion d'établissement implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable pour une durée indéterminée - CJCE, 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission/Royaume-Uni* : Rec. p. 1-4585, pt. 21.

territoire national »¹²⁹. *In fine*, selon la Cour, il est possible d'apporter des restrictions à la liberté d'établissement, si de telles mesures sont destinées à écarter les montages purement artificiels dépourvus de réalité économique.

34. La réaffirmation du principe : les arrêts *Danois*. Dans deux arrêts en date du 26 février 2019¹³⁰, la Cour de justice de l'Union européenne a confirmé le principe d'interdiction des pratiques abusives à l'occasion de questions préjudicielles relatives à l'interprétation de la directive « *mères-filiales* »¹³¹ et de la directive « *intérêts-redevances* »¹³². Dans la première série d'affaires, l'administration danoise contestait l'application de l'exonération de la retenue à la source prévue par la directive « *mères-filiales* » du 23 juillet 1990, estimant que les sociétés non-résidentes ayant reçu les dividendes n'étaient pas les bénéficiaires effectifs¹³³ de ces sommes. Dans la seconde série d'affaires, l'administration danoise refusait d'appliquer l'exonération de retenue à la source prévue par la directive « *intérêts-redevances* » du 3 juin 2003. L'administration considérait que les intérêts avaient été versés à des sociétés non-résidentes et que ces dernières ne pouvaient être qualifiées de bénéficiaire effectif. L'administration remettait également en cause l'application des exonérations susvisées sur le fondement de la fraude à la loi. Dans les deux séries d'affaires, la Cour de justice de l'Union européenne devait déterminer le fondement juridique permettant de refuser les régimes d'exonération, en raison de la commission d'un abus de droit¹³⁴. Ensuite, elle devait préciser les éléments constitutifs de l'éventuel abus de droit. Enfin, la Cour de justice devait se prononcer sur la conformité des dispositions permettant de refuser le bénéfice des exonérations au regard de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation des capitaux. Dans un premier temps, les juges ont rappelé la jurisprudence constante consacrant l'application

¹²⁹ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes*, préc. pt. 55.

¹³⁰ Deux arrêts distincts ont été rendus : CJUE, gde ch. 26 fév. 2019, Aff. Jtes c-116/16 et c-117/16, t danmark et y danmark : *Dr. fisc.* 2019, n°16, chron. 233 - CJUE, gde ch. 26 fév. 2019, Aff. Jtes C-115/16 (N Luxembourg 1), C-118/16 (X Denmark A/S), C-119/16 (C Danmark I) et C-299/16 (Z Denmark Aps) : note N. BOYNES : *Dr. fisc.* 2019, n°21, comm. 275. Ces affaires seront nommées « arrêts Danois » dans le reste de l'étude dans un objectif de simplification lorsqu'elles seront invoquées sans distinction. Les affaires c-116/16 et c-117/16 seront nommées « t danmark », et les affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16 « N Luxembourg 1 » lorsque les deux arrêts seront évoqués de manière distincte.

¹³¹ Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. Sur le régime mère-fille, v. *infra* n°109.

¹³² Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 relative au régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées de différents pays de l'Union européenne. Sur le régime applicable aux intérêts et redevances, v. *infra* n°115.

¹³³ Sur ce point, v. développement sur la nature de la clause de bénéficiaire effectif, *infra*. n°204 à n° 207.

¹³⁴ CJUE, 26 fév. 2019, t. danmark, préc., pt. 67.

du principe général d'interdiction des pratiques abusives¹³⁵. Ensuite, les juges ont repris les critères de définition dégagés par la jurisprudence antérieure pour qualifier la fraude à la loi¹³⁶, tout en illustrant certains indices de l'artificialité des montages. Enfin, la liberté d'établissement ou la liberté de circulation ne saurait être invoquée pour remettre en cause la réglementation nationale limitant le bénéfice des exonérations en présence d'une fraude ou d'un abus. Ainsi, les arrêts *Danois* confirment le recours au principe d'interdiction des pratiques abusives en cas d'utilisation frauduleuse des normes de l'Union européenne. En outre, l'arrêt reconnaît une portée nouvelle à ce dernier, en imposant désormais aux États membres de l'appliquer même en l'absence de dispositions nationales relatives à la lutte contre la fraude à la loi.

B- La portée du principe général du droit d'interdiction des pratiques abusives

35. Un champ d'application large. Le principe d'interdiction des pratiques abusives a vu son domaine d'application s'étendre au fur et à mesure des arrêts rendus devant la Haute juridiction européenne. Il s'applique désormais tant aux opérations d'impôt direct qu'indirect. De plus, par les arrêts du 26 février 2019¹³⁷, les juges ont rappelé que le principe général s'applique à une grande variété de matières et protège ainsi autant la liberté de

¹³⁵ *Ibid.*, pt. 70 : « À cet égard, il est de jurisprudence constante qu'il existe, dans le droit de l'Union, un principe général de droit selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêts du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24 et jurisprudence citée ; du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 68 ; du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, point 35 ; du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16, EU:C:2017:881, point 27, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99). ».

¹³⁶ CJUE, 26 févr. 2019, *N Luxembourg 1*, préc., pt. 124 « la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention ».

¹³⁷ CJUE, 26 févr. 2019, *t. danmark*, préc., pt. 74 « Par ailleurs, le principe de l'interdiction de l'abus de droit trouve à s'appliquer dans des matières aussi variées que la libre circulation des marchandises (arrêt du 10 janvier 1985, *Association des Centres distributeurs Leclerc et Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, point 27), la libre prestation des services (arrêt du 3 février 1993, *Veronica Omroep Organisatie*, C-148/91, EU:C:1993:45, point 13), les marchés publics de services (arrêt du 11 décembre 2014, *Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino e.a.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, point 62), la liberté d'établissement (arrêt du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24), le droit des sociétés (arrêt du 23 mars 2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, point 33), la sécurité sociale (arrêts du 2 mai 1996, *Paletta*, C-206/94, EU:C:1996:182, point 24 ; du 6 février 2018, *Altun e.a.*, C-359/16, EU:C:2018:63, point 48, ainsi que du 11 juillet 2018, *Commission/Belgique*, C-356/15, EU:C:2018:555, point 99), les transports (arrêt du 6 avril 2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, points 19 à 25), la politique sociale (arrêt du 28 juillet 2016, *Kratzer*, C-423/15, EU:C:2016:604, points 37 à 41), les mesures restrictives (arrêt du 21 décembre 2011, *Afrasiabi e.a.*, C-72/11, EU:C:2011:874, point 62) ou encore la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (arrêt du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 74) ».

circulation¹³⁸, que la liberté de prestations de services¹³⁹, les marchés publics de services, la liberté d'établissement¹⁴⁰, la sécurité sociale¹⁴¹, les transports, ou encore au droit des sociétés.

36. Le caractère obligatoire des principes généraux du droit. Les principes généraux du droit de l'Union européenne sont des normes obligatoires devant être appliquées par le juge national dans le cadre de l'Union européenne. Le caractère obligatoire des principes généraux du droit de l'Union européenne a été affirmé à plusieurs reprises par la jurisprudence communautaire. Dans un arrêt *Eridania*, la Cour de Justice de l'Union européenne a précisé que « *le respect des principes généraux du droit communautaire (...) s'impose à toute autorité chargée d'appliquer des règlements communautaires* »¹⁴². Aussi, les principes généraux du droit s'imposent-ils aux juges nationaux de l'Union européenne, mais également aux institutions communautaires¹⁴³. Ils permettent d'encadrer le pouvoir normatif des États membres¹⁴⁴, mais également des institutions de l'Union européenne.

En revanche, en dehors du cadre de l'Union européenne, il s'agit davantage d'une source d'inspiration pour les juridictions internes qu'une norme obligatoire. Certains auteurs évoquent un *dédoulement fonctionnel*¹⁴⁵ des principes généraux du droit. Ils ne sont contraignants que

¹³⁸ Sur la liberté de circulation des capitaux, TFUE, art. 63 : « 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. 2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites ».

¹³⁹ TFUE, art. 56 : « Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation de services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation [...] ».

¹⁴⁰ TFUE, art. 49, *op. cit.*

¹⁴¹ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxemburg I*, préc.pt. 101 « le principe d'interdiction des pratiques abusives n'en constitue pas moins un principe général du droit de l'Union qui s'applique indépendamment du point de savoir si les droits et les avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive » ; v. également en ce sens, CJCE, *cussens e.a.*, préc. pt. 3.

¹⁴² CJCE, 27 sept. 1979, *SpA Eridania – Zuccherifici nazionali et SpA Società italiana per l'Industria degli zuccheri c/ Ministre de l'agriculture et des forêts, ministre de l'Industrie, du Commerce et de l'Artisanat et SpA Zuccherifici meriodonali*, aff. 230/78, *Rec.* p. 2749, pt. 31.

¹⁴³ CJCE, 29 avr. 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep BV c/ Staatssecretaris van Financiën*, aff. jtes. C-487/01 et C-7/02, *Rec.* p. I-5337, pt. 57 : les juges ont rappelé à cette occasion que les principes généraux du droit « doivent être respectés par les institutions communautaires (...) mais également par les États membres » ; V. également D. RITLÉNG, « Le juge communautaire de la légalité et le pouvoir discrétionnaire des institutions communautaires », *AJDA* 9/1999, p. 645, spéc. p. 653.

¹⁴⁴ CJCE, 23 avr. 1988, *Hauptzollamt Hamburg – Jonas c/ Firma P. Krücken*, aff. 316/86, *Rec.* p. 2213, pt. 22 : « À cet égard, il y a lieu de rappeler que le principe de la protection de la confiance légitime qui fait partie de l'ordre juridique communautaire (...) et que le respect des principes généraux du droit communautaire s'impose à toute autorité nationale chargée d'appliquer le droit communautaire ».

¹⁴⁵L. XENOU, *Les principes généraux du droit de l'Union européenne et la jurisprudence administrative française*, préf. F. PICOD, thèse, Droit administratif, Bruylant, p. 86 et suiv.

dans le cadre des relations entre les États membres, et se présentent comme des règles de *soft-law* dans les relations avec les États tiers, non soumis à l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne.

37. Un principe contraignant les États membres de l'Union européenne. Jusqu'en 2019, il n'existait aucune obligation pour les États membres de lutter contre les pratiques abusives en matière fiscale. En effet, la Cour avait réitéré plusieurs fois « *qu'il n'existe en droit de l'Union aucun principe général duquel découlerait une obligation pour les États membres de lutter contre les pratiques abusives dans le domaine de la fiscalité directe* »¹⁴⁶. Il était laissé aux États la faculté de réprimer ou non de tels comportements ainsi que le choix des moyens utilisés pour les sanctionner sous réserve du respect des libertés fondamentales européennes¹⁴⁷.

Par les arrêts *Danois*, les juges ont précisé la teneur du principe et ont affirmé l'obligation pour les États membres d'agir en présence de pratiques abusives. Le bénéfice d'un avantage fiscal « *doit (...) être refusé à un contribuable par les autorités et juridictions nationales* »¹⁴⁸. L'utilisation du verbe « *devoir* » supprime le caractère optionnel et renforce donc la portée du principe général de lutte contre les pratiques abusives. Les États sont dans l'obligation d'agir lorsqu'ils constatent une fraude à la loi. Toutefois, le moyen de sanctionner le montage reste à la discrétion de chaque État.

38. L'autonomie du fondement. La portée du principe est également renforcée par un dernier élément, son autonomie par rapport au droit national ou conventionnel. En effet, le bénéfice des normes européennes doit être refusé « *même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus* »¹⁴⁹. La portée du principe en est élargie dans la mesure où sa mise en œuvre ne nécessite aucun fondement textuel. Les autorités administratives peuvent alors invoquer le principe même si leur droit national ne prévoit pas de dispositions anti-abus. Il faut rappeler qu'un certain nombre d'États membres ne prévoyaient pas de dispositifs anti-abus tel que l'abus de droit français jusqu'à l'adoption des directives

¹⁴⁶ *Ibid.*

¹⁴⁷ En ce sens, CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes*, préc.

¹⁴⁸ CJUE, 26 févr. 2019, *N Luxembourg 1*, préc., pt. 120.

¹⁴⁹ CJUE, 26 févr. 2019, *T Danmark*, préc., pt. 76 « *La Cour a ainsi jugé que ce principe est opposable à un assujetti en vue de lui refuser le bénéfice, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus* ».

« mères-filiales », « fusions » et plus récemment la directive « ATAD ». Ainsi, par la reconnaissance de l'autonomie du fondement, la Cour de justice tend à harmoniser les législations nationales¹⁵⁰.

De surcroît, le principe général de lutte contre les pratiques abusives est un fondement indépendant de toute législation qu'elle soit européenne, nationale ou internationale. En outre, la Cour a rappelé que l'application du principe ne nécessitait pas de transposition en droit interne pour être applicable aux contribuables des États membres¹⁵¹. Il coexiste alors avec les fondements de droit interne, et notamment le principe général de lutte contre la fraude à la loi qui est la manifestation française du principe d'interdiction des pratiques abusives.

§2. Le principe général de fraude à la loi en droit français

39. Le refus initial de sanctionner la fraude. Longtemps, le droit fiscal français a refusé de sanctionner le contribuable « habile » réalisant des actes formellement valides mais dans le but d'échapper à l'imposition¹⁵². C'était d'ailleurs un élément de distinction entre l'abus de droit par simulation et la fraude à la loi. En l'occurrence, l'une était sanctionnée alors que l'autre était ignorée¹⁵³. Certains auteurs niaient même l'existence d'une telle fraude en matière fiscale¹⁵⁴. En effet, puisque la loi fiscale identifie des situations dans lesquelles le contribuable doit s'acquitter de l'impôt, si le contribuable se place volontairement dans une situation non visée par la loi, aucune obligation n'existe à son égard. Or, la fraude suppose la méconnaissance d'une règle obligatoire¹⁵⁵. Une importante controverse a donc entouré la reconnaissance de la

¹⁵⁰ V. A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs – Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, thèse préc., n°612-614. Selon l'auteur, la consécration du principe général européen d'interdiction des pratiques abusives et la multiplication des clauses anti-abus s'inscrivent dans une volonté européenne d'harmonisation minimale fondée sur l'article 115 du TFUE. Ce dernier vise à établir « des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ».

¹⁵¹ CJUE, *N Luxembourg 1 et a.*, préc., pt. 105 : « En outre, si l'article 5, paragraphe 2, de la directive 2003/49 prévoit que les États membres peuvent, en cas de fraude, d'évasion ou d'abus, retirer le bénéfice de cette directive ou refuser d'appliquer celle-ci, cette disposition ne saurait elle non plus être interprétée comme excluant l'application du principe du droit de l'Union de l'interdiction des pratiques abusives, dans la mesure où l'application dudit principe n'est pas soumise à une exigence de transposition, comme le sont les dispositions de cette directive ».

¹⁵² Sur ce point, v. *supra* n°5.

¹⁵³ V. not. F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc., p. 72 et 73.

¹⁵⁴ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, op. cit., n°176.

¹⁵⁵ En effet, comme cela a été soulignée en introduction, l'un des arguments pour refuser la reconnaissance de la fraude à la loi en droit fiscal était l'absence de règle obligatoire. Toutefois, cette analyse a ensuite été abandonnée

fraude à la loi en droit fiscal français. Toutefois, sous l'impulsion des arrêts de la Cour de justice, les juges français ont fini par reconnaître l'existence d'un principe général de lutte contre la fraude à la loi (A), dont la portée diffère du principe général d'interdiction des pratiques abusives (B).

A- La reconnaissance du principe de fraude à la loi

40. Les premières applications en droit fiscal. Dans un arrêt de principe en date du 10 juin 1981¹⁵⁶, les juges du Conseil d'État ont étendu, pour la première fois, le concept d'abus de droit à la fraude à la loi. Dans cet arrêt, l'administration remettait en cause la constitution d'une société civile dans le but de contracter un bail d'exploitation. En l'espèce, les juges du Conseil d'État n'ont pas admis la simulation puisqu'ils estimaient que la société civile n'était pas fictive, en ce que son activité était effective et régulière. Ils ont cependant identifié un autre fondement pour sanctionner le montage réalisé, fondé sur la notion de fraude à la loi. Ainsi, les juges ont reconnu à l'administration fiscale le pouvoir d'écarter « *certaines actes passés par le contribuable* », si elle établit « *que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »¹⁵⁷. Cependant, la fraude à la loi n'est qu'évoquée sans être appliquée par les juges. Ultérieurement, le Conseil d'État a confirmé cette position notamment dans les arrêts *Pléiade*¹⁵⁸ et *Sagal*¹⁵⁹. Dans ces derniers, les juges ont rappelé qu'en l'absence d'acte fictif, l'administration pouvait prouver que l'opération n'était inspirée par aucun autre motif que celui d'éluider sa charge fiscale. Également, le Conseil d'État a précisé que l'objectif poursuivi dans ces deux arrêts était celui d'exclure du bénéfice des dispositions fiscales les actes juridiques et les montages dénués de substance mis en place dans le but de contourner la législation applicable.

puisque la loi fiscale devient impérative dès lors que les conditions d'assujettissement sont satisfaites par le contribuable. V. en ce sens *supra* n°5.

¹⁵⁶ CE, 10 juin 1981, n° 18664 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY ; *RJF* 1981, n°9, p. 426 ; *GAJF*, 2e éd., n° 22-7, ét. B. PLAGNET.

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Sté Pléiade* : *RJF* 5/04, n°510, concl. P. COLLIN ; *BDCF* 5/04, n°65, obs. N. CHAHID-NOURAI.

¹⁵⁹ CE, 18 mai 2005, n° 267087, *Sté Sagal* : *Dr. fisc.* 2005, n° 44/45, comm. 762, concl. P. COLLIN ; rev. Adm. 2005 p. 482, obs. O. FOUQUET ; *BGFE* 4/05 p. 21, obs. N. CHAHID-NOURAI.

41. La consécration du principe de fraude à la loi : l'arrêt *Sté Janfin*. Sous l'impulsion de la Cour de Justice de l'Union européenne, le Conseil d'État dans un arrêt *Sté Janfin*¹⁶⁰, en date du 27 septembre 2006, a réitéré sa jurisprudence de 1981 en consacrant, cette fois-ci, expressément le principe général de lutte contre la fraude à la loi. En l'espèce, une société avait fait l'acquisition de titres de société et avait perçu à ce titre des dividendes dans les jours suivants avant de les revendre. La revente opérée a dégagé une moins-value d'un montant à peu près égal à ceux des dividendes perçus. La constatation d'une moins-value de cession a donc permis de neutraliser le produit que constituaient les dividendes pour la société. En outre le contribuable a fait valoir son avoir fiscal applicable à l'époque des faits pour limiter la double imposition en cas de distribution de dividendes, et à payer intégralement son impôt sur les sociétés avec ce dernier. L'administration fiscale a remis en cause l'opération d'achat et de revente de titres, en caractérisant un abus de droit. Conséquemment, elle a annulé les effets de l'avoir fiscal, conduisant à un rappel d'impôt sur les sociétés.

Les juges du Conseil d'État ont estimé qu'il y avait une erreur de droit. Dans sa rédaction applicable à la date des faits, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne se rapportait qu'à l'assiette de l'impôt¹⁶¹ et non à son recouvrement. Or, le paiement de l'impôt par l'avoir fiscal ne se rapportait pas à l'assiette mais bien à la liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, les juges ont rappelé tout d'abord, qu'il appartenait à l'administration de faire échec à tout acte privé frauduleux bien qu'il soit opposable aux tiers. Cependant, l'administration était fondée à « *écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »¹⁶². En d'autres termes, le Conseil d'État confirme sa jurisprudence et admet que la lutte contre la fraude à la loi soit le fondement de la rectification. *In fine*, les juges ont donné droit au

¹⁶⁰ CE, 27 sept. 2006, *Sté Janfin*, préc. : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, p. 2042.

¹⁶¹ En effet, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales dans sa version applicable entre du 1^{er} juin 2004 au 1^{er} janvier 2009 visait les actes « *qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :*

- a) *Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;*
- b) *Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;*
- c) *Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention. ».*

¹⁶² CE, 27 sept. 2006, *Sté Janfin*, préc., consid 5.

contribuable, ce dernier ayant obtenu la décharge des cotisations supplémentaires. Toutefois, la portée de l'arrêt n'est pas dans la solution d'espèce, elle se trouve dans la reconnaissance du fondement de fraude à la loi en matière fiscale.

42. Les utilisations ultérieures du principe de lutte contre la fraude à la loi.

Après l'arrêt *Janfin* consacrant explicitement le principe général de fraude à la loi en droit fiscal, le Conseil d'État a utilisé le nouveau fondement à plusieurs reprises. L'année suivante, le 28 février 2007¹⁶³, les juges ont appliqué les critères dégagés de la fraude à la loi dans le cadre d'une affaire de cession de titre litigieuse. En l'espèce, les associés d'une société anonyme avaient cédé leur part à une SCI, dont l'objet était la gestion de biens mobiliers et immobiliers. Les associés ont pu bénéficier d'un abattement pour la durée de détention et ont été exonérés d'imposition au titre de la plus-value de cession. Puis, la même année, les associés ont racheté à la SCI leurs parts, moyennant l'attribution à cette dernière des immeubles inscrits au bilan de la société anonyme. Par ce procédé, les associés ont extrait les immeubles de l'actif de la société anonyme en franchise d'impôt en l'absence de boni de cession du fait du temps réduit de détention des parts par la SCI. Pour l'administration, la SCI devait être considérée comme une société interposée, et le montage comme une rétrocession de titres dans le but d'éluder l'imposition du boni de cession. Toutefois les juges n'ont pas retenu l'abus de droit au regard de l'existence effective de la SCI, dont l'activité était exercée depuis plusieurs années.

Au cours de l'année 2009, le Conseil d'État a continué de préciser la jurisprudence *Sté Janfin* en limitant l'application de la fraude à la loi à la démonstration de deux conditions, à savoir le but fiscal poursuivi et le détournement de l'intention des auteurs du texte. Ainsi, dans deux arrêts *Henri Goldfarb* et *SA Axa*¹⁶⁴, les juges n'ont pas admis la fraude à la loi dans la mesure où l'administration n'apportait pas la preuve de la contrariété à l'intention des auteurs des textes.

À titre d'illustration plus récente, le Conseil d'État a eu recours au principe général de fraude à la loi pour remettre en cause le bénéfice d'un crédit d'impôt dont le contribuable

¹⁶³ CE, 28 févr. 2007, n° 284565, *min. c/ Persicot : Lebon*, p. 107 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. VALLÉE, note O. FOUQUET ; *RJF* 5/2007, n° 599.

¹⁶⁴ CE, 7 sept. 2009 ; n° 305586, *SA Axa* ; n° 305596, *Sté Henri Goldfarb* : *Dr. fisc.* 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. OLLÉON, note E. MEIER et R. TORLET ; *RJF* 12/2009, n° 1138 et 1139. Sur l'analyse de la solution dégagée notamment au regard de la condition tenant à la contrariété à l'intention des auteurs du texte, v. *infra* n°292.

demandait la restitution à l'administration en dehors d'une procédure de rectification¹⁶⁵. Ne pouvant avoir recours à la procédure codifiée à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales¹⁶⁶, les juges se sont fondés sur le principe général de lutte contre la fraude à la loi pour refuser l'octroi du crédit d'impôt au contribuable. Cela démontre la portée du principe général de lutte contre la fraude à la loi, qui malgré la multiplication des fondements écrits, conserve une importance particulière pour combler les hypothèses non visées par les textes.

B- La portée du principe général de lutte contre la fraude à la loi

43. Un champ d'application indéfini. Le principe général de lutte contre la fraude à la loi a une portée très large. En effet, son champ d'application indéfini lui permet de s'appliquer à toutes situations frauduleuses qu'elles se rapportent à l'assiette de l'impôt, la liquidation de l'impôt, qu'elles soient liées à une demande initiale du contribuable ou qu'elles aient fait l'objet d'une procédure de rectification ou de redressement, qu'elles soient internes, ou encore internationales. Par exemple, dans un arrêt *Bank of Scotland*¹⁶⁷, les juges du Conseil d'État ont réaffirmé la portée et l'autonomie du principe français. Il s'agissait d'une cession temporaire d'usufruit de titres d'une filiale française conclue entre une banque britannique et une société américaine. Le montage permettait au cessionnaire américain de bénéficier des stipulations de la convention franco-britannique plus avantageuse que la convention franco-américaine, à savoir la réduction du taux de la retenue à la source et le remboursement de l'avoir fiscal afférent aux dividendes distribués par la filiale française. Les juges ont fait une application positive du principe de la fraude à la loi, en caractérisant que le montage « *dissimulait artificiellement la réalité d'un emprunt contracté* »¹⁶⁸. En d'autres termes, nonobstant l'absence de stipulation anti-abus conventionnelle, le Conseil d'État a eu recours au principe général de lutte contre la fraude à la loi pour contester l'application d'un avantage conventionnel à un contribuable qui n'était, *in fine*, pas le véritable bénéficiaire effectif de la distribution.

¹⁶⁵ CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France* : *Dr. fisc.* 2022, n° 13, comm. 174, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

¹⁶⁶ Sur le champ d'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, v. *infra* n°48 à n°57.

¹⁶⁷ CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *Sté Bank of Scotland* : *Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, concl. F. SÉNERS, note O. FOUQUET ; *RJF* 3/2007, n° 322.

¹⁶⁸ *Ibid.*, consid. 2.

44. Une portée réduite par la codification. Lors de la reconnaissance du principe général de fraude à la loi, les juges ont restreint son champ d'application aux situations non visées par la procédure d'abus de droit prévu à l'article L. 64 du LPF. En effet, à la date des différents arrêts évoqués, l'abus de droit français avait un champ d'application plus limité, notamment aux situations se rapportant uniquement à l'assiette de l'impôt et non à sa liquidation. Avec la réforme de 2008¹⁶⁹, le champ d'application de l'abus de droit a été étendu à tous les impôts, mais aussi à toutes situations visant l'assiette, la liquidation ou le paiement de l'impôt¹⁷⁰. Dès lors, les cas où le principe général de lutte contre la fraude à la loi a vocation à s'appliquer sont rares. Il faut souligner que c'était le but poursuivi par le législateur qui souhaitait mettre fin à la dualité existante entre les fondements, source de controverses. En effet, la mise en œuvre de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales entraîne des conséquences, en termes de procédure¹⁷¹ et d'effets, différentes du principe général de lutte contre la fraude à la loi. Le législateur a mis fin aux controverses sur la coexistence de deux fondements en reconnaissant un caractère subsidiaire au principe général, en tant que norme non écrite de droit commun.

Pour autant, le principe général de fraude à la loi demeure un fondement autonome et efficace. Il s'applique dans toutes les situations qui échappent au champ d'application des dispositifs écrits, et notamment de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales¹⁷². Par exemple, dans certains départements d'Outre-Mer, l'article L. 64 du Livre des procédures n'est pas applicable, tandis que le principe général de lutte contre la fraude à la loi peut permettre de contester les montages abusifs réalisés par des contribuables résidents des DOM-TOM. Par exemple, dans un arrêt *Charcuterie du Pacifique* de la Cour administrative d'appel de Paris¹⁷³, le principe général de lutte contre la fraude à la loi a été utilisé pour remettre en cause un montage relatif au bénéfice du crédit d'impôt de l'article 115-1-2 du Code général des impôts¹⁷⁴. La solution d'appel a ensuite été confirmée par un arrêt du Conseil d'État en

¹⁶⁹ L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 35 : *Dr. fisc.* 2009, n°5, comm. 139.

¹⁷⁰ Sur l'étude du champ d'application de l'abus de droit, v. *infra* n°48 à n°57.

¹⁷¹ Sur les différences en termes de procédure, v. *infra* n°424 à n°428.

¹⁷² CE, 4 févr. 2022, *Sté Hays France*, préc.

¹⁷³ CAA Paris, 9 mars 2007, n°03PA03819.

¹⁷⁴ Dans sa rédaction en vigueur à la date de l'espèce, l'article 115-1-2 prévoyait un crédit d'impôt pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, participant au financement de constructions à vocation hôtelière, sous certaines conditions. Dans les faits, l'une des sociétés ne respectait pas la condition tenant notamment à la participation effective au financement du projet de construction pour un montant au moins égal à 10 million de

2010. Dans ce dernier, il est rappelé « *que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, lequel n'est pas applicable en Polynésie française* »¹⁷⁵. In fine, le principe général de lutte contre la fraude à la loi assure le rôle de « filet de sécurité » pour les montages ne rentrant pas dans la procédure de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, mais demeurant des actes frauduleux.

Section II : L'abus de droit français

45. La codification de la fraude à la loi. Par la loi de finances pour 2008, le législateur a réformé l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pour intégrer la fraude à la loi à la procédure d'abus de droit au côté de la simulation¹⁷⁶. Il a également élargi le champ d'application de la procédure jusqu'à lors limité à un nombre d'impôt déterminé. Dix ans plus tard, après plusieurs tentatives de réforme, et par voie d'amendement, la loi de finances pour 2019 a créé un nouvel article L. 64 A dans le Livre des procédures fiscales¹⁷⁷. Ce dernier reprend la définition de la fraude à loi présente dans l'abus de droit classique, excepté le but exclusivement fiscal remplacé par l'exigence d'un but principalement fiscal. La réforme est

francs. La société requérante invoquait une participation effective par compensation avec créance détenue sur la société de construction, mais le juge du fond valide le raisonnement de l'administration, qui avait apporté la preuve que cette créance était en réalité inexistante.

¹⁷⁵ CE, 12 mars 2010, n°306368. Le considérant dans son entier rappelle « *Considérant, d'une part, que, si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé ; que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, lequel n'est pas applicable en Polynésie française ; qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, l'administration fiscale, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe rappelé ci-dessus pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ».

¹⁷⁶ L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 35 : *Dr. fisc.* 2009, n°5, comm. 139.

¹⁷⁷ L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 109 II.

alors présentée comme créant un abus de droit à « deux étages »¹⁷⁸: l'abus de droit à but exclusivement fiscal (§1) et l'abus de droit à but principalement fiscal (§2).

§1. L'abus de droit à but exclusivement fiscal

46. Un dispositif particulier. L'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est à plusieurs égards un dispositif anti-abus particulier, notamment au regard de son champ d'application, ses conditions, sa procédure de mise en œuvre mais également sa sanction. L'étude de ses conditions sera développée à des fins comparatives dans le cadre de l'étude plus globale des conditions de la fraude à la loi. Quant à sa sanction, elle fera l'objet de développements lors de l'articulation des dispositifs anti-abus par le critère de l'objet. Partant, elle sera simplement précisée à ce stade dans le but d'établir une présentation complète du dispositif. Aussi, reste-t-il, à présenter le dispositif par son champ d'application (A) et sa procédure particulière (B).

A- Champ d'application

47. Définition codifiée. L'article L. 64 du LPF sanctionne les actes effectués en « recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs », et qui « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder 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 ». En somme, le législateur n'a fait qu'entériner la définition dégagée par la jurisprudence du Conseil d'État, notamment l'arrêt Sté Janfin¹⁷⁹. Il existe toutefois certaines modifications notamment l'utilisation des termes « actes passés ou réalisés » ou la référence aux « décisions ». Ainsi, son champ d'application laisse quelques interrogations au regard de la généralité des termes employés. Aussi, convient-il de préciser les actes et les situations concernés par les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (1), puis ce qu'il faut entendre par « textes » et « décisions » (2) pour clarifier le champ d'application du dispositif anti-abus.

¹⁷⁸ AN., comm. fin., rapp. n°1236, 12 sept. 2018.

¹⁷⁹ Pour rappel, les juges reconnaissent à l'administration le droit « *écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* », v. *supra* n°41.

1- Les actes et situations concernés

48. Les actes concernés. En l'absence de précision légale, les actes pouvant être écartés par l'administration sur le fondement de la procédure d'abus de droit semblent nombreux. Selon les commentaires de l'administration fiscale, il peut s'agir de tous les « *actes écrits ou non écrits, qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux, ou multilatéraux* »¹⁸⁰. Sont donc visés les actes juridiques au sens de l'article 1100-1 du Code civil, à savoir les actes qui « *sont des manifestations de volonté destinées à produire des effets de droit* ». La doctrine administrative vise également tout document ou fait juridique qui manifeste l'intention du contribuable de contourner la loi dans un but exclusivement fiscal.

En outre, le texte codifié utilise la forme passive pour viser les actes « *passés ou réalisés* » au lieu de « *s'il n'avait pas passé ces actes* » utilisés par la jurisprudence. La réalisation de l'acte renvoie à la situation dans laquelle l'acte ne s'est pas concrétisé, mais que l'intention de contourner le texte par cet acte existe bien, et qu'elle a produit des effets de droit. La notion d'actes passés, quant à elle, désigne la situation dans laquelle l'intention frauduleuse s'est bien matérialisée dans des actes ayant permis l'obtention d'un avantage fiscal.

49. Les situations concernées. Le champ d'application de l'abus de droit est très large puisque le texte apporte peu d'éléments de restrictions. Dès lors, là où la loi ne distingue pas, il n'y a pas lieu de distinguer¹⁸¹. Cependant, il faut préciser que dans les premières versions de l'article L.64 du LPF, l'abus de droit était cantonné aux impôts visés par le législateur, c'est-à-dire les droits d'enregistrement, la publicité foncière, l'impôt sur le revenu, l'impôts sur les sociétés, les taxes sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur la fortune. Ainsi, plusieurs impositions dont certaines taxes n'étaient pas susceptibles d'entraîner un recours pour abus de droit comme la taxe sur les salaires. La loi de finances pour 2009¹⁸² a élargi le champ d'application de l'abus de droit à tous les impôts en supprimant la liste d'imposition concernée.

Enfin, la procédure d'abus de droit fiscal s'applique de manière indifférente aux situations abusives portant sur l'assiette de l'imposition, la liquidation de l'impôt ou son paiement. Toutefois, la jurisprudence est intervenue récemment pour limiter le recours à l'abus de droit dans le cas où l'abus porte sur une demande initiale du contribuable, en dehors de toute

¹⁸⁰ BOI-CF-IOR-30-10 ; v. également M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises, op.cit.*, n°2807.

¹⁸¹ Traduction de l'adage juridique « *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* ».

¹⁸² L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, préc.

rectification. En effet, par un arrêt *Hays* du 4 février 2022¹⁸³, les juges du Conseil d'État ont rappelé que la procédure d'abus de droit s'applique uniquement lorsque l'administration a engagé une procédure de rectification. En l'espèce, le litige n'était pas né à la suite d'une rectification, mais à la suite d'un refus de l'administration de restituer des crédits d'impôts à la société requérante après une décision du Conseil d'État du 9 juin 2020¹⁸⁴, allant dans ce sens. L'administration n'ayant pas respecté la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, elle a demandé une substitution de base légale afin de se fonder sur le principe général de lutte contre la fraude à la loi. Le contribuable a alors formé un pourvoi en cassation assortie d'une question prioritaire de constitutionnalité, soutenant qu'il était privé des garanties constitutionnelles de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, ce qui représentait une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt. L'atteinte au principe d'égalité n'a pas été retenue en l'espèce et les juges ont confirmé que « *la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales s'applique uniquement en cas de rectification notifiée par l'administration fiscale.* ».

2- Les textes et les décisions concernés

50. Contrairement à l'arrêt fondateur *Sté Janfin*, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales vise les textes (a) mais aussi les décisions (b), sans pour autant en donner une définition précise.

a) La notion de « textes »

51. Les lois et les règlements. Les textes visés s'entendent tout d'abord des lois, mais aussi des règlements. La doctrine cite à cet égard, les décrets pris en Conseil d'État, les simples décrets, les arrêtés, et l'ensemble des textes réglementaires apportant des précisions aux conditions d'application de la loi fiscale. De plus, la nature des textes abusés n'est pas mentionnée. L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est-il applicable qu'en cas de contournement d'un texte purement fiscal ? Selon la Cour administrative d'appel de Douai, les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne sauraient « *être utilement invoquées par l'administration pour démontrer l'existence d'une fraude à la loi fiscale qui*

¹⁸³CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France*, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT, préc.

¹⁸⁴ CE, 9 juin 2020, n° 427441, *Sté Hays France : Dr. fisc.* 2020, n° 29, comm. 315, concl. L. CYTERMANN, note v. RESTINO et Z. DE DAMPIERRE ; *RFP* 2020, n° 7-8, 98 ; *RJF* 8-9/2020, n° 672.

suppose l'utilisation de dispositifs fiscaux à l'encontre de l'intention de leur auteur »¹⁸⁵. Cependant, en l'absence de précisions du législateur, et en attente d'une clarification par la jurisprudence, il est préférable de retenir une approche plus extensive des textes concernés. Partant, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales s'applique en cas de contournement de textes fiscaux ou de tout autre nature produisant des effets sur l'imposition. En effet, l'administration peut s'appuyer sur le droit des contrats ou le droit des sociétés lorsque le contribuable utilise des mécanismes empruntés à ces matières pour réaliser sa fraude, par exemple la technique de l'apport, ou le démembrement de propriété.

52. Les conventions fiscales. L'abus de droit français de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne se limite pas aux situations purement internes. Dans plusieurs arrêts¹⁸⁶, sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la jurisprudence a reconnu la possibilité de sanctionner l'utilisation abusive des stipulations d'une convention fiscale internationale par le contribuable. Cela a notamment été confirmé dans un arrêt *Verdannet*, rendu le 25 octobre 2017¹⁸⁷. En l'espèce, M. Verdannet, résident français, s'était engagé à acquérir un ensemble immobilier en Haute-Savoie. Le même jour, il a constitué une holding au Luxembourg. Quelques mois plus tard, la holding luxembourgeoise s'est substituée à M. Verdannet lors de l'achat de l'ensemble immobilier pour *in fine* revendre les biens, à un prix supérieur, à une société récemment créée en France dont l'associée unique était l'ex-femme de M. Verdannet. Or, en raison de l'interprétation divergente de la convention franco-luxembourgeoise¹⁸⁸ par la France et le Luxembourg, la plus-value réalisée lors de la revente par la holding n'a pas été imposée. Alors que la convention ne prévoyait pas de stipulations relatives

¹⁸⁵ CAA Douai, 1 juil. 2019, n°17DA01029. Dans les faits, l'administration invoquait le contournement de l'article 619 du Code civil, selon lequel l'usufruit temporaire concédé à une personne morale ne peut excéder trente ans. Aussi, a-t-il été retenu que « l'administration fiscale, qui n'invoque aucune disposition fiscale dont la SARL Thierry Caurait recherché une application littérale à l'encontre des intentions de ses auteurs, en ayant recours au mécanisme de l'usufruit temporaire prévu par les dispositions de l'article 619 du code civil, n'établit pas l'existence d'un abus de droit. Ce seul motif suffit à lui seul pour écarter l'existence d'un abus de droit dans l'opération en litige ».

¹⁸⁶ Avant la réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, on peut citer par exemple l'arrêt *Bank of Scotland* (CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *Sté Bank of Scotland : Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, concl. F. SÉNERS, note O. FOUQUET ; *RJF* 3/2007, n° 322) ; ou encore après la réforme, l'arrêt *Abbey national* (CE, 24 avr. 2012, n° 343709, *Sté Abbey National Treasury Services : RJF* 7/2012, n° 735). Sur l'application de l'abus de droit aux conventions fiscales, v. *infra* n°501 et n°502.

¹⁸⁷ CE, 25 oct. 2017, n° 396954, *Éts Verdannet : Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. CRÉPEY, note F. DEBOISSY ; *RJF* 1/2018, n° 70 ; *RJF* 12/2017, p. 1553, chron. A. ILJIC.

¹⁸⁸ Il s'agissait en l'espèce de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958.

à la fraude, le Conseil d'État s'est fondé sur l'abus de droit français pour contester l'abus de la convention franco-luxembourgeoise, en l'espèce avéré.

En l'occurrence, le Conseil d'État a appliqué la procédure d'abus de droit pour sanctionner l'utilisation abusive d'une convention fiscale, en complétant la formule traditionnelle de l'arrêt *Sté Janfin*, par l'affirmation suivante : « *Il en va ainsi lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de la fraude à la loi.* ». Ainsi, au-delà des questions d'articulation avec des dispositifs anti-abus conventionnels¹⁸⁹, les conventions fiscales entrent bien dans le champ d'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

53. Le droit de l'Union européenne. Le droit de l'Union européenne peut également faire l'objet d'abus, notamment les différents régimes de faveur applicables aux sociétés établies dans les États membres de l'Union européenne. De manière générale, l'Union européenne dispose de dispositifs anti-abus spéciaux et généraux permettant aux États membres de lutter contre les montages frauduleux sans avoir à recourir à la procédure traditionnelle de l'abus de droit. Cependant, en termes de champ d'application, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales peut être utilisé pour sanctionner l'abus aux dispositions du droit de l'Union européenne. En effet, l'ensemble des normes de l'Union européenne peuvent être entendu comme des « textes » au sens de l'abus de droit français, y compris d'ailleurs les directives non transposées dans les délais ou encore l'ensemble des libertés fondamentales consacrées par les Traités.

À titre d'exemple, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales a été utilisé pour refuser le bénéfice du régime mère-fille à une filiale opérationnelle, mais interposée sans justification économique suffisante, dissimulant en réalité une opération de pension de titres entre la société mère et ses filiales¹⁹⁰. En effet, malgré un montage complexe, l'administration a relevé que les distributions de dividendes à la filiale interposée dissimulaient en réalité un revenu de créance

¹⁸⁹ Sur la question de l'articulation entre l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et la clause anti-abus conventionnelle, v. *infra* n°500 à n°511.

¹⁹⁰ CE, 31 mai 2022, n° 453175, *SE Dassault Systèmes*, concl. R. VICTOR. V. également, *Dr. fisc.* 2022, n° 39, chron. 341, C. ACARD, spéc. n° 1 à 5, et comm. 345, note N. JACQUOT.

de pension de titre¹⁹¹. Bien que légale, la pension de titre ne peut constituer un produit de participation au sens de l'article 216-1 du Code général des impôts, prévoyant le cadre du régime mère-fille¹⁹². Ainsi, dans les faits, l'interposition d'une filiale pour bénéficier du régime de faveur a été considérée comme artificielle et la qualification des revenus comme inexacte, justifiant l'application de la procédure d'abus de droit.

b) La notion de « décisions »

54. Les incertitudes liées au terme de « décisions ». L'une des autres différences apportées à la définition de l'abus de droit par rapport à la formulation consacrée par la jurisprudence dans l'arrêt *Sté Janfin*, est la référence aux décisions. Cet ajout n'a pas été assorti d'une définition particulière par le législateur, ni d'éléments permettant son interprétation. La doctrine s'est alors interrogée sur l'extension du champ d'application de l'abus de droit aux prises de position de la doctrine administrative par voie d'instruction, de circulaire, de réponses ministérielles ou encore de décisions individuelles. De plus, le terme de décisions renvoie-t-il également aux décisions judiciaires ?

55. L'interprétation de la doctrine administrative. Selon les commentaires de la doctrine administrative sur le terme de « décisions », il s'agit de toutes celles qui vont « *au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit* ». Dès lors, les commentaires excluent du champ d'application les instructions administratives publiées au bulletin officiel qui ne font que commenter la norme, ainsi que les décisions individuelles. Par conséquent, sont considérées comme des décisions au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, les instructions administratives qui ajoutent à la norme, et les décisions administratives de portée générale, telles que les réponses ministérielles ou les réponses à des représentants d'organisations professionnelles, lorsque les réponses sont favorables au contribuable. Il est également mentionné que les précisions doctrinales de portée générale

¹⁹¹ V. sur ce point les conclusions de R. VICTOR : *Dr. fisc.* 2022, n°39, comm. 345 : « *Telle qu'elle est définie en droit français (C. mon. et fin., art. L. 432-12 devenu art. L. 211-27 de ce code), la pension s'apparente à une cession temporaire d'instruments financiers : une personne morale cède en pleine propriété à une autre personne morale, moyennant un prix convenu, des titres financiers 5, comme des actions, mais le cédant (qui donc « met » les titres en pension) et le cessionnaire (qui les « prend » en pension) s'engagent respectivement et irrévocablement, le premier à reprendre les titres, le second à les rétrocéder pour un prix et à une date convenus.* ».

¹⁹² En effet, le revenu versé en contrepartie de la pension de titre est un revenu de créance, et non un produit de participation. Il existait alors une véritable différence de traitement fiscal puisque la qualification de produit de participation permettait à la filiale d'être exonérée d'imposition sauf quote-part de frais et charges de 5%, alors que la qualification de revenu de créance ne permet aucune exonération, constituant un produit imposable devant être entièrement intégré dans l'assiette imposable de la société, pour être imposé au taux normal d'impôt sur les sociétés.

apportées par l'administration et intégrées au BOFIP-Impôt dans la série RES-Rescrit entrent également dans le champ d'application de la procédure d'abus de droit. Ainsi, la procédure d'abus de droit peut s'appliquer à de nombreuses décisions administratives tant qu'elles ont un caractère suffisamment général et qu'elles apportent des éléments à la norme.

56. Le cas de la doctrine administrative. L'application de la procédure d'abus de droit à la doctrine administrative intégrée au BOFIP s'est également posée en dehors de l'hypothèse du rescrit. Est-il possible de faire une application littérale d'une doctrine administrative contraire à l'intention des auteurs du texte, soit l'administration, dans un but exclusivement fiscal ? Dans un avis antérieur à la réforme de l'abus de droit¹⁹³, le Conseil d'État avait affirmé que l'administration ne pouvait faire obstacle à la mise en œuvre des garanties prévues à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales¹⁹⁴ concernant les circulaires et les instructions administratives. Cela impliquait également que l'administration ne puisse déroger à cette garantie en invoquant un abus de droit à la doctrine administrative. Par un arrêt important du 28 octobre 2020, *Charbit*¹⁹⁵, le Conseil d'État a tranché le débat existant en précisant que « le terme « décisions » figurant à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne peut être interprété comme faisant référence aux instructions ou circulaires émanant de l'administration fiscale ». En l'espèce, l'abus de droit a été néanmoins reconnu. Les juges ont considéré que le contribuable avait fait une application littérale de la loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative, et non de la doctrine administrative elle-même ; et dont les actes étaient constitutifs d'un montage artificiel. Ainsi, le Conseil d'État n'a pas admis l'abus de doctrine administrative *stricto sensu* mais l'abus au regard de l'utilisation contournée de la loi telle qu'elle est interprétée par l'administration au moyen d'un montage artificiel. La nuance peut paraître artificielle, cependant, elle revêt une importance considérable puisqu'elle limite le

¹⁹³ CE, Avis d'Assemblée, 8 avr. 1998, n°192539, *Société de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans*, concl. G. GOULARD : *Dr. fisc.* 1998, n°18, comm. 398 ; *RJF* 1998, n°593.

¹⁹⁴ Notamment la garantie prévue à l'alinéa 3 de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales : « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. ».

¹⁹⁵ Sur les faits et l'analyse au regard de la notion de montage artificiel, v. *infra* n°364 - CE, 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, comm. 444, note F. DEBOISSY, « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout » ; v. également O. FOUQUET, « Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence irréflectée ou complétée ? » : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, act. 380, spéc. n° 6.

champ d'application de l'abus de droit à la preuve d'un véritable contournement de la loi interprétée.

57. Les décisions de justice. Le contribuable peut-il abuser d'une décision de justice ? Traditionnellement, il découle de l'interdiction des arrêts de règlement, la possibilité pour le juge de dégager des règles de portée générale, s'apparentant à une norme contraignante. Toutefois, la consécration du principe général de lutte contre la fraude à la loi est la preuve même que les juges peuvent dégager des règles ayant une portée générale et autonome de tout texte. Partant, les décisions de justice apportant à la norme au même titre que la doctrine, entrent-elles dans le champ d'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ? La doctrine¹⁹⁶ a soulevé l'exemple de la jurisprudence *Quemener* qui pose des règles particulières de calcul de l'assiette de la plus-value¹⁹⁷ dans le cas de cessions de titres de sociétés de personnes, dans le but de neutraliser les doubles impositions ou les doubles déductions économiques pour les associés. Dans deux arrêts de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 8 juillet 2022¹⁹⁸, la juridiction de renvoi a confirmé une telle possibilité en retenant que « *Contrairement à ce que soutient la SARL Lupa Immobilière France, l'application de la règle du calcul des plus-values mentionnée à l'article 39 duodecies du code général des impôts, énoncée par la décision du Conseil d'État du 16 février 2000, n° 133296, SA Etablissements Quemener, n'est pas par principe insusceptible de faire l'objet d'un abus de droit contraire à l'objectif de neutralité de la loi fiscale* ». Cependant, en l'espèce, l'abus de droit n'a pas été retenu en raison de l'insuffisance de la preuve tenant à la condition de l'obtention d'un avantage

¹⁹⁶ P.-F. RACINE, « L'extension indéfinie du domaine de la lutte » contre l'abus de droit » : *JFA - Ingénierie patrimoniale*, avr. 2019, n° 1-2019, p. 55.

¹⁹⁷CE, 16 févr. 2000, n° 133296, *SA Éts Quemener : Dr. fisc.* 2000, n° 14, comm. 283, concl. G. BACHELIER, note J. TUROT ; *Dr. sociétés* 2000, comm. 81, note J.-L. PIERRE ; *JCP E* 2000, p. 448, note Y. DE GIVRÉ ; *RJF* 3/2000, n° 334 ; *BGFE* 2000, n° 2, note Y. DE GIVRÉ et Y. BARADÉ ; *BJS* 2000, § 117, note P. DEROUIN. La méthode de calcul de l'assiette de la plus-value selon l'arrêt est la suivante : « *« le résultat de cette opération, imposable dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies précité et aux articles suivants du même code, doit être calculé, pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique des sociétés et groupements susmentionnés, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part de la quote-part des bénéfices de cette société ou de ce groupement revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, et d'autre part des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société ou le groupement en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif, et, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société ou le groupement et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé ; qu'en outre, lorsque les parts de la société de personnes faisant l'objet de la cession ont été acquises ou souscrites à des dates différentes, le prix de revient des parts acquises ou souscrites à la même date est calculé distinctement suivant les modalités susmentionnées* ».

¹⁹⁸ CAA Paris, 8 juil. 2022, n°16PA02400, CAA Paris, 8 juil. 2022, n°16PA02401.

contraire à l'objectif de neutralité fiscale posé par la jurisprudence. Bien que l'abus de droit n'ait pas été retenu, cette jurisprudence devra être confirmée. Cela aura pour conséquence d'étendre à nouveau le champ d'application de la procédure d'abus de droit. Cette extension peut apparaître justifiée au regard de l'objectif de lutte contre la fraude à la loi, mais contestable en raison de l'insécurité juridique découlant de la perpétuelle modification du champ d'application de l'abus de droit. L'objectif de prévisibilité de la loi est mis à mal par les multiples ajouts de la jurisprudence. L'abus de droit semble être un mécanisme encore en cours de construction malgré la sévérité de sa sanction et la particularité de sa procédure.

B- La procédure particulière de l'abus de droit

58. Le visa du supérieur hiérarchique. L'une des premières garanties attachées à la procédure d'abus de droit est l'intervention d'un inspecteur ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire pour décider de mettre en œuvre la procédure, et en notifier le contribuable¹⁹⁹. Ce dernier doit inscrire son nom et sa signature sur la proposition de rectification fondée sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pour que cette dernière soit valide. À défaut, il y a une irrégularité de la procédure pouvant entraîner la nullité de la rectification²⁰⁰. L'exigence d'une notification par un fonctionnaire ayant un grade supérieur vise à garantir la compétence de l'agent au regard de la sévérité de la sanction encourue en cas de mise en œuvre de la procédure²⁰¹.

59. Une procédure contradictoire. La procédure d'abus de droit est une procédure contradictoire. En cela, lorsque l'administration fiscale enclenche la procédure d'abus de droit, elle doit veiller à respecter le principe du contradictoire comme pour toute rectification fiscale. Ainsi, en vertu des articles L.57 et R. 57-1 du Livre des procédures fiscales, la rectification adressée au contribuable doit être suffisamment motivée pour permettre à ce dernier de formuler des observations dans un délai de 30 jours. Toutefois, elle se distingue de la procédure de droit commun prévue à l'article L. 55 du Livre des procédures fiscales²⁰². En effet, selon les commentaires de la doctrine administrative, le contribuable doit être informé que

¹⁹⁹ LPF, art. R. 64-1 du Livre des procédures fiscales : « *La décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 64 est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification.* ».

²⁰⁰ Cass. com., 1^{er} juin 1999, n° 1143 D, *Sté Simmogest* : *RJF* 1999, n° 1104.

²⁰¹ Sur le lien entre le visa du supérieur hiérarchique et la sanction de l'abus de droit, v. *infra* n°425.

²⁰² Sur la procédure de droit commun, v. *infra* n°404.

« l'administration fait usage du droit que lui confère l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales concernant la procédure d'abus de droit fiscal »²⁰³.

60. La saisine du Comité de l'abus de droit fiscal. En cas de désaccord sur la rectification, le contribuable ou l'administration fiscale peut saisir le Comité de l'abus de droit pour avis²⁰⁴. Le contribuable dispose à cet effet d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations. Le Comité émet ensuite un avis sur le caractère fictif ou l'existence d'une fraude à la loi. Les avis rendus ne lient pas l'administration fiscale, elle peut décider de les suivre ou non. Avant 2018, l'avis du Comité avait une incidence sur la charge de la preuve, puisqu'en cas d'avis en faveur de l'administration, la charge de la preuve incombait au contribuable. En revanche, si l'avis du Comité était contraire à celui de l'administration, la charge de la preuve demeurait sur cette dernière. Cependant, la loi de finances pour 2019²⁰⁵ a inversé la charge de la preuve. Pour les rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2019, la charge de la preuve pèse entièrement sur l'administration fiscale, rendant l'avis du Comité indifférent sur ce point. Il s'agissait d'aligner le régime de la charge de la preuve en cas de saisine du Comité de l'abus de droit à celui prévu en cas de saisine d'autres organismes consultatifs tels que les commissions départementales de conciliation, ou la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. La charge de la preuve incombe toujours au contribuable en cas de défaut de comptabilité ou d'irrégularités graves dans cette dernière²⁰⁶.

61. La procédure de rescrit. Le législateur a prévu une procédure de rescrit spécifique à l'article L. 64 B du Livre des procédures fiscales afin de permettre au contribuable d'anticiper le risque de rectification. En ce sens, la procédure de rescrit, lui permet d'interroger l'administration sur la validité de son montage par rapport à l'abus de droit. Aux termes de cet article, le contribuable s'engage à être de bonne foi et à apporter à l'administration tous les

²⁰³ BOI-CF-IOR-30, § 300.

²⁰⁴ Avant la loi dite « AICARDI » n°87-502 du 8 juillet 1987, la saisine du Comité de l'abus de droit était réservée à l'administration fiscale.

²⁰⁵ L'article 202 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. La loi a modifié l'article 192, disposant depuis que « Lorsque l'une des commissions ou le comité mentionnés à l'article L. 59 ou le comité prévu à l'article L. 64 est saisi d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission ou le comité. ».

²⁰⁶ En effet, l'article 192 du Livre des procédures fiscales prévoit que la charge de la preuve demeure sur le contribuable lorsque « la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission ou du comité », et « à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L. 16 et L. 69. ».

éléments pertinents à l'appréciation de l'opération. À compter du dépôt de la demande, l'administration dispose de six mois pour répondre au contribuable. En l'absence de réponse dans le délai imparti, le montage est réputé non constitutif d'un abus de droit, le silence vaut alors acceptation. Au contraire, si l'administration répond en faveur du montage, elle ne pourra plus recourir au fondement de l'abus de droit pour rectifier *a posteriori* le contribuable sur le montage présenté, elle est liée par sa réponse.

62. La sanction de l'abus de droit. L'abus de droit est un outil puissant dans les mains de l'administration fiscale puisque la procédure mise en place est une véritable procédure répressive, participant de la matière pénale²⁰⁷. En effet, au-delà de la rectification de l'assiette imposable et de l'inopposabilité du montage, la procédure d'abus de droit peut donner lieu à une majoration allant de 40 à 80% selon l'implication du contribuable dans les opérations frauduleuses. En effet, selon l'article 1729 b du Code général des impôts, la majoration est en principe de 40% en cas d'abus de droit, mais si l'administration démontre le rôle actif du contribuable, elle peut appliquer une majoration de 80% des droits éludés. La preuve se fait par tous moyens et ne pose pas de difficulté en présence d'un unique contribuable investigateur et bénéficiaire des actes frauduleux. En revanche, la preuve est plus difficile à apporter pour l'administration lorsqu'il y a une pluralité de bénéficiaires. Il y a alors une appréciation qualitative et quantitative du rôle de chacun des protagonistes afin de déterminer ceux ayant joué un rôle actif et les bénéficiaires indirects des actes frauduleux.

63. La solidarité des contribuables face aux majorations. L'article 1754 du Code général des impôts, et notamment l'alinéa V, 1), prévoit qu'en cas d'abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, « *toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance induite, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729* ». Il s'agit d'une garantie pour l'administration d'obtenir le recouvrement de l'imposition en prévoyant une solidarité entre les parties à l'acte. Cependant, une partie de la doctrine soulève l'imprécision de la référence aux « *parties à l'acte* »²⁰⁸. La solidarité concerne-t-elle les seuls signataires de l'acte abusif ou tout participant et toute personne ayant eu un

²⁰⁷ La sanction de l'abus de droit et sa nature seront étudiées plus en détail ultérieurement dans le cadre de l'étude de l'objet des différents dispositifs. A propos de la sanction, v. *infra* n°405. Sur la nature, v. *infra* n°414.

²⁰⁸ Certains défendent une conception étroite limitée aux signataires ou représentants de l'acte apparent (C. de LA MARDIERE, « la charge de la preuve en matière d'abus de droit » : *Dr. fisc.*, 2011, n°10, comm. 250) ; alors que d'autres auteurs considèrent que sont parties à l'acte, les parties à l'acte réel (F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc., p.287).

intérêt quelconque à l'acte ²⁰⁹. Par une décision du 23 août 2006, le Conseil d'État a précisé que les majorations étaient « à la charge du contribuable s'il s'est rendu coupable d'abus de droit en étant partie à cet acte ou convention ». Partant, la jurisprudence semble retenir une conception étroite des personnes pouvant être tenues solidairement. Il s'agit des personnes ayant consenti ou participé directement à l'acte litigieux, ou par le biais d'un représentant.

§2. L'abus de droit à but principalement fiscal

64. Genèse. L'idée d'intégrer en droit français une nouvelle procédure d'abus de droit aux conditions assouplies a tout d'abord été portée par une Parlementaire dans un rapport d'information soumis à l'Assemblée nationale en septembre 2018 relatif à l'évasion fiscale des entreprises. Elle a ensuite été reprise à l'article 109 du projet de loi de finances pour 2019 qui prévoyait la création d'un nouvel article L.64 A du Livre des procédures fiscales²¹⁰. L'objectif était d'étendre la clause anti-abus générale de la directive « ATAD »²¹¹ applicable uniquement en matière d'impôt sur les sociétés. En réalité, le mécanisme adopté est assez éloigné de la clause anti-abus européenne et s'apparente davantage à la procédure d'abus de droit classique. Il est d'ailleurs surnommé par certains auteurs « mini-abus de droit »²¹². Toutefois, pour éviter une nouvelle censure du Conseil constitutionnel, l'abus de droit nouveau n'est pas assorti de sanction automatique contrairement à l'abus de droit classique. Il s'agit alors d'un mécanisme particulier à la frontière entre la clause anti-abus européenne et l'abus de droit classique. Ce dernier doit donc être présenté de manière générale pour comprendre les enjeux de sa création (A) avant que soit identifié plusieurs éléments tenant à sa procédure de mise en œuvre (B).

A- Le mécanisme du « mini-abus de droit »

65. La rédaction du nouvel abus de droit. La rédaction du nouvel abus de droit est calquée sur l'abus de droit « traditionnel » de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Les actes visés sont ceux qui « recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou

²⁰⁹ En ce sens, A. CHAVANON, *Les garanties du contribuable face aux mesures fiscales anti-abus de droit interne : entre équilibre et stratification*, thèse ss dir. J. L. PIERRE, Université Jean Moulin Lyon, soutenue le 2 décembre 2022, p. 444-445.

²¹⁰ L'article 109 II A de la loi de finances n° 2018-1317 du 28 décembre 2018.

²¹¹ Sur la clause anti-abus de la directive « ATAD », v. *infra*. n°86 à 92.

²¹² Par ex. F. DEBOISSY, « Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (mini abus de droit) » : *Dr. fisc. 2020*, n° 10, comm. 182 ; O. FOUQUET, « Les deux nouvelles procédures de « mini - abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc. 2018*, n° 49, act. 519 ; L. OLLÉON, « Mini - abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs » : *Dr. fisc. 2019*, n° 30-35, ét. 344.

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 ».

66. Le champ d'application. Par sa formulation quasi-identique à l'abus de droit, le « mini-abus de droit » s'applique à tous les textes, décisions et conventions fiscales par analogie à la procédure traditionnelle de l'abus de droit. D'ailleurs, contrairement aux commentaires administratifs relatifs à la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, les commentaires relatifs au « mini-abus de droit » mentionnent expressément les conventions fiscales dans le champ d'application du texte²¹³. En outre, la définition vise aussi les actes de façon générale sans distinction particulière. Dès lors, sont visés l'ensemble des actes juridiques ainsi que les faits juridiques qui selon l'administration manifestent « *l'intention de son auteur et produit des effets de droit* »²¹⁴.

En revanche, le « mini-abus de droit » ne permet pas d'écarter les actes fictifs, s'ils ne sont pas également constitutifs d'une fraude à la loi. En effet, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales n'a pas repris la définition de la simulation présente à l'article L. 64. Son champ d'application est donc plus restreint que le fondement classique de l'abus de droit, puisqu'il ne consacre pas le fondement de la simulation.

Enfin, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales prévoit une réserve d'application. En effet, la nouvelle procédure d'abus de droit ne s'applique que sous réserve de l'application de l'article 205 A du Code général des impôts. Selon les commentaires de l'administration fiscale sur l'article 205 A, « *la procédure prévue à l'article L. 64 A du LPF, concerne tous les impôts, à l'exception de l'impôt sur les sociétés.* »²¹⁵. Ainsi, la nouvelle procédure ne s'appliquerait pas en matière d'impôt sur les sociétés, matière pour laquelle l'administration devra mettre en œuvre la clause anti-abus générale particulière à l'impôt sur les sociétés, soit l'article 205 A du Code général des impôts²¹⁶.

²¹³ BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 60 : « *Les textes en question s'entendent des lois, des conventions fiscales internationales et le cas échéant des textes réglementaires qui en précisent les conditions d'application (décret, arrêté par exemple).* ».

²¹⁴ BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 40.

²¹⁵ BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 100.

²¹⁶ Cette interprétation de la réserve a fait l'objet d'une controverse importante en doctrine. En effet, une partie de la doctrine estime qu'une telle interprétation de la réserve pose un certain nombre de difficultés notamment au regard des garanties différentes attachées à chaque procédure, pouvant porter atteinte à la constitutionnalité des dispositifs. Pour une analyse plus approfondie de ces débats, v. not. *infra* n°625 et 626.

67. L'intégration du « but principalement fiscal » à la définition de l'abus de droit. Bien que l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales soit présenté comme l'extension de la procédure de l'article 205 A du Code général des impôts, la terminologie des deux fondements diverge. À première lecture, seul le critère du but principalement fiscal est commun à l'article 205 A. En effet, il n'y a aucune référence au montage non authentique ou aux motifs économiques valables de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts. Quant au critère tenant au détournement de l'intention des auteurs du texte, l'article L. 64 A reprend à l'identique la formulation de l'article L. 64, à savoir « *recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs* ». Il s'agit d'une occasion manquée d'harmoniser explicitement les critères de la fraude à la loi. En effet, le législateur aurait pu saisir cette opportunité pour renforcer la démarche d'harmonisation amorcée par l'Union européenne, en créant un dispositif interne sur le même modèle que les clauses anti-abus européennes.

Toutefois, l'objectif poursuivi par le législateur était avant tout de simplifier la preuve pour l'administration en substituant le but principalement fiscal au but exclusivement fiscal. La nouvelle procédure intègre bien les termes de « *motif principal* » au lieu des termes « *ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif* ». Cela répond à l'objectif soulevé par les Parlementaires à l'origine de l'amendement. Ces derniers souhaitaient créer un abus de droit à deux étages²¹⁷, dont le premier étage, l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales permettrait d'appréhender davantage de montages par le biais de cette modification terminologique²¹⁸. En réalité, le nouvel abus de droit est une reprise de la réforme censurée en 2013²¹⁹ à la différence que ce dernier n'entraîne pas de majorations automatiques. En effet, une première tentative de réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales avait été initiée pour substituer le terme « principal » au terme « exclusif ». Toutefois, les membres du Conseil constitutionnel avaient censuré la mesure au regard de la nature particulière de la procédure d'abus de droit liée à sa sanction²²⁰. Il semblerait que le législateur ait choisi de créer une règle

²¹⁷ Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement, par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises (Mme B. PEYROL et M. J.-F. PARIGI).

²¹⁸ À l'analyse, il sera constaté que la différence terminologique n'emporte pas de réelles conséquences sur l'appréciation de la fraude à la loi, puisqu'il existe une convergence vers la recherche du but déterminant ayant motivé le montage pour le contribuable. En ce sens, v. *infra* n° 253.

²¹⁹ L. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 100. Sur la réforme envisagée, v. *infra* n°246.

²²⁰ Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, comm. 70. – V. O. FOUQUET, « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle », art. préc.

non assortie d'une sanction automatique pour éviter une nouvelle censure du Conseil constitutionnel. Lors du contrôle *a priori* de la loi de finances pour 2019, la disposition n'a pas été censurée, admettant l'intégration d'un abus de droit à but principalement fiscal. Il faut préciser que la conformité à la Constitution pourra également être remise en cause *a posteriori* par le biais d'une question prioritaire de constitutionnalité.

68. Clarification sur les opérations de démembrement de propriété.

L'intégration des termes « motif principal » a suscité de nombreuses inquiétudes pour les praticiens notamment au regard de certaines opérations de gestion patrimoniale, dont le caractère principalement fiscal aurait pu être contesté sur le nouveau fondement.

Tout d'abord, dans un communiqué de presse du 19 janvier 2019²²¹, l'administration fiscale a précisé que la nouvelle procédure d'abus de droit ne remettait pas en cause les transmissions anticipées de patrimoine, bien que l'intérêt fiscal y soit important, sous réserve que les transmissions opérées ne soient pas fictives. Quelques mois plus tard, une réponse ministérielle a confirmé le traitement des opérations de donation de nue-propriété de biens. En effet, en gardant l'usufruit, le donateur diminue sensiblement ses droits de mutation à titre gratuit. L'économie fiscale réalisée peut être un élément déterminant de l'opération, à côté des intérêts familiaux et la volonté de transmettre son patrimoine. La représentante du Sénat à l'origine de la question ministérielle souhaitait donc savoir si « *l'administration fiscale aura toute liberté pour décider au cas par cas si la donation en nue-propriété est ou non un « petit abus de droit »*²²² ? Dans la réponse ministérielle du 13 juin 2019, l'administration fiscale a précisé que « *la nouvelle définition de l'abus de droit telle que prévue à l'article L. 64 A du LPF n'est pas de nature à entraîner la remise en cause des transmissions anticipées de patrimoine et notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve bien entendu que les transmissions concernées ne soient pas fictives.* »²²³. Par conséquent, en l'absence de fictivité des opérations, la recherche d'une diminution de ses droits de mutation par la donation en nue-propriété n'est pas susceptible d'être remise en cause sur le fondement du nouvel abus de droit.

Par ailleurs, les commentaires administratifs offrent également deux exemples d'opérations de donation d'usufruit temporaire, dans lesquels la nouvelle procédure de l'article

²²¹ Communiqué de presse du 19 janvier 2019 n° 568.

²²² Q. n° 09965, JO Sénat du 11 avril 2019 - p. 1895.

²²³ RM *Procaccia* n° 09965, JO Sénat du 13 juin 2019, p. 3070

L. 64 A du Livre des procédures fiscales ne s'appliquera pas par principe. Le premier exemple concerne la donation d'usufruit temporaire à un enfant majeur. Cette dernière ne sera pas abusive si elle est justifiée par la volonté d'aider l'enfant majeur. En outre, l'acte de donation ne doit comporter aucune clause abusive et doit reposer sur une substance patrimoniale effective. Le second exemple est celui d'une donation temporaire d'usufruit à un organisme sans but lucratif. De nouveau, une telle opération ne pourra pas être reprochée au contribuable malgré l'importance de l'économie fiscale, dès lors que le donateur se dépouille irrévocablement des fruits attachés au bien donné, sur la durée de l'usufruit temporaire dans une volonté de permettre à l'organisme d'obtenir des revenus réguliers. En d'autres termes, les opérations patrimoniales doivent être réelles, et répondre aux objectifs poursuivis par le législateur.

B- Éléments de mise en œuvre de la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales

69. La saisine du Comité de l'abus de droit Le législateur a étendu au nouvel abus de droit les garanties procédurales attachées à la procédure traditionnelle de l'abus de droit, excepté l'exigence du visa du supérieur hiérarchique. Cette garantie supplémentaire est liée à la sévérité de la sanction de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, elle n'est pas nécessaire en l'absence d'une telle sanction. De plus, en termes de procédure, le contribuable rectifié sur le fondement de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales aura la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit, dans les mêmes conditions que pour l'abus de droit de l'article L. 64 du même Livre. En ce qui concerne la charge de la preuve, elle incombe également à l'administration indifféremment des avis rendus par le Comité.

70. L'extension de la procédure de rescrit. S'agissant de la procédure de rescrit de l'article L. 64 B du Livre des procédures fiscales, elle a également été étendue au nouvel abus de droit afin que le contribuable puisse sécuriser ses opérations et ses montages. Par conséquent, l'administration qui aura pris position par écrit sur le montage présenté par le contribuable, perdra son droit de redresser ce même montage, si elle a estimé qu'il n'était pas abusif au moment du rescrit.

71. L'absence de majoration automatique. Le nouveau dispositif diffère de l'abus de droit traditionnel puisque sa mise en œuvre n'entraîne pas l'application automatique d'une majoration. En effet, l'article 1729 b) précise expressément que les majorations de 40% ou 80%

concernent l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Or en vertu du principe de légalité des délits et des peines, il faut interpréter strictement la lettre de l'article 1729 b)²²⁴. Conséquemment, attendu que l'article ne mentionne pas la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, la majoration de l'article 1729 b) pour abus de droit n'est pas applicable²²⁵. Cependant, l'administration dispose des sanctions de droit commun, notamment celles de l'article 1729 a) et c), à savoir la majoration de 40% pour manquement délibéré²²⁶, et la majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses²²⁷.

Cette différence avec la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales induit également une divergence en termes de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales. En effet, l'article 1754, V, I du Code général des impôts qui prévoit la solidarité face aux pénalités pour abus de droit, concerne uniquement la pénalité pour abus de droit de l'article 1729 b), et celle pour dissimulation de prix. Ainsi, la procédure de l'article L. 64 A n'entraîne aucune solidarité entre les parties à l'acte en cas de majoration sur les fondements de droit commun.

²²⁴ CGI, art. 1729 : « Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. [...] ; b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ».

²²⁵ V. en ce sens, F. DEBOISSY, « Abus de droit - Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) » : *Dr. fisc.* n° 10, comm. 182. V. également S. AUSTRY, « La fin de l'abus de droit ? À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : *FR* 54/18.

²²⁶ V. définition *infra* n°417. À titre de premières précisions, si l'administration souhaite révéler un manquement délibéré, il lui appartient « d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. », BOI-CF-INF-10-20-20, §30.

²²⁷ V. définition *infra* n°418. À titre de premières précisions, les manœuvres frauduleuses correspondent à « la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluider tout ou partie de l'impôt. », BOI-CF-INF-10-20-20, §60.

Section III : Les clauses anti-abus générales

72. Le projet BEPS. L'idée de développer des clauses anti-abus à portée générale est apparue pour la première fois dans les travaux de l'OCDE, et notamment le projet BEPS. L'action 6 du projet, titrée « *empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales* » prévoit à cet effet, une première mesure visant à intégrer dans le préambule des conventions fiscales bilatérales la volonté commune des États de lutter contre la double imposition, sans pour autant permettre des situations de non-imposition dans une déclaration explicite. L'action 6 préconise également d'introduire une seconde mesure de lutte contre le chalandage fiscal imposant aux États signataires d'intégrer dans leur convention, un standard minimum anti-abus de portée générale. L'idée était de doter les États signataires d'un outil général suffisant pour refuser le bénéfice d'un avantage conventionnel en cas d'utilisation abusive des stipulations conventionnelles. Deux modèles de clause anti-abus ont été proposés aux États à l'article 7 de l'instrument multilatéral. Soit les États pouvaient intégrer à leur convention fiscale, une clause objective nommée « *Limitation on Benefits* » soit une clause dite « *Principal Purpose Test* » reposant sur une approche téléologique et la recherche du but principal des opérations. Étant précisé que les États avaient la possibilité de concilier les deux types de clause par l'insertion d'une règle *Principal Purpose Test* et d'une règle simplifiée ou détaillée sur le modèle *Limitation on Benefits*. Il était même possible pour les États d'opter uniquement pour la règle *Limitation on Benefits*, si l'État signataire prévoyait de compléter ce mécanisme avec des règles spéciales visant les sociétés relais.

73. L'influence de l'OCDE sur la politique européenne. Le projet BEPS, visant à doter les États d'outils efficaces et cohérents pour lutter contre l'érosion de la base imposable, a inspiré sans conteste les travaux de l'Union européenne de la dernière décennie. En témoigne, le préambule de la directive « *ATAD* », dans lequel le Conseil de l'Union européenne salue explicitement les différents travaux de l'OCDE²²⁸. Il reconnaît leur influence sur la rédaction

²²⁸ Directive (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur : « *Les priorités politiques actuelles dans le domaine de la fiscalité internationale mettent en lumière la nécessité de veiller à ce que l'impôt soit payé là où les bénéfices et la valeur sont générés. Il est dès lors impératif de rétablir la confiance dans l'équité des systèmes fiscaux et de permettre aux États d'exercer efficacement leur souveraineté fiscale. Ces nouveaux objectifs politiques ont été traduits en recommandations en vue d'actions concrètes dans le cadre de l'initiative de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le Conseil européen a salué ce travail dans ses conclusions des 13 et 14 mars 2013 et des 19 et 20 décembre 2013. En réponse à la nécessité d'une fiscalité plus juste, la Commission, dans sa communication du 17 juin 2015, établit un plan d'action pour une fiscalité des entreprises juste et efficace au sein de l'Union européenne* ».

de la présente convention, et notamment la nécessité d'instituer des standards minimums de protection, pouvant prendre la forme de clause anti-abus générale. Il en ressort également que le Conseil souhaite adopter des mesures spécifiques à l'Union européenne, afin qu'elles soient adaptées aux objectifs particuliers poursuivis par cette dernière, tout en mettant en œuvre les actions de l'OCDE. Par conséquent, la directive « ATAD » a créé une nouvelle clause anti-abus générale visant à préserver les avantages fiscaux en matière d'impôt sur les sociétés des différents États membres de l'Union européenne, qui diffère dans sa rédaction des clauses anti-abus conventionnelles. Les travaux combinés de l'OCDE et de l'Union européenne ont ainsi abouti à la création de deux standards minimums de lutte contre la fraude à la loi, d'une part, les clauses anti-abus prévues par l'OCDE (§1), et d'autre part, la clause anti-abus générale européenne issue de la directive « ATAD » (§2)

§1. Les clauses anti-abus conventionnelles

74. Choix de la clause. Les rédacteurs de l'instrument multilatéral ont laissé le choix aux Etats signataires d'intégrer dans leur convention bilatérale soit une clause *Limitation of Benefits*, soit la clause *Principal Purpose Test*. Bien que ces deux clauses soient des dispositifs dont l'objet est de conditionner l'octroi des bénéfices de la convention à la réalisation d'opérations réelles, les deux dispositifs n'ont pas la même nature. La clause *Limitation of Benefits* est présentée comme une clause objective anti-abus dans la mesure où sa mise en œuvre dépend de critères factuels et objectifs, alors que la clause *Principal Purpose Test* s'apparente aux fondements anti-abus généraux précédemment évoqués. Elle nécessite de déterminer l'intention du contribuable pour refuser les avantages conventionnels. Dès lors, l'analyse de la clause *Limitation of Benefits* justifiera son exclusion des fondements de lutte contre la fraude à la loi (A), pour ne retenir que la clause *Principal Purpose Test* comme manifestation de ce même principe (B).

A- L'exclusion de la clause *Limitation of Benefits* des fondements de lutte contre la fraude à la loi

75. L'origine américaine de la clause *Limitation of Benefits*. La clause dite *Limitation of Benefit* est une création américaine pour lutter contre le *treaty-shopping*²²⁹. Elle apparaît formellement pour la première fois en 1945 dans la convention américano-britannique pour limiter le bénéfice du taux réduit de retenue à la source concernant les dividendes²³⁰. Le test mis en place exclut du bénéfice du taux réduit les sociétés ayant des relations « arrangées », ou « maintenues »²³¹, autrement appelé « *Arranged or Maintained Test* »²³². Cette première version de la clause a suscité de nombreuses critiques. D'une part, à cause de la grande subjectivité des critères mis en place et d'autre part, du fait qu'il revenait aux autorités administratives de les interpréter. Elle fût alors modifiée dans les conventions ultérieures pour intégrer des critères plus objectifs tels qu'un seuil de détention d'actions pour les sociétés établies aux États-Unis²³³.

76. La clause *Limitation of Benefits* au sein du projet BEPS. L'article 7 de l'instrument multilatéral soumis aux États prévoit à l'alinéa 6 que les États peuvent choisir d'appliquer une règle de limitation des avantages, sous réserve que les juridictions contractantes aient choisi de l'appliquer. En l'absence de consensus des juridictions sur son application, la règle aura vocation à s'appliquer uniquement si les juridictions contractantes l'acceptent et le notifient. Il faut préciser que la France disposait déjà d'une clause similaire dans les conventions franco-américaine et franco-japonaise. Elle a pour effet de limiter l'octroi des avantages conventionnels aux personnes « admissibles » selon des critères objectifs définis par la convention.

²²⁹ Sur la notion de "*treaty shopping*", v. *supra*. n°12.

²³⁰ Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, 16 Avril 1945.

²³¹ M. VAIL, M. ZAHND, « La clause de Limitation on Benefits, ou la lutte (efficace ?) contre le *Treaty Shopping* - Réflexions autour de l'avenant du 13 janvier 2009 à la convention fiscale franco-américaine » : *Dr. fisc.* 2009, n°49, comm. 567.

²³² H.D. ROSENBLOMM, "Tax treaty Abuse: policies and issues Law & policy" in *International Business*, 1983, n°15, p. 780.

²³³ La convention américano-néerlandaise prévoyait que la limitation de s'appliquait pas si la société établie aux Antilles percevait des revenus passifs d'une société établie aux États-Unis, dont les actions étaient détenues à au moins 25% (convention américano-néerlandaise, 1948, avenant 1963, art. 1 (2)).

77. L'exemple de la convention franco-américaine. À titre d'illustration, dans la convention consolidée franco-américaine²³⁴, l'article 30 prévoit les règles en matière de limitation des avantages conventionnels. L'article liste plusieurs types de personnes résidentes pouvant être concernées par l'octroi des avantages conventionnels. Il distingue par exemple les personnes physiques, les personnes morales telles que les sociétés cotées ou non cotées ou les personnes morales de droit public. Ensuite pour chacune des catégories, l'article 30 établit des conditions particulières pour qu'elles puissent être qualifiées de « résident qualifié » pouvant prétendre aux avantages conventionnels. Ces conditions sont, par exemple, pour les sociétés cotées américaines, que les principales actions de la société entendant bénéficier des avantages, fassent l'objet de transactions régulières sur un ou plusieurs marchés boursiers réglementés avec son siège principal de direction et de contrôle situé dans l'État contractant dont elle est un résident. À défaut, il faut au moins que 50 % du total des droits de vote et de valeur des actions de la société soient détenus, directement ou indirectement par cinq sociétés au plus qui peuvent bénéficier des avantages. Certaines conditions ne visent pas uniquement la personne mais l'activité exercée. Le paragraphe 4 de l'article 30 conditionne, par exemple, les avantages de la convention à l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale. La stipulation conventionnelle énumère ainsi une série de conditions pour bénéficier des avantages conventionnels, limitant leur octroi aux personnes ne revêtant pas une certaine qualité ou n'exerçant pas une certaine activité.

78. Fondement distinct de la notion de fraude à la loi. Les critères retenus pour déterminer les personnes susceptibles de bénéficier des avantages conventionnels sont des critères dit « objectifs ». La mise en œuvre de la clause *Limitation of Benefits* ne nécessite pas d'analyser l'intention des contribuables. Il n'y a aucune référence au comportement du contribuable, ni au but recherché par ce dernier. La clause liste un certain nombre de situations. Si le contribuable concerné ne remplit pas les conditions posées, il ne pourra pas bénéficier des avantages conventionnels, indifféremment du but qu'il poursuit. Par conséquent, la clause *Limitation of Benefits* diffère de la fraude à la loi. La clause *Limitation of Benefits* ne limite pas les avantages conventionnels en appréciant l'intention du contribuable ou encore la contrariété à l'esprit de la convention. Elle dresse un inventaire de conditions nécessaires pour pouvoir bénéficier des stipulations conventionnelles, tandis que la fraude à la loi nécessite de s'intéresser au motif poursuivi par le contribuable et à son intention de contourner le but de la

²³⁴ Version consolidée de la convention Franco-américaine du 31 août 1994 modifiée par les avenants du 8 décembre 2004 et du 13 janvier 2009.

convention. Dès lors, la clause *Limitation of Benefits* est une clause anti-abus mais elle n'est pas une manifestation de la fraude à la loi, contrairement à la clause *Principal Purpose Test* reposant sur les critères de la fraude à la loi pour limiter les avantages. Aussi, la clause *Limitation of Benefits* doit-elle être exclue du champ d'étude au profit de la clause *Principal Purpose Test*.

B- La clause *Principal Purpose Test* comme fondement de lutte contre la fraude à la loi

79. Le choix de la clause *Principal Purpose Test*. La France a opté pour l'intégration dans son réseau conventionnel de la clause anti-abus *Principal Purpose Test* comme règle minimale de lutte contre l'abus de convention. La clause adoptée par la France reprend la rédaction choisie dans l'instrument multilatéral, à savoir : « *Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention* ». Elle a en outre signé l'instrument multilatéral le 7 juin 2016 et a déposé l'instrument de ratification le 29 septembre 2018. Ainsi, sous réserve de la ratification et de la notification des autres États, la clause conventionnelle est applicable depuis le 1^{er} janvier 2019. Il conviendra d'analyser d'une part, son champ d'application (1) puis son fonctionnement particulier (2).

1- Le champ d'application de la clause anti-abus conventionnelle

80. La notion d'avantage conventionnel. La clause *principal purpose test* se réfère à la notion « *d'avantage conventionnel* ». Selon les commentaires de l'OCDE, le terme « *avantage* » doit être entendu au sens large puisque la règle est initialement conçue pour contrer le plus grand nombre de montages et de transactions frauduleuses. Ainsi, entrent dans le champ d'application de la clause, toutes les formes de limitation ou d'exonération d'imposition de l'État de source. Cela comprend donc les réductions, reports, remboursements

d'impôt mais également toutes les règles destinées à éliminer la double imposition²³⁵. De plus, les commentaires précisent qu'il faut étendre le champ d'application de la clause à « *toute autre limitation similaire* »²³⁶, notamment les règles de limitation de l'imposition des dividendes, des intérêts ou des redevances. En ce qui concerne les règles procédurales, les définitions posées dans les conventions ainsi que les règles sur le champ d'application des conventions sont exclues puisqu'elles ne procurent aucun avantage fiscal au contribuable. La question s'est également posée pour les règles d'arbitrage prévues par les conventions. Une partie de la doctrine considère que ces règles d'arbitrage pourraient permettre de limiter l'imposition de l'État de source, et entrent *de facto* dans le champ d'application matériel de la clause²³⁷. Cette interprétation peut être retenue dès lors qu'il est démontré que la règle en cause a bien permis de limiter l'imposition de l'État de source puisqu'il n'y a aucune exclusion expresse de ce type de règles dans la clause. Enfin, la clause *Principal Purpose Test* se limitant aux avantages conventionnels, elle n'a pas vocation à s'appliquer aux avantages issus de l'application du droit interne ou du droit de l'Union européenne.

81. La référence au montage et transaction. Les situations visées par la règle *Principal Purpose Test* sont celles dans lesquelles un montage ou une transaction intervient. Selon les commentaires de l'OCDE, il faut entendre par ces deux termes « *tous les accords, ententes, mécanismes, transactions ou série de transactions* »²³⁸. En outre, l'OCDE est en faveur d'une interprétation très large de la règle afin de faire de la clause un dispositif anti-abus général et adaptable aux différentes situations possibles dans l'économie internationale.

Par ailleurs, le montage ou la transaction en cause doit avoir permis directement ou indirectement d'obtenir l'avantage conventionnel. Les situations visées sont donc plus nombreuses puisque la clause aura vocation à s'appliquer même si l'opération n'a pas

²³⁵ OCDE (2019), article 23, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

²³⁶ Dans sa version intégrale, les commentaires précisent que les termes renvoient également à « *la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû. Cette expression englobe également les montages relatifs à la constitution, à l'acquisition ou à la conservation d'une personne qui est à l'origine du revenu, y compris la qualification de cette personne comme résident d'un des États contractants, et recouvre les mesures que des personnes peuvent prendre elles-mêmes pour établir leur résidence* » : OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris. p. 61.

²³⁷ L. DE BROE, "Tax treaty and EU law aspects of the LOB et PPT provision proposed by BEPS action 6", in J. DANON ROBERT (édit.), "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Impact for European and international tax policy", Tax Policy Series, Zurich 2016, p.221.

²³⁸ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, §170.

directement permis l'obtention d'un avantage fiscal²³⁹. L'opération peut s'insérer dans un montage plus complexe, et participer qu'indirectement à la fraude à la loi.

82. Condition préalable à la mise en œuvre de la clause : l'intégration dans le champ conventionnel. Pour que la règle *Principal Purpose Test* soit applicable, il est nécessaire que les États signataires aient tout d'abord ratifié l'instrument multilatéral. Chaque État doit ensuite notifier à l'OCDE les conventions qu'il souhaite voir couvertes par l'instrument multilatéral. Il faut préciser que la notification par une des parties ne suffit pas à rendre applicable les dispositions de la convention BEPS. La notification doit être réciproque et doit concerner les deux États signataires. Autrement dit, si la France notifie une convention mais qu'en retour l'État notifié n'a pas signé l'instrument multilatéral²⁴⁰ ou ne souhaite pas notifier sa convention avec la France, la convention ne sera pas couverte²⁴¹. Or, bien que la France ait déjà ratifié l'instrument multilatéral, de nombreux États ne l'ont pas encore fait, ce qui limite l'application de la règle *Principal Purpose Test*. En effet, sur les 95 signataires de la convention en janvier 2021 seuls 49 ont déposé l'instrument de ratification de la convention²⁴². À cela s'ajoute une dernière difficulté, celle des options laissées aux États en ce qui concerne l'article 7. Il peut en résulter une asymétrie dans les mesures choisies par les États. En d'autres termes, un État peut avoir opté pour la clause *Limitation of Benefits* détaillée alors qu'un autre aura opté pour la mise en place de la clause *Principal Purpose Test*. Pour éviter de paralyser le réseau conventionnel, l'OCDE a incité les juridictions à trouver un accord pour assurer l'efficacité de la norme minimale. Cependant, il n'existe pas de règle d'articulation impérative.

²³⁹ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, § 170 « *La règle du critère des objets principaux vise à inclure les montages ou transactions ayant permis d'obtenir directement ou indirectement des avantages conventionnels. Elle s'applique donc également si le montage ou la transaction n'est pas l'opération qui a directement permis l'obtention de l'avantage conventionnel.* ».

²⁴⁰ C'est le cas de la convention franco-américaine. La France a notifié la convention mais les États-Unis ne font pas partie des États signataires de la convention multilatérale. Par conséquent, la convention entre la France et les États-Unis n'est pas une convention couverte, la clause anti-abus conventionnelle n'est pas applicable par principe.

²⁴¹ À titre d'exemple, la Suisse n'a pas notifié les conventions franco-suissees alors que la France les a notifiés à l'OCDE. Le défaut de réciprocité empêche l'application des dispositions conventionnelles issues du projet BEPS.

²⁴² OCDE (2020), « *Signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éd. OCDE, Paris.

2- Le fonctionnement particulier de la clause anti-abus conventionnelle

83. Le test de raisonabilité. La mise en œuvre de la clause repose sur un test de raisonabilité. Selon l'OCDE, l'appréciation du caractère raisonnable du motif poursuivi nécessite une analyse objective des circonstances et des faits entourant l'opération. La référence à ce qui est raisonnable est connue du *Common Law*, mais assez surprenante en droit français, puisqu'elle ne renvoie à aucune notion juridique précise et connue²⁴³. Il en découle une certaine insécurité juridique puisqu'il est complexe d'apprécier ce qui est raisonnable malgré l'analyse objective des faits et circonstances²⁴⁴. Afin d'éclaircir la notion, les commentaires de l'OCDE donnent un exemple d'appréciation du critère : « *lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage* »²⁴⁵. Néanmoins, l'élément subjectif de la règle continue à faire l'objet de critiques doctrinales²⁴⁶. Certains considèrent que le terme « raisonnable » n'est pas suffisamment précis. D'ailleurs, une partie de la doctrine suisse a proposé de l'entendre dans le sens de « vraisemblable » ou « rationnel ». Les auteurs justifient cette interprétation en indiquant qu'est en cause la traduction trop littérale du mot « reasonable » qui pourrait se traduire autrement que par le terme raisonnable²⁴⁷. Toutefois, la référence aux termes proposés ne faciliterait pas plus l'appréciation de ce critère au regard de leur grande subjectivité. De plus, les commentaires de

²⁴³ Certains auteurs dénoncent l'insécurité juridique induite par l'utilisation du terme « raisonnable » du fait de son incomplétude. Par ex. A. DE L'ESTOILE CAMPI, « La clause générale anti-abus de la Convention multilatérale de l'OCDE : commentaire et exemples d'application » : *R.E.I.D.F.*, 2021/2, p. 247-252.

²⁴⁴ Certains auteurs identifiaient la référence conventionnelle au caractère raisonnable et à l'objet et la finalité des conventions comme des éléments de divergences. V. en ce sens, N. VERGNET, « Abus de conventions fiscales : une tentative d'exégèse de la "clause PPT" » : *Dr. fisc.* 2018, n°26, p. 313. L'auteur relève les critiques faites au test de raisonabilité notamment au regard du principe de sécurité juridique défendue par la Cour de justice de l'Union européenne : « *cette prescription méthodologique a été fortement critiquée au motif qu'elle entrerait en contrariété avec le principe de sécurité juridique que protège le droit de l'Union européenne. Se fondant sur le raisonnement de la CJUE dans les affaires SIAT ou Itelcar des auteurs ont vu dans le test de « raisonabilité » une source considérable d'incertitudes pour le contribuable qui seraient de nature à le rendre insusceptible de prospérer devant les juges de Luxembourg.* ». V. également D. GUTMANN, « La conformité des clauses anti-abus avec le droit primaire de l'UE en question » : *FR* 41/17.

²⁴⁵ OCDE (2019), Commentaire article 29, §178, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

²⁴⁶ Par ex. R.- J. DANON, "Intellectual Property Income and Tax Treaty Abuse : Relevance of BEPS Action 5 and 8-10 for the Principal Purpose Test" in G. MAISTO, *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law*, EU Law and Tax Treaties, Amsterdam 2018, p. 41

²⁴⁷ J. SCHUCH, J.-Ph.VAN WEST, "Authentic Languages and Official Translations of the Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements", in M. LANG, P. PISTONE, A. RUSH, J. SCHUCH, C. STARING, "The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects", Alphen-sur-le-Rhin 2018, 84.

l'OCDE n'ayant pas force obligatoire, il reviendra à chaque État d'interpréter ce qu'il faut entendre par raisonnable.

84. Un raisonnement en deux temps. La mise en œuvre de la clause *Principal Purpose Test* implique deux étapes distinctes. L'intégration des termes « *à moins qu'il soit établi que* »²⁴⁸ au sein du dispositif induit un renversement de la charge de la preuve. Partant, dans un premier temps, il appartient à l'administration de démontrer la poursuite d'un motif principalement fiscal. Le contribuable est alors présumé avoir réalisé un montage dans un but frauduleux en vue de bénéficier des avantages conventionnels. Il s'agit d'une présomption simple de fraude à la loi puisque dans un second temps, marqué par les termes « *à moins qu'il soit établi* », le contribuable peut démontrer que son montage n'est pas contraire à l'objet et au but de la convention concernée. Il existe alors un partage de la preuve en deux temps qui, à l'analyse, s'avère défavorable au contribuable. Le contribuable doit prouver que l'obtention de l'avantage fiscal n'était pas contraire au but et à l'objet des dispositions de la convention. Or, la détermination de l'intention des auteurs des conventions fiscales peut s'avérer complexe, les travaux préparatoires étant difficilement accessibles pour un contribuable²⁴⁹.

Au même titre que le test de raisonabilité, le partage de la preuve choisi dans la clause *Principal Purpose Test* a suscité de vives critiques. Les auteurs dénoncent le déséquilibre existant entre l'administration et le contribuable. La première devant démontrer qu'il est « *raisonnable de conclure que* », là où le contribuable doit réussir à démontrer que son montage correspond à l'objet et au but de la convention, deux éléments qui ne sont pas explicitement exposés²⁵⁰. Il est également avancé que le principe directeur intégré au Préambule du Modèle de Convention ne prévoit pas un tel partage. Une partie de la doctrine soutient la suppression de l'expression « *à moins qu'il* » pour la remplacer par « *et* »²⁵¹. Cela aurait pour conséquence

²⁴⁸ Pour rappel la clause est rédigée ainsi : « *Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention* ». Les termes « *à moins qu'il* » ont été soulignés pour l'étude.

²⁴⁹ Sur la difficulté tenant à l'accessibilité des travaux préparatoires des conventions fiscales v. *infra* n°278. Sur les objectifs poursuivis par les conventions fiscales, v. *infra* n°284.

²⁵⁰ Notamment : R.-J. DANON, "Treaty Abuse in the Post-BEPS World : Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups", *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n°1, p. 31-55.

²⁵¹B. KUŹNIACKI, "The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI : Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application", *World Tax Journal*, vol. 10, n° 2.

d'uniformiser la charge de la preuve entre les différents fondements anti-abus qui retiennent généralement qu'il appartient à l'administration d'apporter la preuve des deux critères de la fraude à la loi, à savoir la poursuite d'un but essentiellement fiscal et la contrariété à l'intention des auteurs des textes. Cependant, en l'absence d'une telle substitution, la clause anti-abus conventionnelle conserve son fonctionnement particulier, bien qu'il soit défavorable au contribuable.

§2. La clause anti-abus de la directive « ATAD »

85. L'instauration d'un standard minimum de protection. L'article 3 de la directive « ATAD » dispose que « la présente directive n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés »²⁵². Ainsi, la directive pose une protection a minima contre les abus, plus exactement une clause anti-abus applicable à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. L'objectif de la directive était d'armer l'ensemble des États membres contre les abus avec une norme harmonisée minimale. Cependant, les États membres conservent le droit d'adopter des dispositions plus contraignantes dans le respect des libertés fondamentales de l'Union européenne, s'ils le désirent. Par la transposition de la directive, le législateur a créé l'article 205 A du Code général des impôts (A), et a précisé certains éléments tenant à sa procédure de mise en œuvre (B).

A- Présentation de la clause anti-abus générale

86. La rédaction de la clause anti-abus. La directive « ATAD » prévoit en son article 6 nommé « *clause anti-abus générale* », une disposition visant à prévenir l'utilisation abusive des règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. La formulation choisie est identique à celle de la clause anti-abus du régime mère-fille issue de l'article premier de la directive du 27 janvier 2015 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales²⁵³. Autrement dit, les États ne doivent pas prendre en compte « *un montage ou*

²⁵² Directive (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

²⁵³ La clause anti-abus du régime mère-fille prévue à l'article 119 ter 3) et anciennement à l'article 145, 6-K par renvoi à l'article 119 ter 3), était rédigée ainsi « *Le 1 ne s'applique pas aux dividendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de ce même 1, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Pour l'application du présent 3, un montage ou une série de montages est*

une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ». Le second alinéa précise ce qu'il faut entendre par montage non authentique. Est non authentique, le montage qui « *n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* ». Le troisième et dernier alinéa prévoit enfin que « *Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national.* ».

87. Transposition. En vertu de l'article 11 de la directive, les États devaient transposer et se mettre en conformité avec les dispositions de la directive au plus tard le 31 mars 2018, afin d'appliquer les nouvelles dispositions dès le 1^{er} janvier 2019. L'article 108 de la loi de finances pour 2019 a ainsi transposé littéralement les deux premiers alinéas de la clause anti-abus générale prévue à l'article 6 de la directive à l'article 205 A du Code général des impôts.

88. Champ d'application matériel de la clause. La clause anti-abus générale concerne uniquement l'établissement de l'impôt sur les sociétés. À cet égard, la clause a vocation à s'appliquer à l'ensemble des situations soumises à l'impôt sur les sociétés, qu'il s'agisse de l'établissement de l'assiette de l'impôt, du taux, des réductions mais également des crédits d'impôt au regard des commentaires de l'administration²⁵⁴. *A contrario*, la clause n'aura pas vocation à s'appliquer lorsque la situation concerne tout autre impôt. Elle demeure toutefois générale dans la mesure où son champ d'application ne concerne pas un régime de faveur particulier mais l'ensemble des dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

De plus, l'article 1^{er} de la directive prévoyait que la présente s'appliquerait à « *tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés, dans un ou plusieurs États membres, y compris les établissements stables, lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs États membres, d'entités ayant leur résidence fiscale dans un pays tiers* ». Ainsi, l'article 205 A du Code général des

considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

²⁵⁴ BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, §70 : « *Elle s'applique pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, et peut être mise en œuvre lorsque la situation constitutive de l'abus porte notamment sur le taux ou l'assiette de l'impôt, ou encore sur des réductions ou crédits d'impôt, que la société soit ou non bénéficiaire* ».

impôts a vocation à régir tant les situations purement internes que les situations présentant un élément d'extranéité²⁵⁵.

Enfin, en visant les crédits d'impôt dans ses commentaires du dispositif, l'administration fiscale semble permettre l'application de la clause anti-abus dans le cas d'une utilisation abusive des stipulations conventionnelles prévoyant, par exemple, un crédit d'impôt recherche²⁵⁶.

89. Champ d'application temporel de la clause. Les dispositions de l'article 205 A du Code général des impôts sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Plus précisément, la clause s'applique à toutes les opérations ayant eu une incidence sur l'établissement de l'imposition aux titres des exercices ouverts à compter de 2019, indifféremment de la date de mise en place du montage par le contribuable.

B- La procédure attachée à la clause anti-abus de la directive « ATAD »

90. L'absence de la saisine du Comité de l'abus de droit. Contrairement à la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts n'ouvre pas la possibilité pour le contribuable de saisir le Comité de l'abus de droit en cas de désaccord sur la qualification d'abus de droit. Cette différence de garantie du contribuable pose d'ailleurs une véritable interrogation sur la constitutionnalité des dispositifs²⁵⁷. En effet, selon le fondement choisi, le contribuable ne disposera pas des mêmes garanties, ce qui serait contraire au principe d'égalité devant l'impôt garanti par l'article 6 de la Constitution française de 1958²⁵⁸.

91. La procédure de rescrit. À l'article L. 80 B, 9^o bis), le législateur a instauré une procédure de rescrit pour les entreprises qui souhaiteraient interroger l'administration sur la validité de leurs montages par rapport à l'article 205 A²⁵⁹. Dans les mêmes conditions que pour la procédure de rescrit pour abus de droit de l'article L. 64 B du Livre des procédures

²⁵⁵ A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs - Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, thèse préc., p. 240.

²⁵⁶ Sur l'application de l'article 205 A aux conventions fiscales, v. également *infra* n°495.

²⁵⁷ V. O. FOUQUET, « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, act. 519. Également, L. OLLÉON, « Mini-abus de droit : La Campagne des cent fleurs » : *Dr. fisc.* 2019 n° 30-35, ét. 344. Pour approfondir cette question, v. *infra* n°626.

²⁵⁸ La controverse sur la constitutionnalité des dispositifs est analysée ultérieurement dans le cadre de l'interprétation de la réserve posée à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, v. *infra* n°626.

²⁵⁹ LPF, art. L. 80 B, 9^o bis: BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 110.

fiscales, le contribuable de bonne foi doit fournir à l'administration l'ensemble des éléments pertinents à l'étude de sa demande, qui doit être suffisamment précise et prendre la forme d'un écrit. L'administration dispose alors également d'un délai de six mois pour apprécier le caractère abusif du montage présenté. À défaut de réponse dans ce délai, le montage est considéré comme non abusif. En revanche, si l'administration se positionne sur la validité du montage, elle est liée par sa réponse et ne peut plus la contester.

92. L'absence de sanctions automatiques. La clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts ne prévoit pas de sanction automatique. L'article 1729 b) du même Code n'a pas été étendue à la clause anti-abus générale de l'article 205 A. Si l'administration se fonde uniquement sur cette dernière, elle ne pourra que rétablir l'assiette imposable du contribuable en ne prenant pas en compte les actes frauduleux réalisés. Cependant, selon les commentaires de la doctrine administrative, en cas de manœuvres frauduleuses ou de manquement délibéré du contribuable, les autres fondements de majoration de l'article 1729 a) ou c) pourront s'appliquer²⁶⁰. Toutefois, ces dernières ne sont pas des sanctions automatiques attachées à la mise en œuvre de la clause anti-abus.

²⁶⁰ BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 80 : « Si l'opération est constitutive d'un montage qui vérifie les conditions d'application de l'article 205 A du CGI (I § 10 à § 60), il convient d'en écarter les conséquences sur le fondement de cet article. Dans ce cas de figure, l'administration peut en outre, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres à l'opération considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI ». Sur les notions de manœuvres frauduleuses et de manquement délibéré, v. *infra* n° 416 à n°422.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

93. Typologie des fondements généraux. L'étude des fondements généraux permet de dresser une première typologie des fondements de lutte contre la fraude. Il existe trois types de mécanismes différents :

Tout d'abord, le principe général de lutte contre la fraude à la loi qui a été reconnu en droit européen et en droit français. Ce fondement ne nécessite pas de procédure particulière pour sa mise en œuvre et n'est pas assorti de sanctions automatiques.

Ensuite, le fondement de l'abus de droit qui, depuis 2008, contient une branche réservée à la définition de la fraude à la loi. Il regroupe depuis 2019 deux procédures distinctes d'abus de droit. D'une part, l'abus de droit dit « traditionnel » fondé sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales assorti de garanties particulières et d'une sanction automatique ; et d'autre part, le « mini-abus de droit » fondé sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales assorti de garanties similaires mais sans application de sanctions automatiques.

Enfin, il existe deux clauses anti-abus de sources différentes. L'une développée en droit de l'Union européenne et transposée en droit français à l'article 205 A du Code général des impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés, et l'autre développée par l'OCDE visant à lutter contre l'utilisation abusive des stipulations conventionnelles.

94. Constat d'une pluralité de critères. La lecture des différents fondements permet déjà d'observer l'absence d'unité dans la définition de la notion. Toutefois, deux critères semblent se distinguer, l'un tenant à l'intention du contribuable, au but qu'il a poursuivi ; et l'autre, tenant à une application littérale des textes en contrariété avec l'esprit textes. Cependant, aucun des fondements ne retient une définition totalement identique des critères de la fraude à la loi. Le critère du but fiscal poursuivi oscille entre l'exigence d'un but exclusivement, principalement ou essentiellement fiscal. Quant à la condition du détournement de l'intention des auteurs des textes, il est fait référence à l'esprit des auteurs, à l'objet des dispositions, au but de la convention ou à la finalité des normes européennes, pour la définir.

Chapitre II : Les fondements spéciaux de lutte contre la fraude à la loi

95. La protection d'un régime déterminé. Il faut entendre par fondements spéciaux, les dispositifs qui ne s'appliquent qu'à un régime déterminé. Il s'agit de clauses anti-abus spéciales qui peuvent prendre la forme de présomption de fraude à la loi dans laquelle l'intention frauduleuse du contribuable est présumée, à charge pour ce dernier de démontrer qu'il n'a pas eu pour objet ou finalité de contourner la règle fiscale. Elles peuvent également prendre la forme de clauses anti-abus spéciales similaires aux clauses anti-abus générales précédemment évoquées, toutefois elles ont un champ d'application limité à certains régimes de faveur. L'objectif est d'éviter que les contribuables se mettent artificiellement ou abusivement dans le champ d'application de ces dispositions spéciales pour bénéficier des avantages octroyés.

96. Le cas particulier de la notion de bénéficiaire effectif. La notion de bénéficiaire effectif est une notion qu'il faut isoler du fait de son ambiguïté vis-à-vis de la notion de fraude à la loi. La clause de bénéficiaire effectif a pour objet de protéger les conventions des intermédiaires apparents qui ne sont pas les véritables bénéficiaires des revenus. Dès lors, la logique de la clause de bénéficiaire effectif apparaît quelque peu différente de celle des autres clauses anti-abus qui visent à lutter contre la fraude à la loi. Cela se justifie par le fondement sous-jacent de chacun des dispositifs : les clauses anti-abus spéciales consacrent le principe général d'interdiction des pratiques abusives et en sont une application particulière²⁶¹ ; tandis que la clause de bénéficiaire effectif émane d'une volonté plus ancienne de conditionner l'octroi des avantages conventionnels à une certaine qualité. Toutefois, la clause de bénéficiaire effectif peut s'appliquer à des opérations abusives et frauduleuses. Il en résulte que la clause de bénéficiaire effectif est parfois présentée par la doctrine comme une clause anti-abus spéciale. Aussi convient-il d'analyser dans un premier temps, les clauses anti-abus spéciales (section 1)

²⁶¹ A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôt directs - Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'Union européenne*, thèse préc., n°355 à n°357. L'auteur ne distingue pas entre la directive « mère-filiales » et la directive « ATAD ». Les deux types de clause « ne font que consacrer, dans le droit dérivé, le principe général de l'interdiction de l'abus [...] ». Selon l'auteur, cela participe à la reconnaissance d'un principe commun s'imposant aux États permettant une harmonisation minimale des mesures.

afin d'opérer dans un second temps, une comparaison avec la clause particulière de bénéficiaire effectif (section 2) dans le but de préciser la nature de cette dernière.

Section I : Les clauses anti-abus spéciales

97. La dualité de sources des clauses anti-abus spéciales. Ces dernières décennies, le droit fiscal français s'est enrichi de dispositifs spéciaux de lutte contre la fraude d'origine différente. D'une part, un certain nombre de clauses anti-abus sont issues du droit de l'Union européenne. Elles ont été prévues au sein des directives, puis transposées en droit interne, pour prévenir l'utilisation abusive des régimes de faveur développés par l'Union européenne tels que le régime fusion, le régime mère-fille ou encore le régime des intérêts-redevances. D'autre part, le droit interne contient également des dispositifs anti-abus spécifiques qui prennent également la forme de clause anti-abus spéciale ou de présomptions de fraude à la loi.

Dès lors, seront tout d'abord présentées les clauses anti-abus d'inspiration communautaire (§1), puis les clauses anti-abus d'origine interne (§2).

§1. Les clauses anti-abus tirées du droit de l'Union européenne

98. Il convient d'analyser successivement la clause anti-abus de la directive « *fusions* » (A), la clause anti-abus de la directive « *mères-filiales* » (B), puis la clause anti-abus de la directive « *intérêts-redevances* » (C)

A- La clause anti-abus de la directive « *fusions* »

99. Historique. Le régime fusion-acquisition européen est né de l'absence de mesures de faveur des politiques fiscales nationales pour les opérations transfrontalières ou internationales. En effet, avant le projet d'un régime fusion-acquisition européen, les politiques nationales concernaient principalement les fusions entre sociétés d'un même État. Le coût fiscal était alors un obstacle aux opérations de fusions entre sociétés transfrontalières ou internationales. Afin de résoudre cette difficulté, la Commission européenne a proposé, dès janvier 1969²⁶², un régime de faveur spécifique à ce type d'opérations. Le projet n'a été adopté que vingt ans plus tard après de nombreuses discussions au sein de la directive du 23 juillet

²⁶² Proposition du 16 janvier 1969, JOCE n°C39 du 22 mars 1969.

1990²⁶³. L'objectif de la directive était de supprimer les barrières fiscales qui entravaient les opérations de restructuration transfrontalières des sociétés des États membres. Dès lors, elle prévoyait des dispositions fiscales avantageuses pour les sociétés établies dans un État membre. Plus tard, face à la multiplication des utilisations abusives du régime de faveur institué par la directive, la Commission européenne a proposé de modifier la directive « fusions » afin d'intégrer une clause anti-abus spécifique. Aussi convient-il de présenter d'abord, la directive « fusions » pour connaître le régime de faveur institué (1), puis d'analyser la clause anti-abus (2).

1- La directive « fusions »

100. Le champ d'application initial de la directive. D'une part, l'article 1^{er} de la directive « fusions » du 23 juillet 1990, visait initialement les opérations de fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions, effectuées par des sociétés de deux ou plusieurs États membres ainsi qu'à tout transfert du siège statutaire d'un État membre à un autre, ce qui excluait initialement les opérations purement internes²⁶⁴. La directive modificative du 19 octobre 2009 a conservé cette même limitation en reprenant la formulation « *qui concernent des sociétés de deux ou plusieurs États membre* », excluant encore les opérations purement internes. D'autre part, l'article 3 de la présente directive conditionne le bénéfice du régime de faveur à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à certaines sociétés. À cette fin, l'article 3 énumère une liste des sociétés concernées par le régime instauré. Par la suite, le champ d'application de la directive a été étendue par la version modifiée de la directive adoptée le 17 février 2005²⁶⁵ afin de prendre en considération un plus grand nombre d'entités juridiques comme la société européenne²⁶⁶ ou la société coopérative européenne²⁶⁷. La directive vise

²⁶³ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

²⁶⁴ CE, 30 janv. 2013, n°346683, *Sté Ambulances de France* : *RJF* 4/13 n°392 ; CE, 3 déc. 2014, n°367822, *min. C/Joulin* : *Dr. fisc.* 2015, n°6, comm. 133.

²⁶⁵ Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

²⁶⁶ Sur le statut de société européenne, v. Règlement européen n°2157/2001 ; Directive 2001/86/CE relative notamment à l'implication des travailleurs indépendants.

²⁶⁷ Sur le statut de la société coopérative européenne, v. Règlement européen n°1435/2003 ; Directive 2003/72/CE relative notamment à l'implication des travailleurs indépendants.

également l'ensemble des opérations de restructuration c'est-à-dire les fusions, scissions, apports partiels d'actifs ou d'échanges d'actifs.

101. Le régime de faveur. L'article 4 de la directive prévoit la neutralisation de l'imposition des plus-values en cas de fusions, scissions, apports d'actifs ou d'échanges d'actifs, qui sont déterminées par la comparaison entre la valeur réelle des éléments d'actifs et de passifs de la société apporteuse transférés et leur valeur fiscale. Ainsi, aucune plus-value sur la cession d'éléments actifs immobilisés ne sera constatée lors de la restructuration. L'article 5 vise plus particulièrement les provisions et les réserves²⁶⁸. Ces dernières si elles ont été constituées en franchise d'impôt par la société apporteuse devront être reprises dans les mêmes conditions. Le reste des dispositions neutralise également l'imposition des bénéfices en cours et des bénéfices en sursis issus de la restructuration et l'imposition liée à l'annulation des titres par la société bénéficiaire.

Enfin, le régime de faveur concerne également les conséquences de la restructuration pour les associés qu'ils soient des personnes physiques ou morales. Ainsi, la directive neutralise les plus ou moins-values dégagées lors d'un échange de titres, ainsi que toute imposition sur le revenu ou sur les bénéfices²⁶⁹. Il en ressort que la directive « fusions » bien que réservée aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés produit des conséquences sur l'établissement de l'impôt sur le revenu lorsque l'associé des sociétés concernées par l'opération de restructuration est une personne physique²⁷⁰.

102. La surtransposition de la directive. Lors de la transposition de la directive, le législateur a fait le choix d'étendre le champ d'application de la directive aux opérations de restructuration domestique. Le régime de faveur prévu aux articles 210 A et suivants du Code

²⁶⁸ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, art. 5 : « Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les provisions ou réserves régulièrement constituées en franchise partielle ou totale d'impôt par la société apporteuse, sauf celles qui proviennent d'établissements stables à l'étranger, soient reprises, dans les mêmes conditions de franchise d'impôt, par les établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État de la société apporteuse, la société bénéficiaire se substituant alors aux droits et obligations de la société apporteuse. ».

²⁶⁹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, art. 8 – 1 : « L'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé. ».

²⁷⁰ Ce constat est important pour appréhender les questions liées à l'articulation de la directive « fusions » avec les autres dispositifs anti-abus notamment ceux applicables en matière d'impôt sur le revenu. V. *infra* n°592 à 595.

général des impôts s'applique donc tant aux opérations de restructurations entre États membres que pour les opérations de restructuration purement internes. Cependant pour éviter les divergences d'interprétation entre les dispositifs internes et le dispositif européen, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé qu'elle était compétente pour interpréter les dispositifs applicables aux restructurations internes²⁷¹.

2- L'analyse de la clause anti-abus.

103. L'instauration de la clause anti-abus. Jusqu'à l'adoption d'une version modifiée de la directive en 2009, la directive « *Fusions* » ne prévoyait pas de clause anti-abus. Il faut attendre l'article 15 de la directive modificative du 20 août 2009²⁷² pour que soit ajoutée une clause anti-abus. En vertu de cette dernière, un État membre peut refuser l'application des dispositions de la directive lorsque l'opération réalisée a « *comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* ». L'article poursuit en posant une présomption simple : « *le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* ». En d'autres termes, l'opération de fusion, scission, ou d'apport partiel d'actifs qui n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables entraîne la déchéance du régime de faveur et l'imposition des plus-values constatées.

104. Transposition. La clause anti-abus du régime fusion a été transposée en droit français par la loi de finances rectificative pour 2017²⁷³ à l'article 210-0 A III du Code général des impôts. Le nouvel article reprend dans les mêmes termes la clause de la directive mais vise au-delà des opérations transfrontalières, les opérations internes²⁷⁴. En effet, la surtransposition du législateur français a pour conséquence que la clause anti-abus est également applicable à

²⁷¹ CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *Leur bloem*, concl. F.-G. JACOBS : *Dr. fisc.* 1997, n°38, comm. 979 ; *RJF* 10 /1997, n°1002. – v. également sur cette question de l'extension aux situations internes : A. MAITROT DE LA MOTTE, « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ, vers l'élimination des discriminations européennes par le principe de constitutionnel d'égalité corrélative ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°37, 475.

²⁷² Directive 90/434/CEE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

²⁷³ L. n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

²⁷⁴ Le Conseil d'État qualifie cette extension de « surtransposition » puisque l'État français a fait le choix d'outrepasser le champ de la directive.

l'ensemble des restructurations, qu'elles soient internes, communautaires ou extracommunautaires²⁷⁵. La clause anti-abus s'applique ainsi à l'ensemble des dispositifs de faveur en matière de restructuration²⁷⁶. Par exemple, la clause anti-abus mentionne l'article 151,1 du Code général des impôts prévoyant que la plus-value d'échange de titres ne doit pas être considérée comme une distribution de revenus mobiliers soumise à l'imposition. La clause anti-abus identifie également le régime de l'article 38, 7 bis, qui prévoit un sursis d'imposition lorsque les titres échangés figurent au bilan d'une entreprise. Le champ d'application de la clause anti-abus permet ainsi d'appréhender les différentes opérations susceptibles d'être abusives en matière de restructuration.

De plus, à l'occasion de la transposition de la directive, le législateur a intégré à l'article L80, B, 9° une nouvelle procédure de rescrit. Elle permet au contribuable d'obtenir de la part de l'administration une confirmation que l'opération envisagée n'entre pas dans le champ d'application de la clause anti-abus. La garantie contre un recours de l'administration sera acquise au bout d'un délai de 6 mois sans réponse de l'administration.

105. Fonctionnement de la clause anti-abus. La clause anti-abus du régime *fusion* est constituée de deux étapes distinctes. Tout d'abord, la clause comprend une disposition « générale » anti-abus qui retire le bénéfice du régime de faveur lorsque l'objectif poursuivi est principalement l'évasion fiscale ou la fraude à la loi. Puis, la clause pose une présomption de fraude lorsque l'opération ne répond pas à des motifs économiques valables. Il revient donc à l'administration, dans un premier temps, d'apporter la preuve que les opérations poursuivaient à titre principal, un objectif d'évasion ou de fraude. Dans un second temps, si elle établit que les opérations n'ont pas été effectuées pour des motifs économiques valables, il revient au contribuable de justifier que l'opération mise en place poursuivait d'autres motifs. À défaut, l'opération sera présumée frauduleuse et l'assiette imposable sera rectifiée pour tenir compte des plus-values sur lesquelles le contribuable aurait dû être imposé s'il n'avait pas bénéficié du régime de faveur.

106. La référence aux motifs économiques valables. La directive vise particulièrement les opérations de restructurations ou de rationalisation des activités de la

²⁷⁵ M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, op.cit., p. 906.

²⁷⁶ L'article 210-0 A III du Code général des impôts vise les « dispositions prévues au 7 bis de l'article 38, aux I ter et V de l'article 93 quater, aux articles 112,115,120,121,151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 208 C, 208 C bis, 210 A à 210 C, 210 F, aux deuxième et troisième alinéas du II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U ».

société. Ces dernières seront présumées poursuivre un objectif principalement fiscal si elles ne sont pas effectuées pour des motifs économiques valables. Cependant, le texte ne donne pas de définition des motifs économiques valables. La Cour de justice a clarifié la signification des termes utilisés à l'occasion d'une question préjudicielle²⁷⁷. Il ressort de l'arrêt qu'il est nécessaire pour les juges nationaux d'apprécier le caractère abusif du montage de façon casuistique en utilisant un faisceau d'indices. Il faut que les opérations de rationalisation ou de restructuration permettent, par exemple, la réalisation d'économies autre que fiscales. De plus, la Cour a précisé qu'en présence de plusieurs objectifs, parmi lesquels figurent des considérations fiscales, l'opération n'a pas à être considérée comme abusive dès lors que les motifs fiscaux ne sont pas prépondérants par rapport aux autres motifs économiques.

La doctrine administrative dans ses commentaires de la clause anti-abus ne précise pas davantage la signification des motifs économiques valables. Cependant, elle donne un exemple dans lequel la clause anti-abus n'est pas applicable. Selon elle, le critère des motifs économiques valables est rempli lorsque les opérations « *se traduisent par le regroupement d'une partie des activités de la société apporteuse ou scindée avec les activités semblables ou connexes des sociétés bénéficiaires des apports ou par la rationalisation des conditions d'exploitation des activités commerciales ou industrielles des groupes pour leurs opérations de restructuration interne* »²⁷⁸. Il faut noter que cette référence aux motifs économiques valables est également présente dans la clause anti-abus issue de la directive « *mères-filiales* ». La même interprétation peut alors être employée dans le cadre de cette dernière.

B- La clause anti-abus de la directive « *mère-filiales* »

107. Genèse de la directive. Face à l'essor des groupes de sociétés dans l'Union européenne, il est apparu nécessaire de neutraliser l'existence des frontières intracommunautaires pour éviter une « cascade » d'impositions qui frapperait un même flux financier. L'hypothèse est la suivante : une société fille réalise un bénéfice sur lequel elle est imposée et elle reverse ensuite une partie de cette somme sous la forme de dividendes à sa société mère, qui peut à son tour reverser cette somme à sa propre société mère. Sans une adaptation du régime, le même flux est imposé à chaque nouvel « étage » du groupe, ce qui est pénalisant pour ces derniers. À cela s'ajoute un risque de double imposition juridique si l'État

²⁷⁷ CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-126/10, *FOGGIA- SGPC: RJF* 2/12, n°201.

²⁷⁸ BOI-IS-FUS-10-20-20, 10 avr. 2019, § 193.

de source dans lequel réside la filiale pratique une retenue à la source sur les dividendes distribués alors que les dividendes subissent également une imposition dans l'État de résidence du bénéficiaire. Dès 1920, le principe d'exonération des produits distribués dans le cadre des groupes de société est consacré en France, puis repris par l'Union Européenne en 1990 dans la directive « *mère-filiales* ». Le but du régime d'exonération est de favoriser l'essor des concentrations d'entreprises en neutralisant l'impact fiscal de ce choix organisationnel. Il convient de présenter dans un premier temps, la directive « *mère-filiales* » (1) et d'analyser la clause anti-abus dans un second temps (2).

1- La présentation de la directive « *mère-filiales* »

108. Le champ d'application. Le champ d'application de la directive « *mère-filiales* » a connu plusieurs modifications. Une première extension a eu lieu avec la directive du 22 décembre 2003, avant une refonte de l'ensemble du dispositif par une directive du 30 novembre 2011. Aux termes de la dernière directive modificative en date du 27 janvier 2015²⁷⁹, le régime de faveur institué concerne les sociétés de capitaux et assimilées soumises à l'impôt sur les sociétés établies dans un État membre. La qualité de société mère est reconnue à la société qui détient au moins 10% du capital d'une autre société, alors qualifiée de filiale. Ce critère de détention peut être modifié par les États membres, le seuil de participation peut varier²⁸⁰ et les États peuvent préférer au critère de la détention du capital, celui de la détention des droits de vote. De plus, la directive offre aux États la possibilité de subordonner le bénéfice du régime à la détention ininterrompue de la participation pendant une durée d'au moins deux ans. Dans un arrêt *Denkavit E.A.*²⁸¹, la CJCE a précisé que les États avaient une alternative en ce qui concerne l'exonération des produits distribués et la détention des titres. Soit l'État exonère de retenue à la source la société si elle s'engage à conserver les titres pendant au moins deux ans, soit l'État devra rembourser la retenue à la source prélevée les deux premières années, s'il s'avère que la société a conservé les titres plus de deux ans.

109. Le régime de faveur. La directive « *mère-filiales* » pose le principe d'exonération des produits distribués. Elle a été transposée aux articles 145 et 216 du Code général des impôts. Afin d'éviter une double imposition des produits de participation, l'article

²⁷⁹ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

²⁸⁰ Par exemple, la France a retenu un seuil de 5% du capital.

²⁸¹ CJCE, 17 oct. 1996, aff. jts C-283/94 et a., *Denkavit E.A.*, Rec. I. 5063.

216 prévoit que ces derniers ne sont pas pris en compte dans le résultat imposable de la société bénéficiaire des distributions, à l'exception d'une quote-part pour frais et charges. L'article 216 a pour corollaire l'article 119 ter du Code général des impôts. Ce dernier prévoit une exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par des sociétés filiales françaises à leur société mère, établie dans un autre État membre de l'Union européenne. L'exonération concerne les dividendes mais aussi les *bonis* de liquidation, les répartitions de réserves, les réductions de capital non motivées par des pertes, et les acomptes sur dividendes. D'une part, au niveau de la filiale, le bénéfice est imposé avant d'être distribué selon les règles classiques d'imposition à l'impôt sur les sociétés. En revanche, l'État de la filiale doit exempter la distribution de toute retenue à la source lorsque les dividendes sont versés à une société mère d'un autre État membre, chaque fois que la participation est supérieure à 10%. D'autre part, l'État de résidence de la société mère doit exonérer la distribution ou bien l'imposer mais dans ce cas, il devra imputer la fraction d'impôt déjà versée par la filiale au titre de ses bénéfices sur l'impôt ainsi établi de la société mère. L'imputation est limitée puisque la fraction imputée ne peut excéder le montant total de l'impôt dû dans l'État de la société mère. *In fine*, les produits nets distribués peuvent être exonérés d'imposition à chaque maillon du groupe. Seule une quote-part pour frais et charges de 5% sera imposée pour permettre la déduction des frais d'acquisition et de conservation des titres en vertu du principe de corrélation entre charges et produits.

2- L'analyse de la clause anti-abus

110. L'instauration d'une clause anti-abus. Dans la rédaction initiale de la directive de 1990, aucun dispositif anti-abus n'avait été intégré pour protéger le régime mère-fille. Néanmoins, une disposition de la directive précisait que « *la présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et les abus* »²⁸². Ce renvoi au droit national a créé un contentieux important devant la Cour de justice, garante des libertés européennes. À l'occasion d'une question préjudicielle sur la compatibilité du dispositif présent à l'article 119 ter 3)²⁸³ à la directive « *mère-filiales* »

²⁸² Directive (UE) 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, article 1^{er} paragraphe 2, préc.

²⁸³ Il s'agissait de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts dans sa version antérieure : « *Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions du 1* ».

et à la liberté d'établissement, les juges ont retenu que le dispositif instaurait une présomption générale de fraude incompatible avec le droit de l'Union européenne²⁸⁴.

Aussi, l'idée d'une clause anti-abus commune à tous les États membres a-t-elle été portée par la Commission européenne dans la proposition de directive du 25 novembre 2013. Il s'agissait d'intégrer un article 1 bis précisant que « *Les États membres n'accordent pas le bénéfice de la présente directive en cas de montage artificiel ou d'ensemble artificiel de montages mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu au titre de la présente directive et allant à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales invoquées* »²⁸⁵. La proposition énumérait ensuite les différentes situations dans lesquelles le montage devait être considéré comme artificiel. Par exemple, la situation dans laquelle « *la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble* ». Toutefois, à défaut de consensus des États membres, la modification n'a pas pu être adoptée.

In fine, la clause anti-abus dans sa version actuelle a été instaurée par la directive du 27 janvier 2015. L'alinéa 2 de l'article 1 prévoit ainsi que « *les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties* ». Est défini ensuite comme un montage non authentique, le montage qui « *n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* ». Il convient d'observer que cette formulation a été reprise à l'identique lors de la rédaction de la clause anti-abus générale de la directive « ATAD ». L'objectif est de permettre aux États de pouvoir identifier les pratiques abusives et de coordonner les actions pour lutter efficacement contre la planification fiscale agressive dans le respect des libertés fondamentales. Cependant, la clause n'uniformise pas la lutte contre les

²⁸⁴ CJUE, 7 sept. 2017, aff. C-6/16, *Egiom et Enka* : *Dr. fisc.* 2018, n° 11, comm. 223, note A. MAITROT DE LA MOTTE et L. SILBERMAN ; *Dr. sociétés* 2017, comm. 219, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 11/2017, n° 1145.

²⁸⁵ Commission européenne, « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents », 25 novembre 2013.

abus en droit de l'Union européenne puisqu'elle est présentée comme un standard minimum²⁸⁶ ce qui laisse aux États une certaine marge de manœuvre en matière de fraude à la loi²⁸⁷.

111. Transposition. Par la loi de finances rectificative pour 2015²⁸⁸, la France a transposé la clause anti-abus à l'article 119, ter 3) en matière d'exonération de retenue à la source applicable aux dividendes versés entre sociétés établies dans des États membres différents. La clause a également été intégrée par renvoi à l'article 145, 6), k en vue d'étendre son application au régime des sociétés mères et filiales. Par ailleurs, le législateur français a fait le choix de transposer à l'identique la clause anti-abus en droit interne.

112. L'abrogation partielle de la clause anti-abus de la directive « mère-filiales ». La clause anti-abus générale transposée à l'article 205 A reprend à l'identique la formulation de la clause anti-abus spéciale et elle est applicable à toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Dès lors, il a semblé inutile de conserver l'article 145, 6), k du Code général des impôts concernant uniquement les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés puisque ces dernières entrent désormais dans le champ d'application de la clause anti-abus de la directive « ATAD ». L'article 145, 6), k a alors été abrogé lors de la transposition de la directive à l'article 205 A du Code général des impôts. En revanche, l'article 119 ter 3) qui a une portée plus générale en matière de retenue à la source des dividendes sortants, demeure applicable. La clause anti-abus spéciale du régime mère-fille a donc été partiellement abrogée.

C- La clause anti-abus de la directive « intérêts-redevances »

113. Les finalités de la directive. La directive « intérêts-redevances » a été adoptée afin de garantir l'imposition des versements d'intérêts et redevances entre sociétés dites « associées » présentes dans plusieurs États membres de l'Union européenne, en premier lieu, et afin d'éliminer la double imposition de ces sommes lorsque la société versante et le bénéficiaire sont des sociétés d'un même groupe, en second lieu. Par ailleurs, bien que le premier objectif soit d'éviter la double imposition, la Commission européenne dans un rapport de 2009 a soulevé un nouvel objectif pour la directive, celui de lutter contre la non-

²⁸⁶ M.-P. HÔO, « Aménagement du régime mère-fille » : *Dr. fisc.* 2016, n°1, comm. 26.

²⁸⁷ En ce sens, A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs*, thèse préc.,

²⁸⁸ L. n°2015-1786 du 29 décembre 2015.

imposition²⁸⁹. Ainsi, il conviendra de présenter le régime institué par la directive « *intérêts-redevances* » (1) avant d'analyser sa clause anti-abus (2).

1- La présentation de la directive « *intérêts-redevances* »

114. Le champ d'application de la directive. La directive a un champ d'application limité par un critère personnel et un critère matériel.

D'une part, en ce qui concerne le champ d'application personnel, la directive n'intéresse que les sociétés dites associées d'États membres différents – ce qui exclut les opérations internes - assujetties à l'impôt sur les sociétés ou impôt assimilé. Aux termes de l'article 4, b) de la directive, il faut entendre par « société associée », une société détenant une participation directe d'au moins 25 % dans une autre société d'un État membre différent. De plus, les sociétés dites « sœurs » qui sont détenues à hauteur d'au moins 25% par une même société mère entrent également dans le champ d'application de la directive. Enfin, en vertu de l'article 1 paragraphe 4, la directive a vocation à s'appliquer uniquement lorsque la société bénéficiaire perçoit les intérêts et redevances pour son propre compte et en son propre nom. Elle ne doit pas agir comme un représentant mais comme le bénéficiaire effectif des sommes²⁹⁰.

D'autre part, le champ d'application de la directive est limité par un critère matériel tenant à la nature des sommes perçues. En effet, la directive s'applique aux sommes perçues ayant la nature d'intérêts²⁹¹ ou de redevances²⁹². Cependant, l'article 4 de la présente directive exclut expressément certains types d'intérêts ou de redevances tels que les paiements assimilés à une distribution de bénéfices, les paiements résultant de créances assorties d'une clause de participation aux bénéfices du payeur ou encore les paiements résultant de créances habilitant

²⁸⁹ Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/ 49/ CE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179.

²⁹⁰ Sur la notion de bénéficiaire effectif, v. *infra*. n° 176 à 196.

²⁹¹ La directive définit les intérêts comme « *les revenus de créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations d'emprunts* ».

²⁹² La directive définit les redevances comme « *les paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* ».

le créancier à échanger son droit aux intérêts contre un droit de participation aux bénéfices du payeur.

115. Le régime de faveur. La directive « *intérêt-redevances* » instaure un régime commun d'exonération de retenue à la source pour les intérêts et redevances perçus dans le cadre d'opérations transfrontalières. Ainsi, il est interdit à l'État de la société versante d'imposer les intérêts et redevances à destination d'une société associée établie dans un État membre différent ou à son établissement stable. Néanmoins, l'interdiction posée ne concerne que l'État de la société versante. De ce fait, l'État de la société bénéficiaire peut imposer les sommes une fois perçues par le bénéficiaire.

2- L'analyse de la clause anti-abus

116. La rédaction initiale. La clause anti-abus de la directive « *intérêts-redevances* » était présente dès l'origine de la directive pour protéger le régime instauré dans les termes suivants : « *La présente directive ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus* »²⁹³. La directive laisse donc aux États le soin d'adopter des dispositifs contre la fraude et l'abus. En outre, la directive indique que « *Les États membres peuvent, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci.* ».

117. Transposition. La directive a été transposée à l'article 119 quater du Code général des impôts en ce qui concerne l'exonération des intérêts et à l'article 182 B bis du code général des impôts pour les redevances²⁹⁴. Pour ces deux textes, le législateur français a introduit une disposition anti-abus qui repose sur le contrôle de l'objectif principal de l'opération. L'exonération de retenue à la source ne sera ainsi pas applicable lorsque les revenus ou redevances payés « *bénéficient à une personne morale ou à un établissement stable d'une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de la Communauté européenne et si la chaîne de participations a*

²⁹³ Directive 2003/49/CE, 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, article 5.

²⁹⁴ L. n° 2003 1311, 30 déc. 2003 : *Dr. fisc.* 2004, n° 1-2, comm. 175.

comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions du 1 ».

118. La présomption générale de fraude. Les deux articles issus de la transposition posent une présomption générale de fraude similaire à celle de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts dans sa version antérieure à 2015. En effet, il s'agit de refuser le bénéfice de l'exonération lorsque les revenus payés bénéficient à un établissement stable ou à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un résident d'un État tiers à l'Union européenne. Pour renverser la présomption, le contribuable doit prouver que la chaîne de participation ainsi créée n'a pas eu pour objet principal de bénéficier de l'exonération de retenue à la source. La notion de « *chaîne de participation* » fait référence au chaînage capitalistique. Cela désigne le fait pour une société de détenir une partie du capital d'une autre société filiale pouvant elle aussi détenir une partie du capital d'une sous-filiale²⁹⁵. Au demeurant, le but des dispositions est d'éviter les structures capitalistiques ayant pour seul objectif de détourner les régimes d'exonérations applicables aux flux d'intérêts et de redevances. Néanmoins, l'existence d'une telle présomption suscite des interrogations au regard de la jurisprudence relative à l'ancien article 119 ter 3) du Code général des impôts. Pour rappel, les juges de la Cour de justice de l'Union européenne ont retenu que le dispositif était incompatible avec la liberté d'établissement. Le législateur a alors réécrit l'article lors de la transposition de la version modifiée de la directive « *mère-filiales* ». Or, contrairement aux directives « *fusions* » et « *mère-filiales* » la clause anti-abus de la directive « *intérêts-redevances* » n'a pas été modifiée depuis 2003. Dès lors, la formulation des articles 119 quater 3) du même Code et 182 B bis du Code général des impôts est demeurée inchangée.

119. L'interprétation par renvoi au principe général européen. La présomption mise en place suppose seulement la présence d'une chaîne de participations et la démonstration que l'objet poursuivi par le contribuable était principalement fiscal, sans autre précision sur l'interprétation à retenir. En effet, contrairement aux autres clauses anti-abus européennes, il n'est pas fait référence aux motifs économiques valables ou au montage non authentique pour apprécier le critère de l'objet principal. Toutefois, dans l'arrêt *N Luxembourg 1* du 26 novembre 2019²⁹⁶, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé que la directive « *intérêts-redevances* » devait être interprétée à la lueur du principe général du droit de l'Union

²⁹⁵ Il faut préciser qu'il existe une multitude de configuration possible.

²⁹⁶ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg 1*, préc., v. not. *supra* n°34.

européenne. Conséquemment, il apparaît que les critères de la fraude à la loi doivent s'apprécier au regard de la jurisprudence européenne même si la lettre de la directive n'a pas été modifiée. En d'autres termes, pour apprécier la poursuite d'un objet principalement fiscal, l'administration peut se référer aux notions développées par la jurisprudence à savoir celle du montage purement artificiel.

Par ailleurs, au-delà de la question des critères, cet arrêt pose le principe selon lequel même en l'absence de dispositifs nationaux de lutte contre la fraude, les États membres doivent refuser le bénéfice des avantages prévus par la directive en présence d'une application abusive des normes européennes. De nouveau, bien que la lettre de la directive n'ait pas été modifiée, la marge de manœuvre laissée aux États membres dans cette dernière a été réduite puisque la Cour les oblige désormais à refuser les avantages fiscaux en cas d'abus ou de fraude²⁹⁷. Le droit de l'Union européenne s'est donc enrichi en une vingtaine d'années de trois clauses anti-abus spéciales. Toutefois, le recours à des dispositifs spéciaux pour lutter contre la fraude à la loi n'appartient pas qu'à l'Union européenne, la France dispose de nombreux dispositifs anti-abus spéciaux visant des situations très particulières susceptibles d'être abusives.

§2. Les clauses anti-abus spéciales d'origine interne

120. La diversité des clauses anti-abus spéciales françaises. Le droit interne contient deux types de dispositif anti-abus spéciaux. Il contient des clauses anti-abus spéciales qui sont similaires dans leur fonctionnement et dans leur rédaction aux clauses anti-abus européennes. C'est notamment le cas de l'article 979-I du Code général des impôts en matière d'impôt sur la fortune immobilière (A). Il contient également des présomptions de fraude à la loi reposant sur le mécanisme présomptif pour imposer certains revenus à l'impôt français malgré l'intervention d'entités localisées à l'étranger (B).

A- L'article 979-I du Code général des impôts

121. Le régime de plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière. L'article 979 du Code général des impôts relatif à l'impôt sur la fortune immobilière vise à imposer les biens immobiliers détenus ou situés en France par des personnes physiques. L'article prévoit un plafond au calcul de l'impôt afin de ne pas devenir un impôt confiscatoire. En ce sens, l'impôt sur la fortune immobilière est réduit de la différence entre « *d'une part, le total de cet*

²⁹⁷ Sur l'obligation des États de lutter contre la fraude, v. *supra*. n°37.

impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires et, d'autre part, 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France ». Ainsi, il s'agit dans un premier temps, de calculer la totalité de l'imposition du contribuable, l'impôt sur la fortune immobilière compris ; puis dans un second temps, de calculer l'ensemble des revenus de l'année précédant le calcul de l'impôt sur la fortune immobilière. Enfin, la différence entre l'imposition totale et 75% des revenus perçus par le contribuable constitue le plafond de l'impôt sur la fortune immobilière.

À titre d'exemple, un contribuable est redevable de 45 000 euros d'impôt sur la fortune immobilière avant plafond, et de 65 000 euros d'impôt sur le revenu. De plus, il a perçu 85 000 euros de salaires et une plus-value immobilière de 30 000 euros. Le total de l'imposition est de 110 000 euros pour le contribuable. Les revenus à prendre en compte pour le plafond sont les salaires et la plus-value pour un total de 115 000 euros. 75% des revenus équivalent à 86 250 euros. Le montant des impôts est supérieur aux revenus perçus, ainsi le plafonnement trouve à s'appliquer. La différence entre les revenus et l'imposition totale est de 23 750. L'impôt sur la fortune immobilière sera donc réduit de 23 750 euros soit un impôt sur la fortune immobilière de 21 250 euros au lieu de 45 000 euros.

122. La clause anti-abus. L'article 979-I du Code général des impôts prévoit que « Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'impôt sur la fortune immobilière en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. ». La clause anti-abus vise à éviter le détournement des règles de calcul du plafonnement en utilisant une société pour minorer artificiellement les revenus pris en compte dans le calcul. Le redevable soustrait du calcul du plafonnement une partie de ses revenus, notamment les sommes distribuées à une société contrôlée. Cette dernière peut ensuite utilisée ces sommes pour constituer le patrimoine du redevable ou financer certaines opérations. La clause anti-abus permet alors de réintégrer les sommes distribuées à la société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable. Les sommes réintégrées correspondent à la diminution artificielle des revenus à prendre en compte pour le plafonnement

de l'impôt sur la fortune immobilière. Elles sont ainsi limitées aux seules sommes que le contribuable aurait effectivement pu réaliser au cours de l'année du calcul du plafonnement.

123. La notion de contrôle. La première condition pour mettre en œuvre la clause anti-abus est la présence d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, qui est contrôlée par le redevable de l'impôt sur la fortune immobilière. La notion de contrôle est appréciée selon les critères développés à l'article L.233-3 du Code de commerce. En d'autres termes, le redevable sera réputé comme contrôlant la société s'il « *détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société* » ; s'il « *dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société* » ; s'il « *détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société* » ou s'il est associé ou actionnaire de la société et qu'il « *dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société* ». Enfin il sera présumé contrôler la société s'il dispose directement ou indirectement de plus de 40% des droits de vote ou qu'aucun associé ou actionnaire ne détient une fraction supérieure à la sienne.

124. La procédure de mise en œuvre de la clause anti-abus. Le troisième alinéa de l'article 979 I du Code général des impôts renvoie, sur la question de la procédure de mise en œuvre de l'article 979 I alinéa 2, à la procédure prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Ainsi, en cas de désaccord sur les rectifications notifiées, le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour saisir le Comité de l'abus de droit²⁹⁸. Seule l'exigence du visa du supérieur hiérarchique n'a pas été reprise par rapport à la procédure d'abus de droit. Cela se justifie au regard des effets attachés à la clause anti-abus spéciale. En effet, contrairement à la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, l'article 979 I n'est pas sanctionné par la majoration particulière de l'article 1729 b) du Code général des impôts. Seules les majorations de droit commun sont applicables²⁹⁹. L'exigence du visa du supérieur hiérarchique étant liée au caractère répressif et sévère de la sanction pour abus de droit, l'absence de sanctions automatiques justifie qu'il ne soit pas exigé un grade supérieur pour rectifier le contribuable.

²⁹⁸ BOI-PAT-IFI-40-30-20, 2 août 2019, § 90.

²⁹⁹ Il s'agit des majorations pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses prévues respectivement aux articles 1729 a) et 1729 c) du Code général des impôts. Sur les définitions, v. *infra* n°417 et n°418.

En termes de preuve, l'article 979 I prévoit qu'il revient à l'administration de démontrer la poursuite d'un objectif principalement fiscal et la volonté du contribuable de contourner les règles de calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière. Partant, l'administration doit apporter la preuve que les sommes ont été distribuées à la société étrangère contrôlée dans le but principal de minorer les revenus du redevable.

125. La constitutionnalité du dispositif anti-abus. Dans une décision du 29 décembre 2016, le Conseil a confirmé la constitutionnalité de la clause anti-abus prévue à l'ancien article 885 V bis du Code général des impôts. Cette dernière prévoyait une règle identique pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune, remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière. Les Sages avaient rappelé que les dispositions « *se bornent à prévoir une règle tendant à éviter certains détournements des modalités de calcul du plafonnement des revenus soumis à l'impôt sur la fortune. Ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette. Le non-respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013* ». La solution est transposable à la clause anti-abus de l'article 979 I alinéa 2 du Code général des impôts, en raison de l'identité des dispositions avec l'ancienne clause anti-abus de l'article 885 V bis du même Code. Malgré la référence au but principalement fiscal, la clause anti-abus est conforme à la Constitution, en ce qu'elle ne constitue qu'une règle d'assiette non assortie d'une sanction automatique. Elle revêt ainsi la même nature que les autres clauses anti-abus européennes transposées en droit interne, mais se distingue des présomptions de fraude à la loi qui selon la localisation des entités étrangères peuvent instituer une véritable présomption de l'intention frauduleuse du contribuable, soulevant d'autres interrogations au regard de la Constitution.

B- Les présomptions de fraude à la loi

126. L'utilisation du mécanisme présomptif. Le système fiscal français comporte à côté des clauses spéciales transposées des directives européennes, des clauses spécifiques anti-abus prenant la forme de présomption légale. Selon l'article 1349 du Code civil, une présomption légale est une conséquence que « *la loi (...) tire d'un fait connu à un fait*

inconnu »³⁰⁰. Comme toute présomption légale, les présomptions de fraude se fondent sur la règle du *plerum que fit*, c'est-à-dire que le fait inconnu est rendu vraisemblable par l'existence d'un premier fait par le jeu des statistiques et des probabilités. Partant, le législateur a identifié un certain nombre d'opérations à risque, du fait notamment du caractère international des relations entre différentes sociétés. Il tire d'une situation connue un fait inconnu qui est ici la recherche d'une fraude ou d'une évasion fiscale. L'utilisation du mécanisme présomptif permet de faciliter la preuve de la fraude à la loi pour l'administration fiscale puisque l'utilisation des présomptions entraîne un déplacement de la charge de la preuve. De ce fait, l'administration n'a pas à rapporter la preuve des éléments constitutifs de la fraude à la loi mais uniquement à prouver que le contribuable se trouve bien dans la situation visée par la présomption. Ensuite, selon le type de présomptions légales posées par le législateur, la preuve contraire peut être rapportée. Il existe trois types de présomptions : les présomptions simples qui acceptent l'apport de la preuve contraire, les présomptions mixtes qui encadrent la preuve contraire dans ses moyens et son objet, et enfin les présomptions irréfragables qui par définition ne sont pas des règles de preuve puisqu'elles « *s'opposent à toute recherche de la réalité des faits* »³⁰¹. En matière de fraude, il n'y a pas eu d'homogénéisation des présomptions. Certaines sont mixtes car elles comportent des clauses dites « *de sauvegarde* » organisant la dévolution de la charge de la preuve ainsi que sa consistance, alors que d'autres renversent la charge de la preuve sur le contribuable.

127. Entre présomption d'anormalité et présomption de fraude à la loi. Pour contrôler les actes passés par une entreprise, le droit fiscal comporte deux mécanismes d'origine jurisprudentielle, érigés par la suite en principe général du droit : l'abus de droit et l'acte anormal de gestion. Ce dernier fondement peut permettre de soulever l'anormalité d'une opération ou son excessivité en vérifiant que l'opération s'inscrit bien dans l'intérêt de l'entreprise. Le Conseil d'État a d'ailleurs récemment précisé que « *constitue un acte anormal de gestion, l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à ses intérêts* »³⁰². Conscient que certains contribuables cherchent à minimiser leur gain ou maximiser leurs dépenses dans le but d'avoir plus à déduire ou moins à imposer, le législateur

³⁰⁰ A.-B. CAIRE, « Les présomptions par-delà l'article 1349 du code civil » : *RTD civ.* 2015, p. 311.

³⁰¹ G. LARDEUX, « Preuve : règles de preuve » : *Rép. Civ.*, Dalloz, V° « Les présomptions légales », 2018, n°96-115.

³⁰² CE, 21 déc.2018, n°402226, *Sté Cröe Suisse* : *Dr. fisc.* 2019, n°9, 176, concl. A. BRETENNEAU, note F. DESOISSY et G. WICKER.

a intégré dans les présomptions légales de fraude, des présomptions d'anormalité. Elles se fondent sur la définition précitée de l'acte anormal de gestion et présument de l'existence du défaut de réalité des opérations, de leur excessivité ou de leur anormalité. Ces dernières doivent être distinguées des véritables présomptions de fraude à la loi *stricto sensu*. En effet, les présomptions de fraude supposent que l'opération soit constitutive d'un montage artificiel ou que le contribuable ait effectué une opération dans le but de localiser ses bénéficiaires dans un pays à fiscalité privilégiée³⁰³. Il peut s'agir de présomptions d'interposition ou de présomptions de fictivité. *In fine*, les présomptions d'anormalité, telles que celles posées à l'article 57 du Code général des impôts pour les transferts de bénéficiaires, sont à exclure au profit de l'étude des présomptions de fraude à la loi. À noter également que la frontière entre les deux principes peut apparaître poreuse comme l'illustre l'article 238 A du Code général des impôts³⁰⁴ qui pose une présomption « hybride » lorsque l'opération visée par la présomption concerne un État ou territoire non coopératif (ETNC).

Ainsi, le droit français contient de nombreuses présomptions de fraude à la loi fiscale. Elles sont qualifiées ainsi car même si les critères de la fraude à la loi ne sont pas expressément posés, l'opération visée correspond à l'utilisation abusive d'un texte dans le but principal d'obtenir un avantage fiscal. Par ailleurs, les critères de la fraude à la loi se retrouvent dans les clauses de sauvegarde attachées aux différentes présomptions qu'elles soient prévues par le législateur ou d'origine jurisprudentielle. Ces dernières permettent au contribuable de renverser la présomption pesant sur lui, ou dans le cadre de l'Union européenne d'échapper à l'application de la présomption. Dès lors, il convient de présenter successivement les deux présomptions applicables aux sociétés étrangères contrôlées de l'article 209 B du Code général des impôts

³⁰³ Sur la notion de pays à fiscalité privilégiée, v. *infra*. n°102.

³⁰⁴ Art. 238 A du CGI « *Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ».

Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéficiaires ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéficiaires ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».

(1) et de l'article 123 bis du Code général des impôts (2), la présomption de fictivité de l'article 155 A (3), et enfin les présomptions spécifiques aux ETNC (4).

1- La présomption d'interposition d'une société à l'étranger par une personne morale

128. L'objectif de la présomption. La présomption posée à l'article 209 B vise à lutter contre les sociétés relais qui gèrent des portefeuilles et perçoivent à ce titre des dividendes ou des intérêts lorsqu'elles exercent le rôle de « banque » du groupe. Ces sociétés appelées « holding » sont souvent localisées dans des pays à fiscalité privilégiée où ces types de flux financiers sont exonérés. Ainsi, les revenus générés par le biais de la société relais ne seront pas ou très peu imposés en France³⁰⁵. L'article 209 B facilite le contrôle de telles opérations internationales par le mécanisme de la présomption. Il permet, lorsqu'une société est redevable de l'impôt sur les sociétés en France, de soumettre à cet impôt des bénéfices réalisés hors de France par des entités qui lui sont liées, en présumant que cette société est interposée. Il s'agit d'éviter l'évaporation d'une partie de l'assiette taxable dans des pays à fiscalité privilégiée par des sociétés étrangères contrôlées. Il convient dans un premier temps, de présenter plus précisément la présomption (a), puis dans un second temps, de s'intéresser aux clauses de sauvegarde mises en place (b).

a) La présentation de la présomption

129. La présomption instaurée. Selon l'article 209 B du Code général des impôts, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés est établie en France et qu'elle exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50% d'une entité juridique établie hors de France dans un pays à fiscalité privilégiée, les bénéfices réalisés par cette entité ou entreprise sont soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Ainsi, l'article 209 B du Code général des impôts permet de soumettre les revenus d'une entité étrangère à l'impôt français par le mécanisme de la présomption d'interposition. Il s'agit de déterminer si les bénéfices réalisés se rattachent effectivement à l'activité exercée par la filiale ou si l'attribution des bénéfices est purement artificielle au regard du défaut de substance de

³⁰⁵ Les revenus distribués sont imposables en vertu des conventions internationales dans l'État de résidence du bénéficiaire des revenus de capitaux mobiliers, la France n'a alors vocation qu'à imposer une quote-part du bénéfice. En l'absence de convention fiscale l'imposition revient en principe à l'État de résidence.

cette dernière. Par application de la présomption, l'opération génératrice des bénéfices est présumée fictive, et l'entité étrangère est considérée comme un simple relais interposé³⁰⁶.

130. Les conditions d'application de l'article 209 B. L'application de la présomption suppose plusieurs conditions.

Une première condition se rapporte à l'imposition puisque la société française détentrice doit être passible de l'impôt sur les sociétés. En effet, l'article vise les personnes morales qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés en France. En tant que personne morale, les établissements stables entrent dans les prévisions de l'article 209 B dès lors qu'ils ont inscrit à leur actif les titres d'une société étrangère qu'ils contrôlent.

La deuxième condition est une condition de détention de la société étrangère. Il est nécessaire que la personne morale française détienne directement ou indirectement plus de 50% de l'entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié. L'article vise comme participation les actions, les parts sociales ou encore les parts d'intérêts, de droits financiers ou de droit de votes. La clause anti-fractionnement³⁰⁷ prévoit que le seuil est abaissé à 5% de détention lorsque plus de 50% des participations susvisées sont détenues par des entreprises établies en France qui agissent de concert dans la direction d'une entité étrangère cotée sur un marché réglementé, ou lorsque les droits sont détenus par des sociétés placées dans une situation de dépendance ou de contrôle au sens de l'article 57 du Code général des impôts³⁰⁸. En outre, la proportion de participation dans l'entité étrangère doit être appréciée à la clôture de l'exercice de l'entité.

Enfin, la troisième condition est celle de l'établissement dans un territoire où la fiscalité apparaît privilégiée au sens de l'article 238 A du Code général des impôts³⁰⁹, c'est-à-dire que

³⁰⁶ M.COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 552.

³⁰⁷ Il s'agit d'une clause anti-fractionnement. V. not. Sénat, rapp. n°689, Art. 11 (Art. 209 B du code général des impôts) - Renversement de la charge de la preuve pour les transferts de bénéfices vers les pays à fiscalité privilégiée, 23 juillet 2012.

³⁰⁸ Sur les conditions de dépendance au sens de l'article 57 du Code général des impôts, v. BOI-BIC-BASE-80-20, 9 sept. 2015 : « Une entreprise française est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées. Il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce, au sein de l'entreprise française, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision. [...] En pratique, la détention de la majorité du capital (plus de 50 %) suffit à caractériser la dépendance ; [...] Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut s'en tenir à la constatation d'une dépendance de fait. Le lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises ».

³⁰⁹ CGI, 238 A, al. 2 : « Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont

la société soit assujettie à un impôt sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40% ou plus à ceux dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France³¹⁰. Il s'agit de comparer l'imposition en France et l'imposition réelle à l'étranger pour un exercice donné. L'administration doit donc être en mesure de prouver que l'entité étrangère n'est pas soumise à l'impôt ou l'est dans une moindre mesure pour faire jouer la présomption³¹¹. Pour cela, elle doit apporter tous les éléments permettant d'établir la différence d'imposition tels que le taux d'intérêt, la base imposable, les modalités d'imposition³¹². Les entités concernées sont nombreuses puisque l'article s'applique aux entreprises et autres entités juridiques telles que les organismes, fiducies ou institutions comparables, établies ou constituées hors de France³¹³.

131. Le régime d'imposition. Lorsque l'article 209 B s'applique, il aura pour effet d'imposer la société mère sur les résultats positifs de ses filiales. Ainsi, les bénéfices réalisés par les filiales sont ajoutés à ceux de la société mère française et sont soumis à l'imposition française. Leur incorporation dans l'assiette imposable de la société mère peut permettre de compenser de potentiels déficits mais également d'augmenter son assiette imposable. Ces sommes versées par la filiale seront qualifiées différemment selon les modalités d'implantation de l'entité étrangère³¹⁴. Ainsi, si c'est une filiale qui est détenue à l'étranger, les revenus intégrés au résultat de la société mère seront considérés comme des « revenus de capitaux mobiliers » pour la personne morale française. Elles sont assimilées à des revenus distribués et imposées comme tels, à proportion de la participation de la personne morale française dans le capital de

assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».

³¹⁰ Avant l'intervention législative de 2005, il n'existait pas de définition précise de la notion de régime fiscal privilégié. La doctrine estimait qu'un régime fiscal était privilégié lorsque l'impôt acquitté localement était inférieur de plus d'un tiers à celui de l'impôt français. Toutefois, une telle définition emportait de nombreux États dans la catégorie d'État à fiscalité privilégiée. V. D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 12^{ème} éd., 2021-2022, p. 585.

³¹¹ V. en ce sens, CE, 21 nov. 2011, n°3227207, *Cie des Glénans* : *RJF* 2/12, n°102.

³¹² CE, 24 avr. 2019, n°413129. Selon cet arrêt, il appartient à l'administration « d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce ce bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié, ou établie en France ».

³¹³ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, *op. cit.*, p. 1075.

³¹⁴ C'est notamment une conséquence de l'arrêt *Schneider Electric* dans lequel les juges ont requalifié les revenus de la filiale et fait application de la Convention franco-suisse, et de Loi de finances de 2005 qui a entériné la jurisprudence. V. en ce sens, CE, 28 juin 2002, n° 232276, *min. c/ Sté Schneider Electric* : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657 ; *RJF* 10/2002, n° 1080 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY ; P. DIBOUT, « L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse » : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, ét.18.

la filiale étrangère. Avant la réforme de 2004, le dispositif prévoyait l'imposition de l'ensemble des revenus réalisés par l'entité étrangère, désormais l'article 209 B impose en France, non pas les résultats réalisés par la société étrangère, mais les résultats présumés distribués à ses associés ayant leur résidence en France³¹⁵. Si l'entité étrangère est une entreprise exploitée à l'étranger telle qu'une succursale, les revenus de l'entité intégrés dans le résultat de la société détentrice seront qualifiés de bénéfice, et imposable comme les autres bénéfices de la société française³¹⁶.

132. L'élimination de la double imposition. Le régime mis en place prévoit également une règle d'élimination de la double imposition pour ne pas pénaliser les sociétés françaises. Par exemple, le 4 de l'article 209 B prévoit que « *L'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1* ». Dès lors, si l'impôt acquitté à l'étranger est comparable à l'impôt sur les sociétés français, son montant viendra en déduction de l'impôt français.

133. La charge de la preuve de l'administration fiscale. L'application de la présomption nécessite que l'administration démontre deux éléments. D'une part, l'administration doit démontrer que le seuil de 50% ou celui de 5% est bien satisfait pour appliquer la présomption. Elle doit donc déterminer la détention de la société française dans la filiale, que cette détention soit indirecte ou directe. En l'absence d'une telle démonstration, elle ne pourra pas invoquer le dispositif anti-abus et imposer la société établie en France sur les revenus de l'entité étrangère. D'autre part, il revient à l'administration de démontrer que l'entité étrangère bénéficie d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du Code général des impôts. Aussi, l'administration doit-elle apporter la preuve que l'entité étrangère n'est pas imposable ou soumise à une imposition 40% inférieure à l'imposition dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, si elle y était établie.

Si l'administration démontre que le montage réalisé remplit ces deux conditions, elle peut appliquer la présomption et soumettre les revenus de l'entité étrangère à l'impôt français par le biais de la personne morale française détenant l'entité en France. Cependant, le dispositif

³¹⁵ A. PERIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, thèse préc. p. 206.

³¹⁶ V. en ce sens, M. SERAILLE, « La charge de la preuve dans les dispositifs de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, § 140.

prévoit deux types de clause de sauvegarde permettant au contribuable de renverser la présomption de fraude à la loi.

b) Les clauses de sauvegarde

134. La pluralité des clauses de sauvegarde. L'article 209 B prévoit une double clause de sauvegarde, l'une concernant les entités établies ou constituées en dehors de l'Union européenne (i) et l'autre, les entités établies ou constituées dans un État membre de l'Union Européenne (ii).

i. La clause de sauvegarde hors Union Européenne

135. Évolution du dispositif. L'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2012 a modifié la clause de sauvegarde pour simplifier le contrôle de ce type d'opérations par l'administration. Tout d'abord, la loi de finances pour 2009 avait modifié l'article 209 B pour intégrer dans le dispositif la notion d'ETNC. Il existait une présomption d'applicabilité du dispositif dès lors que l'entité étrangère était établie dans un ETNC. La distinction entre les ETNC et les autres États tiers a été supprimée, et l'article III bis relatif aux sociétés établies dans un ETNC a été abrogé. Désormais, ETNC et autres États tiers à l'Union européenne sont compris à l'alinéa III de l'article 209 B dans les termes « hors de France ». Par ailleurs, la rédaction a été simplifiée puisque l'article prévoit qu'il appartient au contribuable de prouver « *que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* ». Quant à la clause d'exonération automatique en cas d'exercice d'une activité industrielle ou commerciale effective dans le territoire étranger, elle a été préservée depuis l'origine du dispositif³¹⁷.

136. La clause d'exonération en cas d'activité industrielle ou commerciale effective par l'entité étrangère. Comme énoncé précédemment, la référence à l'exercice effectif d'une activité industrielle et commerciale n'a pas été supprimée mais relayée dans le second alinéa du III de l'article 209 B pour exonérer le contribuable si ce dernier effectue ce type d'activités. Ainsi, la condition tenant aux motivations et aux effets des opérations précitées

³¹⁷ Dans la première version de l'article 209 B issue de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980, il était prévu que « *Les dispositions du I ne s'appliquent pas si l'entreprise établit que les opérations de la société étrangère n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un pays à régime fiscal privilégié. Cette condition est réputée remplie notamment : lorsque la société étrangère a principalement une activité industrielle ou commerciale effective* ».

est « réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège ». Dans ce cas, la simple preuve de la réalité d'une telle activité suffit à renverser la présomption. Les activités industrielles comprennent toutes les activités de production, de transformation nécessitant des outils industriels, les activités d'extractions, la manutention, le magasinage et le stockage. Quant aux activités commerciales, il s'agit de toutes opérations d'achat et de revente de biens ainsi que les activités de vente de prestations de services³¹⁸. La société doit donc prouver qu'elle réalise bien l'une de ces activités et rapporter la preuve de son exercice effectif, soit de son existence matérielle, par le biais d'éléments objectifs (bureaux, personnels). Un arrêt *BNP Paribas* rendu le 28 novembre 2012³¹⁹ donne une illustration de la mise en œuvre de la clause de sauvegarde puisqu'en l'espèce la société bancaire a su justifier l'implantation de sa filiale à Hong Kong. Elle a démontré l'exercice effectif d'une activité commerciale de gestion ainsi que l'intérêt de localiser une filiale dans ce pays au regard des exigences liées au fonctionnement des marchés financiers. Ainsi, la société établie en France n'a pas été imposée sur les revenus réalisés par l'entité localisée à Hong Kong.

Par ailleurs, nonobstant l'exercice d'une activité commerciale ou industrielle effective, la clause d'exonération automatique ne s'applique pas, si les bénéfices de l'entité étrangère proviennent pour plus de 20 % d'opérations financières, de la cession ou la concession d'actifs incorporels ou encore pour plus de 50 % de prestations intragroupes.

Enfin, la rédaction de la clause d'exonération appelle une remarque quant aux activités exclues. Seules les activités commerciales et industrielles étant visées, cela signifie que toutes activités civiles et libérales sont exclues. En d'autres termes, les revenus du contribuable réalisant une activité libérale à l'étranger seront soumis aux dispositions de l'article 209 B sans possibilité pour lui de se prévaloir de la clause d'exonération. Le contribuable devra apporter la preuve qu'il poursuivait un but et un objet autre que fiscal.

137. L'ajout de la notion d'objet principalement fiscal. Dans la version antérieure de la clause de sauvegarde, seule la référence aux effets du montage existait. La réforme a

³¹⁸ BOI-IS-BASE-60-10-40, 12 sept. 2012, § 80.

³¹⁹ CE, 28 nov. 2012, n° 338682, *Sté BNP Paribas : Dr. sociétés* 2013, comm. 57, note J.-L. PIERRE ; *Dr. fisc.* 2013, n° 7-8, comm. 158, concl. F. ALADJIDI, note S. AUSTRY ; *BGFE* 2013, n° 1, p. 1, obs. S. AUSTRY.

complété le dispositif en intégrant une référence à l'objet du montage³²⁰. Cela correspondait à la lecture du dispositif par la jurisprudence du Conseil d'État. En effet, dans un arrêt antérieur à la réforme de 2012, le Conseil d'État avait fait une lecture constructive de la clause de sauvegarde en substituant le terme « objet » au terme « effet »³²¹. Le rapporteur public avait incité à cette substitution afin de s'intéresser à l'intention du contribuable de se localiser dans un État à fiscalité privilégiée plutôt qu'aux effets de cette implantation.

Selon les commentaires de la doctrine administrative relatifs à la clause de sauvegarde des présomptions de fraude à la loi applicables aux ETNC, le critère de l'objet renvoie à l'intention du débiteur³²². Il doit démontrer qu'il n'avait pas l'intention de localiser les sommes hors de France. S'agissant de la référence à l'effet de l'opération, il s'agit d'apporter des éléments matériels suffisants afin que l'administration puisse faire une comparaison objective entre les avantages fiscaux retirés de l'opération et les avantages d'autre nature.

Le Conseil d'État, dans un arrêt en date du 25 avril 2022³²³, a confirmé l'interprétation de la clause de sauvegarde, en rejetant le moyen tiré de l'insuffisance de motivation et de la méconnaissance de l'article 209 B III du fait que l'administration ait recherché l'objet principal poursuivi en sus de l'effet fiscal du montage. Les juges retiennent que le montage présentait bien un « objet principalement fiscal ».

138. Compatibilité au droit de l'Union européenne. La mise en œuvre de l'article 209 B conduit à imposer des résultats réalisés par une entité étrangère au chef de la société française sans déterminer si ces résultats devaient leur être normalement alloués³²⁴. La présomption d'interposition a pour objet de dissuader les sociétés françaises d'investir dans des entités situées dans des pays à fiscalité privilégiée. Cela a pu apparaître contraire à la liberté d'établissement garantie par le Traité de l'Union européenne mais également par la jurisprudence de la CJUE. Dans l'arrêt *Impérial Chemical Industries*³²⁵, les juges européens ont

³²⁰ V. Déb. AN, 19 juill. 2012 : JOAN, p. 2260.

³²¹ CE, 2 févr. 2012, n° 351600, *Sté Sonepar* : *Dr. fisc.* 2012, n° 10, comm. 180 ; *RJF* 5/2012, n° 505.

³²² BOI-INT-DG-20-50-30, 24 févr. 2021, § 340 : « Elle s'applique à condition que le débiteur apporte la preuve que les sommes concernées correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC ».

³²³ CE, 25 avr. 2022, n° 439859, *Sté Rubis*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note Y. RUTSCHMANN et V. CAMATTA.

³²⁴ A. PERIN-DURAUD, *Précis de droit fiscal international et de l'Union européenne*, LexisNexis, 1^{ère} ed., 2022, p. 72.

³²⁵ CJCE, le 14 juill. 1972, aff 48/69, *Imperial Chemical Industries Ltd*, Rec. CJCE, p 619.

précisé que les entraves au principe de liberté d'établissement ne pouvaient se justifier qu'en présence d'un montage artificiel. Or, avant la réforme de 2005, la clause de sauvegarde ne distinguait pas le lieu d'implantation de la filiale. Elle s'appliquait indifféremment aux entités établies dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État tiers. De plus, l'application de la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts n'était pas limitée aux hypothèses dans lesquelles la localisation de l'entité correspondait à un montage artificiel. Ainsi, la législation française était contraire à l'Union européenne. Le législateur a alors intégré une clause de sauvegarde particulière aux entités situées au sein de l'Union européenne afin de se conformer au droit de l'Union européenne.

ii. La clause de sauvegarde au sein de l'Union européenne

139. Fondement. Le II de l'article 209 B issue de la loi de finances de 2005, prévoit que la présomption d'interposition ne s'applique pas si, d'une part, l'entreprise ou l'entité juridique est établie directement ou indirectement dans un État membre de l'Union européenne ; et d'autre part, si l'implantation de l'entité étrangère dans cet État membre n'est pas constitutive « *d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ». Ainsi, la réforme de 2005 a mis le dispositif français en conformité avec le droit de l'Union européenne en suivant les prescriptions de l'arrêt *Imperial Chemicals Industries*, confirmé plus tard par l'arrêt *Cadbury Schweppes* rendu à propos d'un dispositif similaire à l'article 209 B. En outre, pour assurer la conformité du dispositif aux montages soumis à la clause antérieure à la réforme de 2005 aux prescriptions de l'Union européenne, le Conseil d'État a également conditionné l'application de l'article 209 B au montage artificiel dont le but de l'interposition était d'éluider l'impôt français.

140. La démonstration par l'administration de l'existence d'un montage artificiel. La clause de sauvegarde instituée pour les entités établies dans l'Union européenne partage la charge de la preuve entre l'administration fiscale et le contribuable. Il revient à l'administration de démontrer le caractère abusif des opérations, à charge pour le contribuable ensuite de prouver la réalité des opérations. L'administration doit apporter la preuve que l'entité est établie dans l'Union européenne mais également la preuve de la présence d'un montage artificiel. En ce sens, l'objet de la preuve renvoie aux critères de qualification de la fraude à la loi, c'est-à-dire le contournement de la législation fiscale française dans un but fiscal par le biais

d'un montage artificiel³²⁶. La preuve du contribuable consiste alors à prouver que le montage n'est pas constitutif d'une fraude à la loi.

Par une résolution du 8 juin 2010, le Conseil de l'Union européenne a publié une liste non exhaustive d'éléments permettant de soupçonner l'existence d'un montage artificiel dans le cadre des règles SEC. Cette liste identifie notamment cinq situations : « a) *l'attribution des bénéfices ne repose pas sur un nombre suffisant de raisons économiques ou commerciales valables et ne reflète donc pas la réalité économique ; b) la société constituée ne correspond pas pour l'essentiel à une implantation réelle ayant pour objet l'exercice d'activités économiques effectives ; c) il n'existe pas de corrélation proportionnée entre les activités apparemment exercées par la SEC et la mesure dans laquelle celle-ci existe physiquement, sous la forme de locaux, de personnel et d'équipements ; d) la société non-résidente est surcapitalisée ; elle dispose d'un capital nettement supérieur à celui qui est nécessaire pour l'exercice de son activité ; e) l'assujetti a participé à des accords qui ne correspondent à aucune réalité économique, ne servent que peu, voire aucun objectif commercial, ou qui pourraient être préjudiciables aux intérêts commerciaux dans leur ensemble, s'ils n'étaient pas conclus aux fins d'éviter l'impôt ».*

Ces indices permettent de traduire l'artificialité de l'implantation et le défaut d'exercice effectif de l'activité qui sont les conditions développées dans l'arrêt *Cadbury Schweppes* précités.

141. La justification du montage par le contribuable. Si l'administration parvient à démontrer l'existence d'un montage artificiel, le contribuable doit apporter, par la suite, la preuve contraire. La doctrine administrative³²⁷ dans ses commentaires du dispositif renvoie également sur ce point à l'arrêt *Cadbury Schweppes* rendu par la Cour de justice. Il en ressort que la présomption n'a pas vocation à s'appliquer si le contribuable rapporte la preuve d'une

³²⁶ Sur la notion de montage artificiel, v. *supra* n°329 à n°356.

³²⁷ BOI-IS-BASE-60-10-40, 12 sept. 2012, § 20. La doctrine renvoie en premier lieu à l'arrêt du 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries plc*, affaire C-264/96, puis aux critères posés au sein de l'arrêt en date du 12 septembre 2006 de la Cour de Justice des Communautés Européennes, *Cadbury Schweppes Plc.*, affaire C196/04. Ainsi, « Les dispositions de l'article 209 B du code général des impôts (CGI) ne trouveront pas à s'appliquer lorsque la réalité de l'implantation (existence physique en termes de locaux, personnels et équipements) et l'exercice effectif d'une activité économique seront établis ». Pour une analyse de ces critères v. *infra* n°340 à 348.

part, de la réalité de son implantation par le biais d'éléments matériels tels que l'existence de locaux, la présence de personnels, et d'autre part, l'effectivité de son activité³²⁸.

2- La présomption d'interposition d'une société à l'étranger par une personne physique

142. L'objectif de la présomption. La présomption posée à l'article 123 bis vise à dissuader les personnes physiques domiciliées en France d'interposer des sociétés étrangères établies dans des pays à fiscalité privilégiée. Elle complète la présomption instaurée à l'article 209 B qui vise uniquement les personnes morales. Ainsi, l'objectif est similaire, il s'agit de ne pas prendre en considération la société interposée et d'assujettir à l'impôt français les revenus accumulés dans cette dernière. Il convient de présenter la présomption (a) avant d'analyser la clause de sauvegarde prévue par le législateur (b).

a) La présentation de la présomption

143. Fondement. L'article 123 bis prévoit « Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique-personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable-établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants ». Au même titre que l'article 209 B du Code général des impôts, l'article 123 bis vise ainsi les sociétés étrangères contrôlées localisées dans des pays à fiscalité privilégiée mais détenues, non pas par une société, mais par une personne physique en France. Cependant, il existe une distinction entre les deux dispositifs sur les entités concernées puisque seules les entités disposant de la personnalité morale sont visées par l'article 123 bis du Code général des impôts.

³²⁸ CJUE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes*, préc. pt. 70 : « *La société résidente, qui est la mieux placée à cet effet, doit être mise en mesure de produire des éléments concernant la réalité de l'implantation de la société étrangère contrôlée et le caractère effectif des activités de celle-ci* ».

144. Les conditions d'application de la présomption. Tout comme l'article 209 B du Code général des impôts, la mise en œuvre de la présomption de l'article 123 bis nécessite la réunion de plusieurs conditions.

Tout d'abord, la présomption s'applique en raison d'un seuil de détention de l'entité étrangère. La personne physique établie en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts doit détenir directement ou indirectement au moins 10% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote d'une entité juridique dont l'actif est composé à plus de 50% de valeurs mobilières, créances, dépôts ou intérêts de comptes courants. La condition de détention est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou des droits dans une entité juridique établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif. De plus, il convient de préciser qu'il faut entendre par « détention indirecte », les droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou des droits de vote³²⁹, ou bien la détention par le conjoint, les ascendants ou les descendants de la personne physique. Enfin, la loi de finances pour 2022 a supprimé la condition de détention minimale pour la personne physique constituant un trust³³⁰.

Ensuite, l'entité étrangère doit être une personne morale établie ou constituée hors de France. La forme juridique de l'entité est indifférente, le texte vise toutes sociétés de capitaux, sociétés de personnes, sociétés civiles, organismes, fiducies ou institutions comparables. Toutefois, les succursales et les entités dénuées de la personnalité morale sont exclues de la présomption contrairement à l'article 209 B du Code général des impôts.

Enfin, l'entité doit être établie dans un pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du Code général des impôts déjà évoqué dans le cadre de l'article 209 B du même Code³³¹.

145. Le régime d'imposition. L'article 123 bis permet l'imposition entre les mains de l'associé personne physique de la quote-part des bénéfices de l'entité étrangère correspondant à sa participation dans cette dernière. Le texte pose une présomption de distribution des bénéfices de l'entité étrangère à son associé personne physique. Les bénéfices

³²⁹ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1098.

³³⁰ Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022. Le législateur a ajouté un alinéa 4 ter) prévoyant que « La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite : a) Par le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant d'un trust, au sens de l'article 792-0 bis. La preuve contraire ne peut résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur ; [...] ».

³³¹ Sur la notion de régime fiscal privilégié, v. *supra* n° 130.

sont réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers, et ils sont imposés comme tels à l'impôt français.

Il est également prévu une règle pour limiter la double imposition, toutefois elle diffère de celle prévue pour l'article 209 B du Code général des impôts. L'impôt acquitté localement par l'entité sur ses bénéfices constitue une charge déductible pour la personne physique pour la fraction des bénéfices correspondant à sa participation.

146. La constitutionnalité du dispositif. Par une décision du 6 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a admis la constitutionnalité du mécanisme présomptif de l'article 123 bis du Code général des impôts. Toutefois, les juges ont émis une réserve d'interprétation importante afin de permettre aux contribuables de renverser la présomption. Ainsi, le contribuable doit être autorisé à prouver que la participation qu'il détient « *n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasions fiscales, la localisation de revenus à l'étranger* »³³². Cela a justifié l'instauration d'une clause de sauvegarde pour permettre au contribuable de renverser la présomption de fraude qui pèse sur lui.

b) La clause de sauvegarde

147. Il convient d'analyser dans un premier temps, la version antérieure de la clause de sauvegarde (i), puis d'étudier la version en vigueur (ii) pour constater les modifications.

i. La version antérieure de la clause de sauvegarde

148. Rédaction antérieure de la clause de sauvegarde. La loi du 1^{er} janvier 2010 a instauré un nouveau régime de preuve applicable à la présomption de fraude de l'article 123 bis. En effet, la présomption de revenus de capitaux mobiliers posée par l'article était exclue lorsque la détention des droits par la personne physique ne pouvait « *être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ». Cette clause était favorable au contribuable puisqu'elle déplaçait la charge de la preuve sur l'administration fiscale. Toutefois, la clause de sauvegarde ainsi rédigée, ne concernait que les entités situées dans un État membre de l'Union européenne. De surcroît, l'article 123 bis posait une présomption irréfragable pour les entités situées en dehors de l'Union européenne.

³³² Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, *Nabitz*: *Dr. fisc.* 2017, n° 41, act. 552.

149. La censure du Conseil constitutionnel. La différence de traitement entre les contribuables situés dans l'un des États membres de l'Union européenne et les autres sociétés a entraîné un recours devant le Conseil constitutionnel, justifié par l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques³³³. Après avoir rappelé la constitutionnalité du mécanisme de l'article 123 bis, eu égard à l'impératif de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel a reconnu que cet objectif à valeur constitutionnelle ne saurait justifier l'instauration d'une présomption irréfragable. Cette dernière constitue une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques. Les membres du Conseil constitutionnel ont donc censuré partiellement la clause de sauvegarde en ce qu'elle réserve le renversement de la charge de la preuve aux seules entités situées dans l'Union européenne. Le contribuable devrait pouvoir écarter l'application de la présomption quel que soit l'État d'implantation choisi, dès lors que les opérations n'ont pas pour objet ou pour effet d'éviter l'impôt. Par cette décision, le Conseil constitutionnel a étendu le champ de la clause à tous les autres États. Cependant, il est toujours possible pour les États de prévoir des dispositions différentes selon le lieu d'établissement.

ii. La version actuelle de la clause de sauvegarde

150. L'élargissement de la clause de sauvegarde initiale. L'article 25 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2017³³⁴ a élargi le champ d'application de la clause de sauvegarde, réservée initialement aux entités situées dans les États membres, aux États ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement³³⁵. En dehors de l'extension du champ d'application personnel de la clause de sauvegarde, les conditions tenant à la démonstration du caractère artificiel du montage demeurent inchangées. Ainsi, la présomption n'a pas vocation à s'appliquer si la détention par les entités étrangères « *ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ». À l'analyse, la clause de

³³³ Cons. const., 1er mars 2017, n° 2016- 614 QPC, *Lacquemant* : *Dr. fisc.* 2017, n° 10, act. 159 ; *Dr. sociétés* 2017, comm. 93, note J.-P. PIERRE ; *JCP N* 2017, n° 10, act. 328 ; *Option fin.* 2017, n° 1407, p. 36, note D. DEDIEU et C. ROUX.

³³⁴ L. n°2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

³³⁵ Les États signataires sont les suivants : Afrique du Sud, Aruba, Australie, Azerbaïdjan, Curaçao, Géorgie, Ghana, Groenland, Îles Féroé, Inde, Islande, Japon, Maurice, Mexique, Moldavie, Norvège, Nouvelle-Zélande, Polynésie française, République de Corée, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Sint Maarten, Tunisie et Ukraine.

sauvegarde reprend les conditions de la fraude à la loi, c'est-à-dire le contournement de la législation et la recherche d'un avantage fiscal. Par ailleurs, il faut préciser que l'alinéa 1 exclut expressément les ETNC de cette disposition, le législateur ayant fait le choix de distinguer les entités selon le lieu d'implantation.

151. Les dispositions particulières applicables aux États non conventionnés. À la suite de la censure du Conseil constitutionnel, le législateur a intégré des dispositions particulières pour les entités établies dans les États non compris dans le premier alinéa de la clause de sauvegarde. Dans ce cas, la personne domiciliée en France doit apporter la preuve que la détention des titres ou droits de cette entité « *a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* ». La clause est alors moins favorable au contribuable puisqu'il conserve la charge de la preuve, à l'inverse de la clause de sauvegarde prévue pour les États dit « *conventionnés* ». La formulation choisie est similaire aux autres présomptions de fraude. Le contribuable doit apporter la preuve que le but poursuivi n'était pas principalement fiscal et qu'il ne s'agissait pas de localiser l'entité dans un pays à fiscalité privilégiée dans le but de contourner la législation française. Concrètement, eu égard aux critères posés, le contribuable doit prouver qu'il ne commet pas une fraude à la loi.

3- La présomption d'interposition de l'article 155 A

152. Genèse. À l'origine de la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts, il y avait une volonté du législateur de lutter contre une pratique courante dans les milieux sportifs et artistiques, celle du *rent a star company*. Elle consiste à limiter l'imposition des prestations de services par la création d'une société de services dans un pays à fiscalité privilégiée. Celle-ci reçoit en lieu et place de l'artiste ou du sportif, les rémunérations des prestations de services effectuées par ces derniers, afin de profiter d'un régime fiscal plus avantageux. Par la suite, la société reverse les sommes au véritable prestataire sous forme de salaires, de dividendes ou d'honoraires³³⁶. Il en résulte que seules ces sommes font l'objet d'une imposition en France, ce qui représente une diminution importante de la base imposable pour l'État français. Le législateur français a donc instauré un régime particulier pour les prestations de services, sous la forme d'une présomption, dès lors qu'il existe un intermédiaire établi ou

³³⁶ J.-L. PIERRE, « L'article 155A du Code général des impôts est-il un dispositif approprié en droit fiscal français », *Dr. fisc.* 2020, n°23, comm. 256.

situé dans un État à fiscalité privilégiée. Il s'agit de la présenter (a) avant d'analyser son régime de preuve particulier (b).

a) La présentation de la présomption

153. La situation visée. L'article 155 A du Code général des impôts dispose que les sommes perçues en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables en France, lorsque les sommes sont perçues par une société établie à l'étranger. L'article vise plus précisément deux situations distinctes. D'une part, la situation dans laquelle la société qui perçoit les rémunérations est sous le contrôle direct ou indirect d'une autre société ; et d'autre part, lorsque la personne qui perçoit la rémunération est domiciliée ou établie à l'étranger dans un pays à fiscalité privilégiée. Il faut ajouter que, dans la première hypothèse, l'article s'applique également lorsque la personne qui perçoit les rémunérations n'exerce pas une activité industrielle ou commerciale de manière prépondérante, autre que l'activité de prestations de services.

154. Le champ d'application personnel. La présomption de l'article 155A implique d'envisager la situation du prestataire de services et celle de la personne interposée.

Tout d'abord, le prestataire réel de services peut être une personne physique ou une personne morale située en France ou hors de France.

En ce qui concerne le bénéficiaire de la prestation de services, il peut être une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors de France. *De facto*, la présomption légale ne s'applique pas aux situations internes. Par ailleurs, il faut distinguer le bénéficiaire qui est établi dans un État à fiscalité privilégiée et celui qui n'est pas établi dans un pays à fiscalité privilégiée. Dans le premier cas, les sommes perçues par le bénéficiaire interposé seront « *en tout état de cause* » imposées au nom du prestataire établi en France³³⁷. Si le prestataire n'est pas établi en France, seules les sommes correspondantes aux prestations de services effectuées en France

³³⁷ CGI, art. 155 A : « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières : soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ; soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ; soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France. ».

seront imposées³³⁸. Dans le second cas, l'article n'a vocation à s'appliquer que si la société interposée est contrôlée directement ou indirectement par le prestataire de services ou si le bénéficiaire n'exerce pas une activité industrielle ou commerciale de manière prépondérante à côté des prestations de services. Le prestataire doit alors établir par tous moyens que le bénéficiaire interposé exerce une activité industrielle ou commerciale de façon prépondérante.

Enfin, l'article 155 A, II permet à l'administration d'appliquer la même présomption lorsque le prestataire réel est établi à l'étranger et qu'il effectue des prestations de services en France. Il revient alors à l'administration de prouver que les prestations ont été exécutées en France.

155. Le champ d'application matériel. La présomption de l'article 155 A est souvent présentée comme la présomption de fraude pour les sportifs et artistes. Or le champ d'application de cette dernière est beaucoup plus large puisque la présomption s'applique à toutes les prestations de services qui répondent au champ personnel susvisé. En d'autres termes, sont visées toutes les activités par lesquelles une personne s'oblige à exécuter contre rémunération, un travail quelconque.

156. L'imposition des prestations de services en France. Si les conditions sont remplies, la présomption permet à l'administration d'imposer en France les sommes reçues par la personne interposée, bien qu'elle soit établie hors de France. Cela revient à faire abstraction de la société interposée qui a joué le rôle de bénéficiaire apparent³³⁹. L'article 155 A pose ainsi une présomption d'interposition ou de fictivité qui donne le droit à l'administration de considérer lesdites sommes comme celles rémunérant l'activité du prestataire réel établi ou situé en France.

157. La constitutionnalité de la présomption. Le dispositif de l'article 155 A a été soumis au contrôle de constitutionnalité *a priori*. Il lui était reproché de conduire à une double imposition du contribuable sans tenir compte de ses facultés contributives. Dans une décision du 26 novembre 2010³⁴⁰, le Conseil constitutionnel a validé le dispositif, sous réserve toutefois que sa mise en œuvre n'entraîne pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges

³³⁸ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit., p.700.

³³⁹ Comme son nom l'indique, le bénéficiaire apparent est celui qui perçoit les sommes dans les opérations (intérêts, redevances, dividendes) des autres entités. Le terme « apparent » est utilisé pour différencier le bénéficiaire apparent, ostensible et le bénéficiaire effectif, qui peut être dissimulé derrière l'apparence.

³⁴⁰ Cons-const., 26 nov.2010, n°2010-70 QPC : *RJF* 2/11, n°210.

publiques. La réserve vise à éviter le phénomène de double imposition qui pourrait résulter de l'application de la présomption, puisque les sommes perçues pourraient être imposées sur le fondement du droit commun et sur le fondement de la présomption. Elle ne vise que les situations où l'application de la présomption entraînerait une double imposition « *au titre d'un même impôt* ». Sur ce point, le Conseil d'État a précisé que la réserve ne s'appliquait qu'en présence d'impositions françaises³⁴¹.

158. L'incidence des conventions fiscales. La présomption posée institue une règle d'imposition des rémunérations perçues lors de la réalisation de prestations de service. Or les conventions fiscales peuvent également stipuler des règles de répartition relatives à la réalisation de prestations de services. Dès lors, il convient de préciser la règle d'articulation des deux normes. La doctrine administrative précise que si les conditions de l'article 155 A sont remplies, l'imposition des rémunérations doit se faire en application des règles de droit interne³⁴². Cependant, en cas de double imposition du prestataire de services, l'administration prévoit la mise en œuvre de la procédure de concertation entre les administrations afin d'éliminer le phénomène de double imposition.

Il faut noter qu'il existe une exception lorsque les prestations intéressent le milieu des sportifs ou des artistes. En effet, sous l'influence de l'OCDE³⁴³, certaines conventions comportent des stipulations spéciales qui traitent la rémunération relative à ces activités. Dans ce cas, la convention fiscale se substitue à l'application de la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts. Au demeurant, la règle retenue est celle de l'imposition dans le lieu d'exercice de l'activité.

³⁴¹ CE, 12 oct. 2018, n°414383 : *RJF* 1/19, n°1.

³⁴² BOI-IR-DOMIC-30, 12 sept. 2012, § 190 : « *En outre, lorsque les conditions d'application de l'article 155 A du CGI sont réunies, l'imposition du prestataire des services doit être effectuée en principe par application des seules règles de droit interne français. Il convient en effet de considérer que les conventions fiscales internationales qui sont destinées à éviter les doubles impositions ne trouvent pas à s'appliquer dans le cas de montages du type de ceux visés par l'article 155 A du CGI puisque le prestataire des services n'a pas été imposé dans un autre État à raison des sommes reçues par la personne domiciliée ou établie hors de France* ».

³⁴³ L'article 17 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE du 21 novembre 2017 prévoit un régime particulier pour les artistes et sportifs « *Nonobstant les dispositions de l'article 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions de l'article 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.* ».

b) Le régime de preuve

159. Un régime dual. L'article 155 A est un dispositif complexe puisqu'il identifie deux situations distinctes ne répondant pas aux mêmes règles de preuve. En effet, en présence d'une société établie dans un État à fiscalité privilégiée, la présomption doit être qualifiée d'irréfragable puisque le législateur ne prévoit pas que le contribuable puisse renverser la présomption. En l'absence d'un tel État, la présomption sera également appliquée si le contribuable contrôle directement ou indirectement la société établie à l'étranger. La preuve du contrôle est à la charge de l'administration. Le contribuable peut uniquement prouver que la société établie à l'étranger exerce d'autres activités que celles relatives aux prestations de services. Il s'agit alors de démontrer l'exercice prépondérant d'une activité industrielle ou commerciale. Dans ce cas, la présomption n'est pas irréfragable puisque le contribuable peut la renverser. Dès lors, le même dispositif instaure une présomption irréfragable pour les sociétés établies dans des États à fiscalité privilégiée et une présomption simple en l'absence d'un tel État.

160. La clause de sauvegarde prétorienne. La différence de traitement instituée entre les sociétés établies dans des « paradis fiscaux » et les autres, a suscité de vifs débats sur la compatibilité d'un tel dispositif avec la jurisprudence *Cadbury Schweppes*³⁴⁴ n'autorisant que les restrictions justifiées et proportionnées. En ce sens, le contribuable doit être mis en mesure d'apporter la preuve de la réalité des opérations. Néanmoins, le Conseil d'État n'a pas souhaité renvoyer la question préjudicielle devant la Cour de justice de l'Union européenne au profit d'une analyse « constructive » du dispositif³⁴⁵. Ainsi, selon les juges, la présomption n'a pas vocation à s'appliquer lorsqu'il est établi que les sommes facturées par la société interposée ont une contrepartie réelle dans une intervention propre de cette société³⁴⁶. Autrement dit, la société interposée doit pouvoir rendre elle-même les prestations pour lesquelles elle est rémunérée. La volonté du Conseil d'État semble être de « purger » le dispositif de l'article 155

³⁴⁴ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes*, préc., pt. 57 : « *Au vu de ces considérations, il convient d'apprécier si la restriction à la liberté d'établissement découlant de la législation sur les SEC peut être justifiée par des motifs de lutte contre les montages purement artificiels et, le cas échéant, si elle s'avère proportionnée au regard de cet objectif* ».

³⁴⁵ CE, 20 mars 2013, n°346642, *Piazza* : *Dr. fisc.* 2013, n°13, act. 182 ; E. CHARTIER, J. BELLET, « Article 155 A et droit de l'Union européenne : la messe est-elle vraiment dite ? », art. préc.

³⁴⁶ *Ibid.*, consid. 7 : « *toutefois, les dispositions en question, telles qu'interprétées par la présente décision, visent uniquement l'imposition des services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée ou établie hors de France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée [...] ; qu'en l'absence d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés* ».

A par la création d'une clause de sauvegarde. La dialectique de la preuve est précisée selon les ajustements d'ailleurs proposés par le rapporteur public Frédéric ALADJIDI³⁴⁷. Ce dernier suggérait de se fonder sur un arrêt rendu par la Cour de justice en 2010, qui rappelait la nécessité pour les mécanismes discriminatoires d'être justifiés par la lutte contre la fraude ainsi que par la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition³⁴⁸. En cela, un dispositif peut être conforme au droit de l'Union européenne dès lors que d'une part, l'administration apporte la preuve que « *la transaction présente le caractère de construction artificielle à des fins fiscales* »³⁴⁹ ; et que d'autre part, le contribuable est mis en mesure de produire des éléments de preuve qui permettraient de justifier les éventuelles raisons commerciales de la transaction. L'arrêt du Conseil d'État ne fait pas référence à la « *construction artificielle* », mais les juges semblent avoir appliqué les règles de preuve dégagées par la Haute Cour. En ce sens, le dispositif est conforme au droit de l'Union européenne. Par ailleurs, cette solution a été confirmée la même année³⁵⁰, dans une affaire de concession de droit de propriété d'un joueur de football résidant en France à une société irlandaise. En l'espèce, la facturation des prestations n'avait aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de la société irlandaise ; il faut donc en déduire que le montage présentait un caractère artificiel.

Plus récemment, le Conseil d'État a fait une application de la condition jurisprudentielle tenant à l'intervention propre du prestataire. En l'espèce, une société Luxembourgeoise a embauché un nouveau dirigeant technique, qui exerçait auparavant les fonctions de technicien dans une société française. La société française a versé des sommes importantes à la société luxembourgeoise en rémunération de prestations d'assistance. Une partie de ces sommes ont ensuite été reversées au dirigeant ayant exercé une partie des prestations effectuées. L'administration a réintégré la fraction de la rémunération reversée dans les revenus imposables du contribuable en application de l'article 155 A du Code général des impôts. Les prestations étaient bien réalisées en France et rémunérées à l'étranger. Les juges du Conseil d'État ont relevé que les rémunérations versées par la société française ne trouvaient aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'un prestataire établie hors de France. La société luxembourgeoise ne réalise pas en propre une partie de ses prestations. La fraction de

³⁴⁷ V. concl. F. ALADJIDI ss. CE, 20 mars 2013, *Piazza*, préc.

³⁴⁸ CJUE, 21 janv. 2010, aff. C-311/08, *Sté de Gestion Industrielle SA (SGI)*, pt. 66 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 41, 520, n° 72.

³⁴⁹ *Ibid.*, pt.73.

³⁵⁰ CE, 4 déc. 2013, n°348136, *M. Emilson Gomes De Moraes* : *Dr. fisc.* 2014, n°11, comm. 211, concl.V. DAUMAS, note C. de LA MARDIÈRE.

rémunération correspondant à l'intervention du prestataire réel, à savoir le dirigeant, a ainsi été réintégrée dans l'assiette imposable de ce dernier³⁵¹. À cette occasion les juges ont également confirmé la conformité de la pré

Malgré la création de la clause de sauvegarde, une partie de la doctrine soulève encore l'incompatibilité du dispositif au regard du droit européen³⁵². Il faut rappeler qu'en matière de liberté d'établissement, la Cour de Justice exclut les mesures anti-abus nationales lorsque l'entité étrangère est réellement implantée dans un État membre et exerce des activités économiques effectives. En d'autres termes, la Cour de justice écarte les mesures nationales lorsque le contribuable démontre que son montage n'est pas purement artificiel. Or l'interprétation donnée par le Conseil d'État s'éloigne quelque peu de la jurisprudence européenne. En effet, selon l'arrêt *Piazza*, le contribuable doit prouver que les sommes facturées à des sociétés françaises sont liées à des interventions du prestataire lui-même. Il n'est donc pas question pour le contribuable de prouver l'absence de montage purement artificiel, mais que le prestataire a réalisé « en propre » les prestations³⁵³. À cet égard, la compatibilité au droit de l'Union européenne pourrait être contestée malgré la clause de sauvegarde jurisprudentielle.

4- Les présomptions spécifiques aux ETNC

161. La variété des présomptions. Dans le cadre de la lutte contre les « paradis fiscaux », la loi du 30 décembre 2009³⁵⁴ a introduit plusieurs présomptions fondées sur la qualification d'États et territoires non coopératifs. Le législateur présume que les opérations réalisées avec ou par des entités établies dans des ETNC poursuivent un objet principalement fiscal. Dès lors, une étude approfondie de chaque dispositif ne semble pas pertinente au profit de l'analyse de la notion d'ETNC, fondement commun des présomptions instaurées (a). En outre, au regard des effets des présomptions, le Conseil Constitutionnel a été amené à clarifier le régime de preuve (b) afin que les dispositifs soient conformes à la constitution.

³⁵¹ CE, 9 mai 2019, n° 417514.

³⁵² V. en ce sens, E. CHARTIER, J. BELLET, « Article 155 A et droit de l'Union européenne : la messe est-elle vraiment dite ? », art. préc.

³⁵³ CE, 20 mars 2013, *Piazza*, préc., consid. 7.

³⁵⁴ L. n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

a) Le fondement commun des dispositifs

162. Fondement des présomptions. La doctrine administrative distingue les présomptions applicables aux personnes physiques ou morales françaises qui réalisent des opérations avec les ETNC³⁵⁵ et les présomptions relatives aux opérations réalisées par des personnes résidant dans un ETNC ou aux revenus transitant dans ces États³⁵⁶. Toutefois, la qualification d'ETNC demeure le fondement commun de chacune des présomptions. En effet, c'est la présence d'un tel État dans une opération qui fait présumer la fraude.

Par ailleurs, c'est ce qui justifie la différence de traitement instaurée par ces présomptions à l'encontre des ETNC. À titre d'exemple, certains dispositifs majorent la retenue à la source applicable sur les revenus réalisés par un résidant d'ETNC³⁵⁷, d'autres majorent le taux des prélèvements applicables sur certains produits ou profits³⁵⁸. La présence d'un ETNC peut également entraîner l'exclusion de certains régimes de faveur tels que le régime des plus-values à long termes ou le régime des sociétés mères.

163. La qualification ETNC. L'article 22 de la troisième loi de finances rectificative de 2009 a tout d'abord défini ce qu'il fallait entendre par ETNC à l'article 238-0-A du Code général des impôts³⁵⁹. Ainsi, ont été considérés comme des ETNC, les États non-membres de l'Union européenne dont la situation en termes de transparence et de coopération a été évaluée comme insuffisante par l'OCDE. Il s'agit d'États et territoires non-membres de l'Union européenne n'ayant pas conclu avec la France ou signé avec au moins douze États ou autres territoires, de conventions d'assistance administrative. Ces dernières permettent l'échange de renseignements nécessaire à la bonne application des législations fiscales des parties. En outre,

³⁵⁵ On peut citer les présomptions de l'article 209 B, 123 bis, 238 A du Code général des impôts.

³⁵⁶ On peut citer les présomptions de l'article 182 A, 182 B, 244 bis, 244 bis B, 125-0 A, II bis du Code général des impôts.

³⁵⁷ Par exemple, l'article 182 B du Code général des impôts dispose que « *Le taux de la retenue est porté à 75 % lorsque les sommes et produits, autres que les salaires, mentionnés au I sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif* ».

³⁵⁸ Par exemple, l'article 244 bis en matière de profits immobiliers « *Par dérogation, le taux est porté à 75 % lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif* ».

³⁵⁹ CGI, art. 238-0- A « *I. Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les États et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention.* ».

la conclusion d'une convention fiscale ne suffit pas puisque cette dernière doit permettre un échange effectif des informations d'assistance.

La notion d'ETNC a ensuite été élargie par la loi relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018, par la modification de l'article 238 0 A du Code général des impôts³⁶⁰. Un article 238-0 A 2 bis renvoie désormais aux critères définis par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017³⁶¹. En effet, le Conseil a créé une liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Les critères pris en considération reprennent les exigences tenant à la transparence fiscale³⁶² et à la coopération fiscale notamment par la ratification de conventions d'assistances et leur mise en œuvre effective. Sont également développés des critères relatifs à l'équité fiscale comme par exemple, l'existence de régime préférentiel, de différences de traitement entre non-résidents et résidents, ou encore le bénéfice d'avantage en l'absence d'activité économique réelle et de présence économique substantielle. Enfin, le dernier critère tient à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, notamment les normes minimales comme la clause anti-abus conventionnelle. En cas de non-respect de l'un d'eux, l'État ou le territoire concerné sera ajouté à la liste européenne. Les présentes conclusions contiennent enfin une liste d'États et territoires non coopératifs en vertu des critères exposés, sur laquelle figurent les Grenade, les Samoa américaines, la Tunisie et quatorze autres États³⁶³. Ces derniers devront alors se soumettre aux exigences européennes et françaises pour être retirés de la liste noire.

164. L'actualisation de la liste. Au 1^{er} janvier de chaque année, la liste des ETNC est actualisée par décret afin de prendre en compte les potentielles conventions passées et les nouvelles évaluations de l'OCDE. Alors que certains États seront retirés de la liste à la suite de la conclusion de conventions d'assistance avec la France et la mise en conformité de leur législation, d'autres pourront être ajoutés à la liste. En effet, si un État n'a pas conclu de convention d'assistance administrative avant le 1^{er} janvier de l'année précédente ou que les stipulations de la convention n'ont pas permis à la France, un échange effectif de renseignements, l'État pourra être ajouté à la liste.

³⁶⁰ Il s'agit de l'article 31 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

³⁶¹ Pour une interprétation des critères, v. not. BOI-INT-DG-20-50-10, 24 févr. 2021, § 60.

³⁶² Cela renvoie à l'échange de renseignements et à la présence de mécanismes permettant d'échanger des renseignements avec l'ensemble des États membres.

³⁶³ Ils figurent à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'Union européenne adoptées le 5 décembre 2017.

Quant à la liste européenne, elle est également mise à jour une fois par an. Selon l'évolution de la situation des États et territoires par rapport aux critères exigés, certains seront ajoutés, d'autres retirés.

165. La constitutionnalité des dispositifs. Par une décision du 20 janvier 2015³⁶⁴, le Conseil constitutionnel a dû se prononcer sur la conformité de certaines présomptions spécifiques aux ETNC³⁶⁵ à la Constitution. Il s'agissait de vérifier si les présomptions instaurées méconnaissaient le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques³⁶⁶, au vu du caractère confiscatoire de l'imposition qui en découle pour les opérations réalisées par ou avec des ETNC. Le Conseil constitutionnel a validé les dispositifs, sous réserve que le contribuable puisse renverser la présomption en apportant la preuve de la réalité des opérations.

b) Le régime de la preuve

166. L'insertion d'une clause de sauvegarde. Pour donner suite à la réserve émise par le Conseil constitutionnel, les présomptions ont été modifiées pour les assortir d'une clause de sauvegarde commune. En effet, la loi du 23 octobre 2018³⁶⁷ a ajouté aux différentes présomptions une disposition permettant au contribuable de prouver que l'opération présumée frauduleuse « *correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un tel État ou territoire* ».

167. L'objet de la clause de sauvegarde. Tout d'abord, le contribuable doit apporter la preuve que l'objet de l'opération n'était pas de localiser les rémunérations ou revenus dans un État non-coopératif. Il doit également prouver qu'il poursuivait, par ces opérations, un but

³⁶⁴ Cons. const., 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, *Assoc. Français des entreprises privées (AFEP) et a.* : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. KOURALEVA-CAZALS ; V. F. LAFFAILLE, « Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC. De la présomption (ir)réfragable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel » : Dr. fisc. 2015, n° 12, act. 169.

³⁶⁵ Il s'agissait des présomptions posées aux articles 39 duodecimes, 2, c) ; 145, 6, j) et 219 I a sexies-0 ter).

³⁶⁶ Le principe d'égalité devant la loi découle de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Ce dernier dispose que « *La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents* ». En matière fiscale, il est à mettre en lien avec l'article 13 de la DDHC qui prévoit « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

³⁶⁷ L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 31 : JO 24 oct. 2018.

autre que fiscal. Pour ce faire, il doit rapporter tous les éléments matériels pertinents pour permettre à l'administration de vérifier l'existence d'autres avantages et d'effectuer une comparaison objective entre l'avantage fiscal retiré et les autres avantages. En définitive, si le contribuable ne justifie pas ces deux éléments tenant à l'objet de l'opération et à l'effet autre que fiscal, la présomption continuera à s'appliquer.

Section II. La clause de bénéficiaire effectif

168. Le renforcement des mesures de protection du champ conventionnel. Alors que le développement du réseau conventionnel a pour objectif la prévention des conflits entre les différentes lois fiscales, il est aussi un moyen pour les entreprises de diminuer considérablement leur charge fiscale au détriment des États. En effet, une divergence entre les règles fiscales peut provoquer un phénomène de non-imposition, phénomène volontairement recherché par certains contribuables à travers des montages contractuels ingénieux. Pour éviter ces situations de non-imposition, le champ d'application des conventions, et par conséquent, l'octroi des avantages conventionnels sont conditionnés. Le contribuable qui souhaite bénéficier de la convention doit avoir la qualité de résident d'un État conventionné ou selon les stipulations concernées celle de bénéficiaire effectif.

169. Les insuffisances de la notion de résidence. La notion de résidence est une notion clé du droit fiscal international. Il s'agit d'un critère *rationa personae* pour l'application des conventions fiscales. Seules les personnes physiques ou morales qualifiées de résidentes par les conventions pourront se prévaloir de la convention fiscale. Ainsi, la majorité des conventions sur le modèle OCDE contient un article premier qui précise que la convention s'applique aux personnes résidents d'un État contractant³⁶⁸. La définition de la résidence est laissée aux législations internes. L'article 4 du Modèle de convention prévoit seulement des critères successifs de qualification que les États sont libres d'ordonner et d'interpréter³⁶⁹. À titre

³⁶⁸ OCDE (2019), article 1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris. « *La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants* ».

³⁶⁹ L'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (2017) renvoie aux États signataires le choix des critères de la résidence au sens de la Convention. En effet, « *Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de*

d'exemple, en France, le législateur a retenu le critère du domicile fiscal³⁷⁰ pour les personnes physiques et celui du siège effectif³⁷¹ pour les personnes morales. Le bien-fondé de la notion est de limiter les situations de double imposition. Toutefois, elle n'apparaît pas suffisante face au développement des pratiques de *treaty-shopping* ou *directive shopping* qui consistent en l'utilisation du critère de la résidence pour entrer dans le champ conventionnel d'un texte afin d'en obtenir les avantages. En effet, par divers procédés d'évitement de l'impôt, un contribuable peut bénéficier des avantages prévus par les conventions fiscales ou les directives européennes alors même qu'il n'est pas résident d'un des pays contractants. Le *treaty-shopping* consiste pour une personne qui perçoit des revenus passifs d'un État autre que son État de résidence de choisir la convention signée par l'État de source lui permettant de rapatrier les revenus par la voie la moins imposée. Afin de bénéficier de l'avantage conventionnel, le contribuable résident d'un État A interpose une entité dans un État tiers B bénéficiant du réseau conventionnel de l'État de source C. Ainsi, le revenu va transiter par un État tiers B bénéficiant des avantages de la convention favorable conclue entre B et l'État de source (C) au lieu d'être imposé directement lors du passage entre l'État de source et celui de la résidence du bénéficiaire. En d'autres termes, c'est « *la situation dans laquelle une personne résidente d'un État et qui n'est pas éligible aux avantages d'une convention fiscale, crée une entité dans un autre État afin d'en bénéficier indirectement* »³⁷². Le *directive shopping*³⁷³ consiste en l'application de ce même mécanisme à l'échelle européenne, c'est-à-dire par l'interposition d'une société dans un État membre de l'Union européenne par une société résidente d'un État tiers afin de bénéficier des régimes de faveur réservés aux États membres.

170. Le recours à la notion de bénéficiaire effectif. Face à l'essor des groupes de sociétés et de leurs nouvelles stratégies fiscales, la notion de résidence est apparue insuffisante

nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État ».

³⁷⁰ La notion de « domicile fiscal » au sens du droit français désigne le lieu de séjour principal ou habituel du contribuable, c'est-à-dire l'endroit où le contribuable séjourne plus de six mois au cours de l'année civile. L'article 4 B du Code général des impôts prévoit 3 critères pour déterminer plus précisément le domicile fiscal : le lieu d'établissement du foyer ou le lieu de séjour principal ; le lieu d'exercice de l'activité professionnelle, salariée ou non ; le lieu du centre des intérêts économiques. Seul un des critères suffit à caractériser le domicile fiscal en France.

³⁷¹ Sur la notion de siège effectif, v. *infra* n°347.

³⁷² L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, vol. 14, IBFD Doctoral Series, 2008, p. 10.

³⁷³ B. KNOBBE-KEUK, *The EC corporate Tax Directives - Anti-Abuse Provisions, Direct Effect, German Implementation Law, Intertax*, 1992, p. 49.

à la protection du champ conventionnel. Afin de conditionner efficacement les avantages conventionnels, une seconde notion a alors fait son apparition dans les années 70, celle de bénéficiaire effectif. L'objectif poursuivi par la clause de bénéficiaire effectif est de refuser les avantages conventionnels aux intermédiaires puisqu'ils ne sont pas les véritables bénéficiaires des revenus. Il s'agit d'exiger une qualité particulière pour bénéficier des avantages conventionnels et contrer les montages de *treaty-shopping* et de *directive shopping*. Désormais, la notion de bénéficiaire est omniprésente en droit conventionnel, en droit européen et en droit interne. Pourtant, cinquante ans après son intégration en droit conventionnel, lorsqu'il est question de définir le bénéficiaire effectif ou d'analyser sa nature, de nombreuses interrogations apparaissent. La notion n'est pas définie par les textes ou, alors, de manière succincte et éparse. Par ailleurs, la doctrine s'interroge toujours sur son lien avec l'abus de droit et plus précisément son lien avec le fondement de fraude à la loi. Il convient alors de présenter dans un premier temps, la notion de bénéficiaire effectif (§1), et dans un second temps d'analyser la nature de la clause de bénéficiaire effectif (§2).

§1. La notion de bénéficiaire effectif

171. L'étude de la notion. L'étude de la notion de bénéficiaire effectif suppose d'identifier dans un premier temps les fondements consacrant cette dernière (A), et dans un second temps, de réunir les éléments caractéristiques de la notion afin de proposer une définition du bénéficiaire effectif (B).

A- Les fondements de la notion

172. Origine de la clause de bénéficiaire effectif. Lors du transfert de revenus passifs, les sommes peuvent faire l'objet d'une retenue à la source ou d'une imposition selon les règles de droit commun applicables. Pour faciliter la circulation des capitaux, les États peuvent prévoir dans les conventions fiscales des dispositions plus avantageuses pour les résidents des États parties. Ces avantages peuvent prendre la forme d'une exonération totale ou partielle de la retenue à la source ou, encore, la forme d'un crédit d'impôt. Historiquement, la notion de bénéficiaire effectif a fait son apparition pour la première fois en droit britannique sous les termes « *beneficial ownership* » dans un protocole additionnel conclu avec les États-Unis en 1966. Ensuite, afin de garantir que les avantages conventionnels soient réservés aux résidents des États parties, l'OCDE l'a intégrée au sein des conventions des États membres.

Dès lors, il ne suffit pas d'être résident d'un État conventionné, il faut être le véritable bénéficiaire des revenus.

En 1977, la notion intègre le Modèle de Convention de l'OCDE aux articles 10, 11 et 12 qui traitent réciproquement des dividendes, intérêts, redevances³⁷⁴. Il s'agit alors de réserver le bénéfice du crédit d'impôt et de la réduction de la retenue à la source aux seuls « *bénéficiaires effectifs* » des revenus perçus. La notion de bénéficiaire effectif est présente de la même manière aux articles 10 et 11 au sein de leur paragraphe 2 respectif. Leur paragraphe 1 permet à l'État de résidence du récipiendaire d'imposer les dividendes et intérêts³⁷⁵. Quant à leur paragraphe 2, il prévoit un plafond dans l'hypothèse où l'État de source voudrait lui aussi imposer ce revenu. Dans ce cas, l'imposition sera alors plafonnée si le bénéficiaire effectif des dividendes ou intérêts est un résident de l'autre État contractant. Par ailleurs, l'imposition ne peut excéder 5% du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient au moins 25% du capital de la société qui paie les dividendes ou 15% dans tous les autres cas.

La formulation de l'article 12 est différente. Dès son premier paragraphe, il est mentionné que « *les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont pas imposables que dans cet autre État* ».

173. La réception par le droit européen. La notion de bénéficiaire effectif est également connue du droit de l'Union européenne depuis 2003, avec la directive « *intérêts-redevances* »³⁷⁶ relative au régime commun applicable « *aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents* ». La notion est présente dès le préambule de la directive au considérant 5. Il indique que le régime doit s'appliquer uniquement « *au montant des paiements d'intérêts ou redevances dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif* ». La directive précise ensuite dans son paragraphe 1 que « *la société d'un État membre n'est considérée comme bénéficiaire des intérêts et redevances que si elle les perçoit pour son compte propre* ». La notion a également été ajoutée

³⁷⁴ OCDE (2019), art. 10 paragraphe 4, art. 11 paragraphe 6 et art. 12 paragraphe 4, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017, (Version complète), éd. OCDE, Paris.

³⁷⁵ OCDE (2019), art.10 §1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017, (Version complète), éd. OCDE, Paris : « *les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ».

³⁷⁶ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, préc.

à d'autres directives telles que la directive « épargne »³⁷⁷. En effet, son article 1 dispose que la présente directive a pour objet de « *permettre que les revenus de l'épargne, sous forme de paiement d'intérêts effectué dans un État membre en faveur de bénéficiaires effectifs, personnes physiques, résidents fiscaux d'un autre État membre, soient effectivement imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre* ». Cette dernière donne une première définition de la notion de bénéficiaire effectif jusqu'alors non définie par les différents textes. Il s'agirait de « *toute personne physique qui reçoit un paiement d'intérêt ou toute personne physique à laquelle un paiement d'intérêts est attribué, sauf si elle fournit la preuve que le paiement n'a pas été effectué ou attribué pour son propre compte* ».

174. La réception par le droit interne. En droit français de nombreux articles reprennent également le concept de bénéficiaire effectif tels que l'article 119 quater, 2) du Code général des impôts pour réserver l'exonération de la retenue à la source sur les intérêts versés dans l'Union Européenne aux seuls bénéficiaires effectifs des revenus mais également aux articles 119 bis, 2) et 119 ter, 2) du Code général des impôts pour l'exonération de retenue à la source en matière de distribution de dividendes. L'article 182 B bis conditionne également l'exonération de retenue à la source sur les redevances versées à l'intérieur d'un groupe. Ces articles sont pour la plupart transposés du droit européen. Ils ont néanmoins permis au Conseil d'État de se prononcer sur la place de la notion en droit français.

175. Consécration d'un principe général du droit. En dehors des fondements textuels, la jurisprudence a consacré à plusieurs reprises la valeur de principe général du droit à la notion de bénéficiaire effectif. En effet, dans un arrêt *Diedbold courtage*³⁷⁸ de 1990, le Conseil d'État a jugé que, même en l'absence de stipulations conventionnelles précises dans la convention franco-néerlandaise de 1973, il se devait de contrôler la qualité de bénéficiaire effectif de la société non-résidente. En l'espèce, nonobstant que l'administration fiscale n'ait pas pu démontrer que la société néerlandaise n'était pas le bénéficiaire effectif des revenus, la portée de l'arrêt n'en demeure pas moins très importante au regard de la position soutenue par le Conseil d'État. Ce dernier a affirmé la nécessité de contrôler la qualité de bénéficiaire effectif pour octroyer les avantages fiscaux sans base conventionnelle explicite³⁷⁹. Par ailleurs, la Haute

³⁷⁷ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, préc.

³⁷⁸ CE 13 oct. 1999, *Diebold Courtage*: RJF 12/1999 n° 1492 chron. E. MIGNON; BDCF 12/1999 concl. BACHELIER.

³⁷⁹ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p.1137.

juridiction a reconnu dans un avis de 2009 que la notion devait être considérée comme implicitement présente dans toutes les conventions fiscales conclues avant 1977³⁸⁰. En outre, la valeur de principe général du droit a récemment été confirmée par la Cour de justice dans l'arrêt *T. Danmark*³⁸¹. En l'espèce, les juges ont contrôlé la qualité de bénéficiaire effectif alors même que la directive « mère-filiales » - sur laquelle se fonde l'arrêt - n'utilise pas la référence au bénéficiaire effectif. La notion peut ainsi avoir pour fondement une clause expresse de bénéficiaire effectif, mais elle est également une condition non écrite d'applicabilité des conventions et directives³⁸².

B- La définition du bénéficiaire effectif

176. L'interprétation de la notion. Selon l'OCDE, la notion de « bénéficiaire effectif » ne doit pas être utilisée dans une acception étroite et technique. Elle doit être interprétée considération faite du contexte et à la lumière de l'objet et du but des conventions, afin notamment d'éviter la double imposition et de prévenir l'abus des conventions³⁸³. Outre ces précisions tenant à l'interprétation de la notion, les commentateurs de l'OCDE ne donnent pas de définition précise du terme.

177. L'absence de définition de la notion. Il existe un véritable paradoxe lorsqu'il s'agit de définir la notion de bénéficiaire effectif. En effet, les conventions, les directives et les législations de droit interne ne définissent pas le bénéficiaire effectif alors qu'il est quasi-systématiquement fait référence à ce dernier. Dès lors, la signification de la notion suscite d'important débats doctrinaux, certains soutiennent une approche formelle de la notion, alors que d'autres s'accordent pour une approche plus économique (1). Toutefois, ces deux approches peuvent être dépassées pour retenir une définition fondée sur l'étude des rapports entre le récipiendaire des revenus et le véritable bénéficiaire, soit par la mobilisation de la théorie de la représentation (2).

³⁸⁰ CE Avis, sect., fin., n°382.545, 31 mars 2009 : « *Les conventions fiscales signées par la France avant la date à laquelle les clauses dites de "bénéficiaire effectif" ont été introduites dans le modèle établi par l'OCDE peuvent être interprétées (...) comme ne s'opposant pas à ce que le bénéfice de l'application d'un taux réduit de retenue à la source prévue pour les revenus de dividendes ou d'intérêts payés à un résident de l'autre État partie à la convention, soit subordonnée à la condition que le résident en cause soit le bénéficiaire effectif desdits revenus* »

³⁸¹ CJUE, 26 fév. 2019, *T Danmark*, préc.

³⁸² D. GUTMANN, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », *JFA, Fiscalité internationale*, n°2/2019, ét. 01.

³⁸³ OCDE, Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif », commentaires sur l'article 10, §12.1 Éditions OCDE, Paris.

1- Le dépassement des approches formelle et économique de la notion

178. La dualité d'approche de la notion. En l'absence de définition de la notion de bénéficiaire effectif, il faut rechercher la signification des termes. Dans le sens commun, le bénéficiaire est « *celui qui tire avantage d'une opération* »³⁸⁴ et le terme « effectif » renvoie à ce qui est réel. Le bénéficiaire effectif serait alors celui qui tire réellement avantage des produits qu'il perçoit. Pourtant, deux conceptions s'opposent quant à la signification à donner à la notion, une approche formelle (a) qui restreint le champ d'application de la notion aux cas d'interposition les plus ostensibles ; et une approche plus économique (b) qui étend le champ d'application aux cas de représentation occulte.

a) L'approche formelle de la notion

179. Une approche restrictive de la notion. L'approche formelle de la notion est une conception restrictive du bénéficiaire effectif. Elle s'attache à identifier le créancier qui reçoit juridiquement le paiement des intérêts, dividendes, redevances et non celui qui le reçoit réellement. En d'autres termes, il s'agit d'identifier le représentant recevant physiquement le paiement et de rechercher le créancier juridique des revenus de sorte que seul soit imposé ce dernier, et non le simple intermédiaire. Cela correspond à l'approche des premiers commentaires du Comité fiscal de l'OCDE. Ces derniers considéraient que l'avantage conventionnel « *ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit résident de l'autre État contractant* »³⁸⁵. Ainsi, les avantages des conventions et des directives sont refusés lorsque les revenus sont perçus par un intermédiaire qui agit pour le compte d'autrui. Dans cette approche juridique, les entités exclues du bénéfice des conventions sont les entités légalement ou contractuellement tenues de reverser les revenus à une autre entité résidente d'un État tiers. Dès lors, il s'agit d'identifier le représentant qui reçoit physiquement le paiement et de rechercher le créancier juridique des revenus³⁸⁶. En effet, il paraît cohérent de ne pas imposer un simple intermédiaire mais bien la personne qui a eu recours à cet

³⁸⁴ Association Henri Capitant, Vocabulaire juridique, G. CORNU (ss la dir.), PUF, 14^{ème} éd. 2022, v° « Bénéficiaire ».

³⁸⁵ OCDE (2019), Commentaire de l'article 10, §12 ; commentaire de l'article 11, §8 ; commentaire de l'article 12, §4. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

³⁸⁶ G. BLANLUET, « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international » in *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur M. COZIAN*, Litec, 2009.

intermédiaire. Il paraît justifié que le représentant ne puisse pas bénéficier de réduction ou d'exonération d'imposition dans la mesure où il n'est pas le véritable bénéficiaire des sommes. Cela revient à ignorer fiscalement l'interposition, et à imposer le représenté³⁸⁷.

180. Les entités exclues. L'approche formelle de la notion exclue de la qualité de bénéficiaire effectif, les entités interposées par un contrat de représentation³⁸⁸. Les commentaires visent les mandataires et les autres agents.

D'une part, il s'agit d'exclure les entités liées par un contrat de mandat et les agents d'affaires. Le mandat est défini à l'article 1984 du code civil comme « *un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque pour le mandant et en son nom* ». Le mandataire agit comme un représentant, il ne peut pas jouir des avantages des directives et des conventions fiscales puisqu'il n'est pas partie à l'acte³⁸⁹. La représentation est dite « parfaite » dans la mesure où les tiers ont connaissance du lien représentant-représenté liant le récipiendaire des revenus et le mandant. Les commentaires de l'OCDE font également référence aux agents d'affaires qui sont des déclinaisons du contrat de mandat. Cela vise les agents indépendants exerçant à titre de profession habituelle et de manière indépendante, les affaires d'autrui. Ce sont des personnes physiques ou morales qui peuvent gérer des titres et recevoir les revenus y afférant sans pour autant être les créanciers juridiques des sommes perçues. C'est l'exemple des *nominee*³⁹⁰ qui gèrent des actions pour des actionnaires situés dans des États tiers. Le *nominee* n'est pas le créancier juridique des sommes, il ne peut prétendre qu'il est le bénéficiaire effectif des revenus³⁹¹. Il en est de même des gérants d'affaires, appelés également *brokers*, qui facilitent les échanges entre différents propriétaires de titres. De nouveau, ces entités ne sont pas les véritables bénéficiaires des revenus, ils n'agissent qu'à titre d'intermédiaire et sont donc exclus du champ conventionnel.

³⁸⁷ *Ibid.*, p. 522.

³⁸⁸ Sur le lien entre représentation et la notion de bénéficiaire effectif, V. *infra*. n°187 à n°193.

³⁸⁹ En application de la théorie de la représentation, l'acte produit des effets qu'entre le représenté et le tiers. V. en ce sens, G. WICKER, « La théorie de la représentation dans les actes juridiques en droit français », in *La représentation en droit privé*, 6^e journée franco-allemande, 2016 p. 47.

³⁹⁰ Pour davantage d'explication, v. J.-P. VALUET, Z. SEKFALL, « La société émettrice et l'intermédiaire financier français face au trust et au *nominee* » : *RD Bancaire et bourse* 1993, n°38, p. 147 ; A. COURET, « Actionnaires non-résidents et détention de titres sur des places étrangères : la question de l'identification de l'actionnaire réel », *RLDP*, 2000, n°82.

³⁹¹ TA Versailles, 11 juillet 2003 n°99-5645, 7^{ème} Ch., *Sté SCDM : RJF* 1/04 n°79 : l'administration avait refusé le bénéfice de la convention franco-américaine à une société française qui avait distribué des dividendes à une société américaine qui n'agissait qu'en tant que *nominee* d'une société panaméenne.

D'autre part, il convient d'exclure les contrats de représentation imparfaite comme les contrats de commission. Le commissionnaire est défini à l'article L. 132-1 alinéa 1 du Code de commerce comme « *celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant* ». La représentation est alors qualifiée d'imparfaite puisque le représentant agit en son propre nom mais pour le compte d'autrui³⁹².

181. Critique de l'approche formelle. La principale critique faite à l'approche formelle est son inefficacité face à l'interposition d'un créancier juridique n'étant pas le créancier économique³⁹³. L'intermédiaire ne reçoit pas les sommes en tant que mandataire à l'encaissement mais comme créancier des sommes, c'est-à-dire en son nom et pour son compte. Bien que le créancier les reverse *in fine* à une autre entité, l'approche formelle ne permet pas d'écarter l'avantage conventionnel offert au créancier juridique alors qu'il n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus. Pour écarter la convention en présence d'un tel intermédiaire, il faut accepter de donner à la notion de bénéficiaire effectif une portée plus économique.

182. L'apport des commentaires de l'OCDE. Face aux divergences persistantes dans l'appréciation de la notion, les rédacteurs de l'OCDE ont décidé de clarifier la signification de la notion de bénéficiaire effectif. Dans les commentaires publiés en 2014, il est ainsi précisé que « *le récipiendaire direct du dividende n'est pas le bénéficiaire effectif parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne* »³⁹⁴. *A priori*, ces nouveaux commentaires consacrent davantage l'approche juridique, attendu que le test du bénéficiaire effectif nécessite la preuve pour l'administration de l'existence d'une obligation contractuelle ou légale limitant le droit d'utiliser ou de jouir des revenus. En l'absence d'une telle obligation, il semblerait que la clause de bénéficiaire effectif ne puisse pas s'appliquer. Or certains

³⁹² C. civ., 1154, al. 2 : « *Lorsque le représentant déclare agir pour le compte d'autrui mais contracte en son propre nom, il est seul engagé à l'égard du cocontractant* ».

³⁹³ Dans les commentaires de l'OCDE sur l'article 11 §10.1, il ressort qu'il « *serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais » conclut qu'une société relais ne peut être considéré normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées* ».

³⁹⁴ OCDE (2019), Commentaire de l'article 10, §12.4 ; commentaire de l'article 11, §10.2 ; commentaire de l'article 12, §4.3. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

montages ne font apparaître aucun lien juridique ou contractuel entre l'État de résidence et une entité interposée. Cette nouvelle analyse peut donc paraître étonnante et paradoxale au regard de la volonté de l'OCDE de lutter contre les schémas d'interposition de personnes. Toutefois, l'affirmation de la conception formelle stricte semble devoir être relativisée au regard de la seconde étape du test de bénéficiaire effectif. Cette dernière renvoie pour la preuve du lien entre l'obligation et le paiement reçu aux documents juridiques pertinents, mais également aux faits et circonstances montrant que le récipiendaire ne détient pas les attributs de la pleine propriété sur les dividendes versés. L'admission d'éléments tenant aux faits et aux circonstances permettant de dépasser le créancier juridique pour rechercher le véritable bénéficiaire effectif, revient à adopter une approche plus économique du bénéficiaire effectif.

b) L'approche économique de la notion

183. L'analyse économique de la notion. Une première interprétation économique de la notion a été donnée par le Comité des affaires fiscales dans une version révisée des commentaires des articles 10, 11 et 12 du Modèle de Convention fiscale. Les commentaires ont été enrichis d'un passage relatif aux sociétés relais dans lequel il est précisé qu'il « *serait contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou exonération d'impôt à un résident d'un État contractant, qui agit autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause* »³⁹⁵. Cet ajout fait suite au rapport sur « *les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais* »³⁹⁶ dans lequel l'organisation internationale avait entrepris de définir les stratégies d'évitement fiscales mise en œuvre par les sociétés relais. Il en ressort deux grandes stratégies d'évitement : la stratégie communément appelée « *direct conduit* »³⁹⁷ par laquelle une société résidente ou percevant des revenus d'un autre État interpose une société résidente d'un État tiers et lui transfère les droits générateurs de revenus. Il existe également la stratégie du *tremplin*³⁹⁸ qui diffère dans laquelle la société interposée verse des redevances ou intérêts à une quatrième

³⁹⁵ OCDE (2019), Commentaire de l'article 12, §1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

³⁹⁶ OCDE (2019), Rapport du Comité des affaires fiscales « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais », in Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), éd. OCDE, Paris, R(6).

³⁹⁷ V. OCDE, « L'évasion et la fraude fiscales internationales » in Questions de fiscalité internationale n°1, éd. OCDE, Paris, 1987, p. 98.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 99.

personne bénéficiant d'un régime fiscal plus favorable. Les revenus de la société interposée sont alors réduits de manière significative. Pour limiter les conséquences fiscales de telles stratégies, le rapport conclut qu'une société relais ne peut être considérée comme le bénéficiaire effectif des revenus, même si elle apparaît comme formellement propriétaire du revenu, dès lors qu'elle ne dispose en pratique que de pouvoirs très limités. L'analyse économique permettrait ainsi d'exclure du champ conventionnel les sociétés qui ne sont que formellement les créancières des revenus. En effet, il apparaît qu'il serait contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de source accorde une réduction ou une exonération d'impôt lorsque le résident de l'autre État contractant agit comme un simple relais. Cette analyse tend à appliquer la notion de bénéficiaire effectif aux hypothèses d'interposition de personnes dans le but de profiter d'un avantage conventionnel.

184. L'exclusion des sociétés-relais. L'hypothèse visée est celle dans laquelle une personne se présente soit comme titulaire des titres générant les revenus, soit comme créancier. La finalité est que, par cette intermédiation, le véritable bénéficiaire des revenus résident d'un État non lié par une convention avec l'État de source puisse bénéficier des avantages conventionnels. Sous cette apparence créée, il existe une contre-lettre qui attribue les revenus au véritable bénéficiaire. La société relais est alors un simple prête-nom. Le prête-nom est celui qui agit pour le compte d'un tiers mais en son nom propre pour dissimuler volontairement l'identité du représenté. Le lien entre le prête-nom et le donneur d'ordre est celui d'un mandant envers son mandataire³⁹⁹. Les obligations du mandataire sont identiques à celles d'un mandataire ordinaire. Il se doit d'exécuter l'opération du mandant et de rendre compte de sa mission. En outre, le prête-nom a l'obligation de reverser les sommes perçues au bénéficiaire dissimulé. Quant au mandant, il assume la charge ou reçoit les bénéfices définitifs de l'opération. En revanche, dans la relation avec les tiers, seul le prête-nom est personnellement responsable. Pour une partie de la doctrine, c'est ce qui justifie que la clause puisse dépasser l'apparence créée et s'appliquer à des schémas de représentation occulte. Par l'utilisation de ce prête-nom, les sociétés interposent artificiellement un récipiendaire. L'approche économique de la notion repose ainsi sur une application étendue de la théorie de la représentation et du mandat. Le prête-nom, mandataire occulte, ne doit pas pouvoir bénéficier des avantages conventionnels puisqu'il n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus. Il agit comme un « conduit » par lequel le revenu transite pour finalement être reversé au véritable bénéficiaire

³⁹⁹ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc. p.229.

de l'opération⁴⁰⁰. Il s'agit alors d'appliquer la clause de bénéficiaire effectif à l'entité qui bénéficie réellement du revenu, qui en possède la véritable richesse⁴⁰¹, et n'est pas seulement une société interposée.

185. Première consécration jurisprudentielle de la conception économique. Dans l'arrêt *Bank of Scotland*⁴⁰², la Haute juridiction a consacré la portée économique de la clause de bénéficiaire effectif. Les juges ont admis que l'utilisation de la notion de bénéficiaire effectif ne devait pas se réduire aux cas d'intermédiation mais pouvait également conduire à écarter un montage abusif dans lequel une personne se substituerait volontairement à une autre afin de bénéficier des avantages fiscaux. En l'espèce, les juges n'ont pas retenu la qualité de bénéficiaire effectif à une banque britannique qui avait obtenu des dividendes en exécution d'une convention d'usufruit temporaire. Ils se sont fondés sur le fondement de la fraude à la loi pour contester la substance économique du montage. Ils ont également rejeté la qualité de bénéficiaire effectif à la banque, attendu que les bénéfices appréhendés avaient été *in fine* reversés à une société américaine. Par cette jurisprudence, le Conseil d'État semble lier les notions de fraude à la loi et de bénéficiaire effectif dans le but de contester efficacement la réalité économique des opérations litigieuses. L'entité interposée artificiellement, même si elle répond juridiquement aux conditions du bénéficiaire effectif, ne peut se voir accorder les bénéfices de la convention. En réfutant cette analyse, la notion de bénéficiaire effectif serait alors privée de son efficacité, cantonnée au cas les plus évidents d'interposition.

186. Constat. À l'analyse des deux approches proposées pour identifier le bénéficiaire effectif, il semblerait qu'un fondement commun se dégage : celui de la représentation. En effet, que ce soit le mandataire, le commissionnaire ou la société-relais, ils n'agissent pas dans leur propre intérêt, mais pour le compte d'autrui par application de la théorie de la représentation.

⁴⁰⁰ G. BLANLUET, « Montages financiers et fiscalité : à propos de l'arrêt du Conseil d'État du 29 décembre 2006 (Bank of scotland) » : *RDC* 2007, n°3, p. 993.

⁴⁰¹ *Ibid.*

⁴⁰² CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *min. c/ Sté Bank of Scotland*, préc.

2- L'identification du bénéficiaire effectif par application de la théorie de la représentation

187. Le lien étroit entre représentation et bénéficiaire effectif. Depuis la réforme du droit des contrats adoptée par ordonnance⁴⁰³, la théorie de la représentation a été intégrée dans le Code civil, distinctement des dispositions sur le mandat. La combinaison des articles 1153⁴⁰⁴ et 1154 du Code civil⁴⁰⁵ permet de dégager une définition de la représentation. C'est l'acte – dans le cas d'une représentation conventionnelle – par lequel le représenté confère des pouvoirs à une autre personne, le représentant, afin que ce dernier agisse pour le compte du représenté. Dans le cas de l'identification du bénéficiaire effectif, le fait que le représentant agisse en son nom ou au nom du représenté n'a pas d'incidence. Ainsi, que la représentation soit parfaite ou imparfaite, le représentant opère dans l'intérêt d'autrui. Par ailleurs, en présence d'une contre-lettre, c'est-à-dire dans le cas d'une représentation occulte, le récipiendaire des revenus agit en apparence en son nom et pour son compte mais ce n'est qu'une apparence. Une fois la contre-lettre révélée, il apparaît que ce dernier poursuivait en réalité l'intérêt de la personne dissimulée. Dès lors, dans la mesure où le bénéficiaire effectif ne peut être un intermédiaire, il est nécessaire de vérifier si le récipiendaire des revenus agit dans son propre intérêt ou dans l'intérêt d'autrui⁴⁰⁶ (a). De plus, la jurisprudence a dégagé un faisceau d'indices pour démontrer l'absence d'autonomie du récipiendaire. Ceci permet de révéler la qualité de représenté du véritable bénéficiaire (b), entraînant des conséquences importantes sur l'application des conventions fiscales (c).

a) La caractérisation du lien de représentation par la recherche de l'intérêt poursuivi.

188. La notion d'intérêt poursuivi. Il faut analyser l'intérêt au travers des notions de pouvoir et de droit subjectif. En effet, celui qui détient un droit subjectif et qui décide pour lui-même, poursuit alors un intérêt personnel. En revanche, le titulaire d'un pouvoir, et non d'un droit subjectif, décide pour autrui et par conséquent ne poursuit pas son intérêt

⁴⁰³ L. n° 2018-287 du 20 avril 2018 ratifiant l'ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations.

⁴⁰⁴ C. civ, art. 1153 : « *Le représentant légal, judiciaire ou conventionnel n'est fondé à agir que dans la limite des pouvoirs qui lui ont été conférés* ».

⁴⁰⁵ C. civ, art 1154 : « *Lorsque le représentant agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du représenté, celui-ci est seul tenu de l'engagement ainsi contracté. Lorsque le représentant déclare agir pour le compte d'autrui mais contracte en son propre nom, il est seul engagé à l'égard du cocontractant.* ».

⁴⁰⁶ En ce sens, Z. KASSOUKOVA, *la notion de bénéficiaire effectif*, Mémoire de master II, dir. F. DEBOISSY, Bordeaux, 2020.

personnel⁴⁰⁷. Si le récipiendaire des revenus n'agit pas dans son propre intérêt, il ne peut pas être qualifié de bénéficiaire effectif.

En outre, rechercher l'intérêt poursuivi implique d'observer le patrimoine subissant les conséquences de l'opération réalisée. Si les opérations effectuées ne modifient pas la situation de la personne présentée comme récipiendaire mais le patrimoine d'une tierce personne, il faut alors conclure que la personne interposée n'est pas le bénéficiaire effectif de ses revenus.

189. La poursuite d'un intérêt personnel. Le bénéficiaire effectif est celui qui poursuit son intérêt personnel. À ce titre, il n'est pas limité ou obligé dans l'usage de ses prérogatives sur les sommes perçues, il en dispose librement. Cela rejoint l'analyse d'une partie de la doctrine et de la jurisprudence. Il faut caractériser le bénéficiaire effectif comme celui qui « *décide librement* »⁴⁰⁸ et qui a la liberté d'affectation des revenus perçus.

190. La poursuite de l'intérêt d'autrui. La poursuite de l'intérêt d'autrui limite nécessairement les prérogatives du représentant devant agir en fonction du but qui lui a été imposé⁴⁰⁹. En somme, le bénéficiaire apparent aura des prérogatives limitées sur la gestion des revenus d'autrui puisqu'il n'a pas une autonomie totale dans la gestion des sommes perçues. Par ailleurs, il n'a ni le contrôle⁴¹⁰ ni la libre jouissance de ces dernières puisqu'il poursuit l'intérêt d'autrui. Au demeurant, l'intérêt poursuivi et le lien représentant-représenté peut être caractérisé par un ensemble d'éléments : l'absence d'autonomie, l'absence de contrôle des sommes perçues, l'obligation de reverser les sommes à une tierce personne. Ces éléments sont des indices dégagés par la doctrine qui permettent d'identifier le bénéficiaire effectif en caractérisant que l'intérêt recherché par l'entité interposée n'est pas personnel. De ce fait, il ne faut pas isoler le critère de l'intérêt poursuivi mais le mettre en lien avec le faisceau d'indices dégagés par la jurisprudence afin de caractériser l'absence d'autonomie de la structure.

⁴⁰⁷ E. GAILLARD, *Le pouvoir en droit privé*, thèse, Economica, Paris, 1985, p. 139.

⁴⁰⁸ K. VOGEL, *Klaus Vogel on Double taxation Convention*, Kluwer Law International, 3e éd. 1997, § 562.

⁴⁰⁹ E. GAILLARD, *Le pouvoir en droit privé*, thèse préc., p. 195.

⁴¹⁰ « *Le bénéficiaire effectif est celui qui est en mesure de contrôler l'utilisation du capital et/ou du rendement grevé. Il n'est en revanche pas nécessaire que les revenus en question soient utilisés dans l'intérêt du destinataire : il suffit qu'il puisse dicter au destinataire apparent comment le capital ou les rendements doivent être utilisés* » : X. OBERSON, « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international », in *Mélanges CRC à l'occasion du 10^e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions*, Lausanne 2004, p. 213.

b) Les indices de l'absence d'autonomie de la structure interposée.

191. La pleine jouissance et disposition des revenus. Le bénéficiaire effectif, véritable propriétaire des sommes perçues, doit disposer des attributs de la propriété sans être limité dans l'exercice de ses droits. Dès lors, il s'agit de rechercher si le récipiendaire a la liberté d'affecter les intérêts des revenus comme bon lui semble, c'est-à-dire qu'il peut en user et en jouir sans être limité par une quelconque obligation. S'il est observé que le récipiendaire n'a qu'un pouvoir très limité sur l'affectation des sommes, il faut supposer que le récipiendaire n'est pas le véritable bénéficiaire des revenus. Une même remarque peut être faite dans l'hypothèse où il reverse de manière systématique une majorité des sommes à une entité à laquelle, en apparence, il n'est pas lié. Ainsi, une société « relais » ne peut être considérée comme le bénéficiaire effectif des revenus. Bien qu'étant la propriétaire matérielle des revenus, elle dispose de pouvoirs très limités en pratique qui font d'elle un simple intermédiaire. C'est ce que retiennent les différents ordres juridiques. Dans les commentaires de l'OCDE, il est d'ailleurs considéré que le récipiendaire des revenus n'est pas le bénéficiaire effectif si « *bien qu'étant propriétaire du revenu dans la forme, elle [la société] ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités* »⁴¹¹. La Cour de justice s'en est inspirée pour construire son argumentation lors des arrêts *Danois*⁴¹². Elle a reformulé certains éléments pour intégrer les notions de liberté d'affectation et de disposition économique des intérêts. En ce sens, n'est qu'un bénéficiaire apparent, celui « *qui n'a pas la jouissance réelle des revenus* » ou « *la jouissance effective* » des sommes perçues. *A contrario*, le bénéficiaire effectif est le titulaire du droit de jouissance.

192. L'existence d'une obligation de reverser les revenus. Les commentaires de l'OCDE précisent que l'absence de la qualité du bénéficiaire effectif peut résulter de l'existence d'une obligation contractuelle ou légale de reverser les sommes liant le récipiendaire des revenus à une autre entité, véritable bénéficiaire. Cette obligation peut résulter d'un document formel comme un contrat de mandat, de commissionnaire, ou d'une loi dans le cas d'un administrateur, mais également « *en raison de faits et circonstances qui montrent que, fondamentalement le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser l'intérêt et d'en*

⁴¹¹ OCDE (2019), Commentaire de l'article 10, §12.4 ; commentaire de l'article 11, §10.2 ; commentaire de l'article 12, §4.3. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

⁴¹² CJUE, 26 févr. 2019, *N Luxembourg 1*, préc., pt. 90 : « *la notion de bénéficiaire effectif, qui figure dans les conventions bilatérales fondées sur ce modèle, ainsi que les modifications successives apportées audit modèle et aux commentaires y afférents sont, dès lors, pertinentes pour l'interprétation de ladite directive* ».

jouir sans être limitée »⁴¹³. Cette obligation qui pèse sur le récipiendaire des revenus montre qu'il n'est qu'un intermédiaire. Ce dernier s'efface derrière les intérêts du véritable bénéficiaire en lui transmettant les bénéfices perçus au titre du contrat principal⁴¹⁴. Le même indice a été mis en exergue dans l'arrêt *N. Luxembourg I*.⁴¹⁵ par la jurisprudence européenne. Afin d'établir l'obligation qui lie les deux entités, la jurisprudence peut faire une analyse des faits. Il s'agit de démontrer l'absence d'autonomie de la structure dans la liberté d'affectation des revenus. Pour ce faire, la jurisprudence s'attache à comparer les sommes perçues et les sommes reversées à une entité tierce en y intégrant un critère de temporalité⁴¹⁶. Lorsque la société interposée reverse une somme identique à ce qu'elle a reçue à une entité tierce dans un laps de temps réduit, c'est un indice important du manque d'autonomie du récipiendaire. Toutefois, pour induire les juges en erreur, certaines sociétés ne reversent pas l'intégralité de la somme afin de conserver une liberté d'affectation sur une partie minimale des revenus reçus. Ainsi, elles conservent leur qualité de bénéficiaire effectif⁴¹⁷. Les juges doivent donc opérer une appréciation *in concreto* pour vérifier que le récipiendaire des revenus n'est pas une société interposée.

193. Illustration jurisprudentielle. Dans un arrêt *Performing rights* rendu le 5 février 2021 par le Conseil d'État, les juges ont fait une application de ce critère. En l'espèce, une société constituée au Royaume-Uni avait pour objet la gestion des droits d'utilisation, de diffusion et de distribution d'œuvres de ses membres. La société recevait de ce fait les redevances collectées par la SACEM pour avoir la disposition des droits. La société souhaitait bénéficier de l'exonération de retenue à la source prévue par la convention fiscale franco-britannique, et a demandé la restitution de la part de retenue à la source déjà acquittée sur les redevances reversées à des contribuables britanniques. Les juges du Conseil d'État ont

⁴¹³ OCDE (2019), Commentaire de l'article 10, §12.4 ; commentaire de l'article 11, §10.2 ; commentaire de l'article 12, § 4.3. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

⁴¹⁴ N. DISSAUX, *La qualification d'intermédiaire dans les relations contractuelles*, thèse, préf. C. JAMIN, LGDJ, 2007, p. 463 et suiv.

⁴¹⁵ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg I*, v. not. *supra* n°34.

⁴¹⁶ *Ibid.*, pt. 133 « De tels indices peuvent être confortés par des coïncidences ou des proximités temporelles entre, d'un côté l'entrée en vigueur de nouvelles législations fiscales importantes, telle la législation danoise en cause au principal, que certains groupes de sociétés s'efforcent de contourner, et, de l'autre, la mise sur pied d'opérations financières complexes et l'octroi de prêts au sein d'un même groupe ».

⁴¹⁷ Par exemple, *The Real Madrid Cases* AN, 18 July 2006; AN, 20 July 2006; AN 10 Nov. 2006; AN, 13 Nov. 2006; AN, 26 Mar. 2007; V. A. M. JIMINEZ, "Beneficial Ownership as a Broad Anti-Avoidance Provision": Decisions by Spanish Courts and OECD's Discussion Draft, in *Beneficial Ownership: Recent Trends*, *op. cit.*, p. 132.

considéré que la société britannique n'était pas le bénéficiaire effectif des revenus dans la mesure où la majorité des redevances versées à la société, était ensuite reversée aux membres de cette dernière. En effet, chaque année, une part des redevances était bien réinvestie dans des œuvres charitables, des fonds de réserve ou à l'entretien des biens de la société mais la grande majorité des redevances était reversée aux membres de la société. *In fine*, la société n'était pas le bénéficiaire effectif des revenus et ne pouvait prétendre, en l'absence de cette qualité, à l'application de l'exonération de la convention franco-britannique. De même, dans un arrêt *Meltex*⁴¹⁸, le reversement systématique des redevances perçues d'une société française par une société néerlandaise à la société propriétaire de la marque a également permis de révéler l'interposition de la société néerlandaise. L'identification du bénéficiaire apparent et du bénéficiaire effectif à l'aide du faisceau d'indices dégagé a ensuite des conséquences sur l'application des textes, notamment les conventions fiscales.

c) Les conséquences de l'identification du bénéficiaire effectif sur l'application des conventions fiscales

194. L'application des conventions fiscales en cas d'identification du bénéficiaire effectif. L'identification du bénéficiaire effectif a des conséquences sur l'application des conventions fiscales. Il ressort d'un arrêt du Conseil d'État, *Société Planet*⁴¹⁹, du 20 mai 2022, que si le bénéficiaire effectif a pu être identifié, la convention conclue entre l'État de résidence du bénéficiaire effectif et la France a vocation à s'appliquer. Ainsi, la convention applicable n'est pas celle où réside le bénéficiaire direct dans la mesure où il n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus, mais le contribuable ne perd pas totalement le bénéfice des avantages conventionnels puisque la convention conclue avec l'État de résidence du bénéficiaire effectif peut s'appliquer. En l'espèce, une société française exerçant une activité de distribution de programmes sportifs à destination de clubs de fitness versait des redevances à deux sociétés

⁴¹⁸ CE, 24 juin 2022, n° 459154, *Meltex*.

⁴¹⁹ D. GUTMANN, S. AUSTRY, « Convention fiscale et clause de bénéficiaire effectif -. - À propos de CE, 20 mai 2022, n° 444451, *Sté Planet* » : *Dr. fisc.* 2022, n°24, act. 232. Les auteurs distinguent trois situations différentes : « lorsque l'administration connaît l'identité du bénéficiaire effectif, elle doit appliquer la convention avec l'État de résidence de celui-ci ; lorsque l'administration ne connaît pas l'identité du bénéficiaire effectif mais considère que le bénéficiaire apparent n'est pas le bénéficiaire effectif, elle peut refuser d'appliquer la convention avec l'État du bénéficiaire apparent, à charge pour le contribuable, s'il souhaite se prévaloir de la convention conclue avec l'État de résidence du bénéficiaire effectif, d'apporter des éléments permettant d'identifier ce dernier ; lorsque l'administration ne connaît pas l'identité du bénéficiaire effectif mais ne dispose pas d'éléments permettant de contester que le bénéficiaire apparent soit le bénéficiaire effectif, elle doit appliquer la convention avec le bénéficiaire apparent ; il est cependant loisible au contribuable d'apporter les éléments d'identification du bénéficiaire effectif afin que soit appliquée la convention fiscale conclue par la France avec l'État de résidence de ce dernier ».

établies en Belgique et à Malte pour la distribution de programmes élaborés par une société établie en Nouvelle-Zélande. L'administration fiscale a assujéti la société française à des rappels de retenues à la source en application de la Convention conclue entre la France et la Nouvelle-Zélande, estimant que la société néo-zélandaise était le véritable bénéficiaire effectif des revenus. Le Conseil d'État a admis l'application de la convention franco-néo-zélandaise, considérant que les stipulations de cette dernière « *sont applicables aux redevances de source française dont le bénéficiaire effectif réside en Nouvelle-Zélande, quand bien même elles auraient été versées à un intermédiaire établi dans un Etat tiers.* ». À l'analyse, les juges ne font que dépasser l'apparence créée pour faire produire des effets à la situation réelle, à savoir le versement des redevances à la société néo-zélandaise pour la distribution des programmes sportifs par la société française.

195. L'application des conventions fiscales en cas de bénéficiaire effectif non identifié. Si le bénéficiaire n'a pas pu être identifié mais que l'administration peut démontrer que le récipiendaire des revenus n'est qu'un bénéficiaire apparent, elle peut refuser les avantages conventionnels au titre de la convention entre la France et le bénéficiaire apparent des revenus. En effet, l'administration n'a pas à rechercher le véritable bénéficiaire effectif. Il revient au contribuable de démontrer, ensuite, qu'il est le véritable bénéficiaire effectif s'il souhaite que la convention conclue entre son État de résidence et la France s'applique⁴²⁰. Cependant, si l'administration ne dispose pas d'éléments suffisants pour contester la qualification de bénéficiaire effectif du bénéficiaire apparent, elle est tenue d'appliquer la convention fiscale conclue entre la France et l'État de résidence du bénéficiaire apparent.

196. Conclusion. Le bénéficiaire effectif reste une notion sans définition arrêtée par le droit positif néanmoins l'étude des commentaires de l'OCDE et de la jurisprudence, tant française qu'européenne, permet d'identifier le bénéficiaire effectif à travers les notions de représentation et d'intérêt poursuivi. N'est pas le bénéficiaire effectif des sommes celui qui agit dans l'intérêt d'autrui en vertu de sa qualité de représentant du véritable bénéficiaire. De manière positive, le bénéficiaire effectif est le récipiendaire direct du revenu s'il dispose pleinement des droits relatifs à son affectation et à sa jouissance sans aucune limitation contractuelle ou légale. En outre, l'application des conventions fiscales est conditionnée par

⁴²⁰ C'est notamment ce qu'il ressort de l'analyse des décisions de la CJUE, 26 févr. 2019, *T Danmark, préc.* L'administration n'est pas tenue d'identifier le bénéficiaire effectif pour refuser les avantages issus de la directive européenne en l'espèce. Elle n'a qu'à établir la qualité d'intermédiaire du bénéficiaire apparent pour lui refuser les avantages de la directive. Cela s'applique par identité de raison aux conventions fiscales.

l'identification du bénéficiaire effectif. Son identification entraînera des conséquences sur l'application des conventions fiscales liant la France à l'État de résidence du bénéficiaire apparent ou du bénéficiaire effectif. Le fait que les avantages conventionnels puissent être refusés sur le fondement de la notion de bénéficiaire effectif entraîne parfois une confusion entre la clause de bénéficiaire effectif et la notion de fraude à la loi. L'inopposabilité de la situation créée étant commune aux deux dispositifs, il arrive que la clause de bénéficiaire effectif soit présentée comme un dispositif anti-abus. Aussi, faut-il s'interroger sur la nature de la clause de bénéficiaire effectif ?

§2.La nature juridique de la clause de bénéficiaire effectif

197. La controverse doctrinale. Initialement, la clause de bénéficiaire effectif a été intégrée au réseau conventionnel afin de refuser le bénéfice de l'exonération de retenue à la source à une personne qui n'est pas le véritable bénéficiaire des revenus. Son rôle premier est alors de conditionner le bénéfice du champ conventionnel ou d'un texte à une certaine qualité tout comme la notion de résident. Une partie de la doctrine appréhende la notion de bénéficiaire effectif en tant que clause anti-abus spéciale. Le postulat est que la notion de bénéficiaire effectif n'est qu'une simple traduction du concept d'abus de droit et de fraude à la loi⁴²¹. Certains auteurs vont même plus loin en remettant en cause l'utilité d'une telle notion face à la multiplication des clauses anti-abus en droit européen et conventionnel qui suffisent à l'appréhension des montages frauduleux⁴²². Pour d'autres, la recherche du bénéficiaire effectif est aussi indifférente aux motifs poursuivis par les auteurs du montage contrairement à l'abus de droit, les notions devant alors être considérées comme distinctes.

198. Restriction du champ d'étude. Il a précédemment été vu que la clause de bénéficiaire effectif pouvait être une hypothèse particulière de simulation lorsqu'il existe une contre-lettre entre le récipiendaire des revenus et le bénéficiaire réel. Par conséquent, l'administration peut agir sur le fondement de l'abus de droit par simulation présent à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pour rendre inopposable le montage. En l'occurrence, lorsque la doctrine analyse la clause comme une clause anti-abus, elle fait référence à la seconde

⁴²¹ G. BLANLUET, « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international », art. préc.

⁴²² D. GUTMANN, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », art. préc.

branche de l'abus de droit, c'est-à-dire la fraude à la loi. Ainsi, le fondement de la simulation ne sera pas développé davantage, au profit d'une analyse du lien existant entre la fraude à la loi et la notion de bénéficiaire effectif.

199. Démarche. La recherche de la nature de la clause de bénéficiaire effectif nécessite une comparaison avec la notion de fraude à la loi. *A priori*, la clause de bénéficiaire effectif peut s'appliquer à un montage frauduleux, elle est ainsi assimilée à de la fraude à la loi par une partie de la doctrine (A), mais après une analyse approfondie de la notion, il ressort que la clause de bénéficiaire effectif est un fondement autonome de la fraude à la loi, un fondement qui s'en distingue (B).

A- Les controverses sur la nature de la clause de bénéficiaire effectif

200. L'assimilation à une clause anti-abus spéciale. Il s'agit de confronter la notion de fraude à la loi et celle de bénéficiaire effectif pour analyser si, cette dernière intéresse le même type d'opérations. La multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi a induit une pluralité de critères de qualification de cette dernière. Toutefois pour les besoins de l'analyse, la définition retenue sera celle de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. En ce sens, la fraude à la loi implique la poursuite d'un but exclusivement fiscal et une application littérale des textes et décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs en vue d'obtenir un avantage fiscal. Partant, l'interposition d'une société relais pour dissimuler une entité non conventionnée, dans le but d'obtenir les avantages de la convention tels que la réduction de l'imposition ou l'exonération pure et simple de la retenue à la source sur intérêts, dividendes, redevances, peut être considérée comme un montage artificiel répondant à la définition posée. Il est donc fait une application contraire à l'objectif poursuivi par les auteurs des textes qui réservent ces avantages au seul bénéficiaire effectif, et non à une entité interposée artificiellement dans un but frauduleux. Il en résulte que la clause de bénéficiaire effectif peut être analysée comme une application particulière du principe général de lutte contre les abus. En d'autres termes, la clause pourrait être assimilée à une clause anti-abus au même titre que les clauses anti-abus spéciales prévues dans les directives européennes telles que la directive « *mère-filiales* »⁴²³ ou « *fusions* »⁴²⁴.

⁴²³ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, préc.

⁴²⁴ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009, préc.

201. L'assimilation à une présomption de fraude. La jurisprudence a également relevé le lien qui pouvait exister entre la notion de bénéficiaire effectif et la fraude à la loi. En effet, l'identification du bénéficiaire effectif peut conduire à révéler l'existence d'un montage artificiel. C'est l'hypothèse dans laquelle le bénéficiaire effectif est dissimulé sous un montage artificiel afin d'éviter la retenue à la source. Ce montage artificiel répond aux critères de qualification de la fraude à la loi dès lors que la dissimulation du bénéficiaire correspond à un contournement de l'objet et de la finalité du droit fiscal applicable. Le bénéficiaire effectif est alors un moyen de preuve de l'abus de droit et non une fin en soi⁴²⁵. Cette analyse est reprise par une partie de la doctrine pour arguer que la clause de bénéficiaire effectif n'est pas autonome de la démonstration d'un abus de droit⁴²⁶. Elle ne serait qu'un indice de l'abus de droit, une présomption de faits de fraude à la loi.

202. La remise en cause de l'utilité de la notion. Au demeurant, face à la multiplication des clauses anti-abus spéciales et générales, une partie de la doctrine s'interroge sur l'avenir de la clause de bénéficiaire effectif. En effet, certains auteurs contestent l'utilité de la clause puisque l'abus de droit et les clauses anti-abus peuvent suffire à eux-seuls à neutraliser les opérations artificielles⁴²⁷. Cependant, c'est restreindre de manière injustifiée le champ d'application de la clause de bénéficiaire effectif. Opérer une comparaison sur l'efficacité des fondements et l'avenir de la clause comme dispositif anti-abus est une démarche apparaissant erronée qui dénature la notion. C'est considérer que la notion de bénéficiaire effectif n'a aucune spécificité et ne diverge en aucun point de la notion de fraude à la loi. Cette analyse ne peut être retenue puisque bien que la clause de bénéficiaire effectif puisse s'appliquer en cas de fraude à la loi, elle demeure avant tout une condition d'octroi des avantages conventionnels distincte de tout abus de droit. La suppression de la clause de bénéficiaire effectif laisserait dès lors un vide juridique pour les montages faisant intervenir des intermédiaires en dehors de tout abus.

⁴²⁵ G. REMBRY, H. CHRISTOPHE, G. EXERJEAN, « Mise en perspective du concept du bénéficiaire effectif à la lumière de la décision N Luxembourg 1 » : *Dr. fisc.* 2019, n°21, act. 248.

⁴²⁶ CJUE, 26 févr. 2019, *N Luxembourg 1*, note N. de BOYNES, préc.

⁴²⁷D. GUTMANN, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », art. préc. L'auteur énonce que « *L'articulation entre théorie du bénéficiaire effectif et abus de droit est devenue si inutilement complexe que le droit de l'Union européenne comme les conventions fiscales gagneraient à se débarrasser d'une notion floue, viciée, et obsolète : celle de bénéficiaire effectif* ».

B- Une notion distincte de la fraude à la loi

203. L'affirmation de l'autonomie de la notion. La jurisprudence récente a affirmé l'autonomie de la notion de bénéficiaire effectif par rapport au fondement de l'abus de droit et notamment celui de la fraude à la loi. L'étude de la notion en tant que fondement autonome amène alors à s'interroger quant à son articulation avec le fondement distinct de fraude à la loi. Aussi convient-il d'analyser d'une part, l'autonomie du fondement du bénéficiaire effectif (1) puis d'autre part, l'articulation des fondements (2).

1- L'autonomie du fondement du bénéficiaire effectif.

204. Un champ d'application distinct. Comme vu précédemment, la terminologie employée pour définir la fraude à la loi varie selon le fondement utilisé mais deux critères reviennent systématiquement conditionnant la qualification de fraude à la loi. Il s'agit de la réunion d'un critère tenant à la contrariété des actes à l'esprit des auteurs du texte et d'un critère tenant à la poursuite d'un but fiscal. En comparaison, la clause de bénéficiaire effectif ne nécessite pas la réunion de tels critères. En effet, dans l'étude de la notion, l'identification du bénéficiaire effectif revient à qualifier l'intérêt poursuivi et l'absence de lien de représentation. Les critères de qualification sont donc distincts, le champ d'application du bénéficiaire effectif n'est pas conditionné par les critères de qualification d'une fraude à la loi. Dès lors, la clause de bénéficiaire effectif peut s'appliquer à des situations en dehors de toute fraude. Son champ d'application est différent et plus large que celui de la fraude à la loi. D'ailleurs, si la société interposée justifie la poursuite d'un but autre que fiscal, elle ne pourra être contestée sur l'un des fondements de lutte contre la fraude à la loi. En revanche, la clause de bénéficiaire effectif pourra permettre d'exclure la société interposée des dispositions conventionnelles dès lors qu'elle n'est qu'un intermédiaire. Une assimilation à l'abus de droit revient alors à dénaturer la clause de bénéficiaire effectif.

205. La reconnaissance de l'autonomie de la notion par la Cour de justice. La Cour dans les arrêts *Danois* du 26 février 2019, a affirmé que la recherche du bénéficiaire effectif n'est « *nullement soumis au constat d'une fraude ou d'un abus de droit* »⁴²⁸. Dès lors, la notion de bénéficiaire effectif ne nécessite pas la démonstration des critères de l'abus de droit pour être mise en œuvre. L'administration fiscale peut écarter une entité sur le seul fondement

⁴²⁸ CJUE, 26 févr. 2019, *N Luxembourg 1*, pt. 138 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 21, comm. 275, note N. de BOYNES ; *Dr. fisc.* 2019, n° 16, chron. 233, É. THOMAS ; *RJF* 6/2019, n° 613 et 611 ; *RJF* 12/2019, ét. H. CASSAGNABERE.

de la notion de bénéficiaire effectif lorsqu'elle estime que l'entité qui invoque les avantages conventionnels n'est pas le véritable bénéficiaire des revenus.

206. La confirmation par les juridictions internes. Dans plusieurs affaires soumises à la Cour administrative d'Appel de Versailles⁴²⁹, l'administration fiscale a invoqué l'article 119 ter, 2) du Code général des impôts sans faire référence à l'abus de droit pour contester l'exonération de la retenue à la source aux sociétés requérantes. L'article 119 ter, 2) dispose que « *la personne morale doit justifier auprès du débiteur ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes* ». Sur ce fondement, l'administration fiscale a estimé que la société mère n'était pas le bénéficiaire effectif des revenus, et par voie de conséquence, qu'elle ne pouvait bénéficier de l'exonération. C'est la solution qu'ont également retenue les juges du fond, dans la mesure où les éléments rapportés par les parties ne permettaient pas d'établir que la société mère résidente du Luxembourg était le bénéficiaire réel des revenus. Les dividendes ont alors été réputés avoir été versés à une entité tierce ce qui excluait le bénéfice de l'exonération de retenue à la source. L'affaire a été portée devant le Conseil d'État qui par un arrêt du 5 juin 2020⁴³⁰ a rejeté le pourvoi formé par le contribuable. En d'autres termes, les juges ont admis l'application autonome de la notion de bénéficiaire effectif, fondée en l'espèce sur l'alinéa 2 de l'article 119 ter. L'abus de droit n'est nullement évoqué, la notion de bénéficiaire effectif suffit à rectifier l'assiette imposable du contribuable.

Un arrêt important a également été rendu le 5 février 2021 par la Haute juridiction administrative⁴³¹. Le Conseil d'État n'a pas retenu la qualification de bénéficiaire effectif pour la société anglaise sans soulever un quelconque abus de droit. Les juges ont tenu compte du reversement quasi-systématique des redevances aux membres de la société. La société n'est qu'une intermédiaire entre la SACEM et les artistes. En ce sens, elle ne peut être considérée comme le bénéficiaire effectif. Partant, l'administration est en droit de lui refuser le bénéfice des dispositions de la convention franco-britannique. Il s'agit d'une utilisation autonome de la

⁴²⁹ CAA Versailles, 3 juill. 2018, n° 17VE03170, *Sté Eqiom et Sté Enka*. – V. C. ACARD, « Fiscalité financière » : *Dr. fisc.* 2019, n° 4, ét. 120, spéc. n° 13.

⁴³⁰ CE, 5 juin 2020, n°423812, *Sté Eqiom et sté Enka* : *Dr. fisc.* 2020, n° 24, act. 198; *RJF* 8-9/2020, n° 692; *RJF* 7/2020, p. 871, chron. C. GUIBÉ.

⁴³¹ CE, 5 févr. 2021, n° 430594 et 432845, *min. c/ Performing Right Society* : *Dr. fisc.* 2021, n° 13, act. 185, M. VAIL et B. LHERMET ; *Dr. fisc.* 2021, n° 17, comm. 226, concl. L. DOMINGO, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 4/2021, n° 407 ; v. également, E. DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2021 » : *Dr. fisc.* 2022, n° 12, chron. 159, spéc. n° 32 et s.

clause de bénéficiaire effectif puisqu'aucun abus de droit n'est invoqué en soutien. La cour administrative d'appel de renvoi a confirmé l'arrêt du Conseil d'État, la société britannique ne pouvait bénéficier des avantages conventionnels en l'absence de la qualité de bénéficiaire effectif.

207. Condition d'accès au champ conventionnel. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et celle du Conseil d'État tiennent à distinguer la notion de bénéficiaire effectif et celle de fraude à la loi. La notion de bénéficiaire effectif est un rempart, une condition d'accès au champ conventionnel en dehors de la démonstration d'un abus. Son champ d'application est plus large que l'abus de droit. Une distinction doit alors être opérée, la clause de bénéficiaire effectif n'a pas pour finalité première de démontrer une fraude à la loi. La notion de bénéficiaire effectif est la qualité que le récipiendaire doit revêtir pour bénéficier de l'exonération ou de la réduction d'impôt prévue par les conventions fiscales internationales ou certaines directives européennes. En cela, la notion de bénéficiaire effectif se distingue de celle de fraude à la loi, et doit s'articuler avec cette dernière.

2- L'articulation des fondements d'abus de droit et de bénéficiaire effectif

208. Une notion mise au service de la répression de l'abus de droit. Dans son acception la plus étendue, la notion de bénéficiaire effectif peut toutefois être un outil efficace contre l'artificialité de certains montages. En effet, la notion de bénéficiaire effectif peut servir à écarter « *les effets fiscalement avantageux d'une apparence trompeuse* »⁴³². En outre, la clause de bénéficiaire effectif peut également être combinée à l'un des fondements de la fraude à la loi pour démontrer l'utilisation abusive des stipulations conventionnelles. En effet, en présence d'un abus, la clause de bénéficiaire effectif peut permettre de refuser la retenue à la source à l'intermédiaire qui ne saurait apporter la preuve qu'il est le véritable bénéficiaire des revenus. *A contrario*, l'absence d'une telle preuve peut constituer un indice pour qualifier une fraude à la loi⁴³³.

209. Le choix des armes. Comme vu précédemment, la notion de bénéficiaire effectif peut s'appliquer à une hypothèse de fraude à la loi. L'administration fiscale a alors le choix du

⁴³² V. Concl. F. SENERS ss CE, *Bank of Scotland*, préc : *Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, note O. FOUQUET.

⁴³³ G. REMBRY, H. CHRISTOPHE, G. EXERJEAN, art. préc. : « *La preuve de l'absence de bénéficiaire effectif peut également être mobilisée afin de démontrer l'abus d'un texte ouvrant droit à exonération (ou réduction) de retenue à la source. Dans ce cas, la notion de bénéficiaire effectif est utilisée comme moyen de preuve et non plus comme fin en soi* ».

fondement, mais selon le choix opéré les conséquences sur la rectification ne seront pas identiques. Si l'administration se fonde sur la clause de bénéficiaire effectif, la charge de la preuve est sur le contribuable et en l'absence d'éléments suffisants, l'exonération de retenue à la source ou la réduction d'impôt ne sera pas applicable. Une fois l'intermédiaire identifié, l'assiette imposable sera reconstituée afin de prendre en compte la retenue à la source. De même, l'abus de droit peut suffire à contester un montage abusif, et par voie de conséquence, l'exonération de la retenue à la source. Si les conditions de l'abus de droit sont remplies, l'administration fiscale peut user de ce seul fondement pour remettre en cause la réalité économique du montage.

210. La combinaison des fondements. Le choix de l'administration n'est pas uniquement alternatif, elle peut combiner les deux notions pour sanctionner le montage abusif. Le Conseil d'État a, par exemple, combiné les deux fondements dans l'arrêt *Eurotrade Juice*⁴³⁴ du 23 novembre 2016. En l'espèce, des dividendes étaient versés par une société française à une société Luxembourgeoise, sans retenue à la source, avant d'être appréhendés par une société Chypriote, puis par une personne physique résidente de l'Uruguay. L'administration a contesté l'interposition des sociétés luxembourgeoise et chypriote sur la clause anti-abus de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts. Les juges du Conseil d'État ont appliqué la clause anti-abus de l'article 119 ter 3) en retenant que la société interposée n'avait pas de réelle activité, et que son interposition caractérisait un montage artificiel. Puis, après un rappel des stipulations conventionnelles de la convention du 1^{er} avril 1958 entre la France et le Luxembourg, les juges ont précisé que le taux réduit de retenue à la source prévu par la convention était subordonné à la condition que le résident, se prévalant du bénéfice conventionnel, soit le bénéficiaire effectif des revenus ; et ce même si ni la convention ni « *aucun éléments relatifs au contexte ou au but dans lequel la convention précitée a été établie* » ne prévoyaient une telle condition. Le principe du bénéficiaire effectif s'est combiné à la mise en œuvre de la clause anti-abus de l'article 119 ter 3) pour refuser l'exonération ou la réduction du taux de retenue à la source sur les dividendes distribués au regard du caractère abusif de l'interposition de la société luxembourgeoise. Dans cette hypothèse, l'application des critères de la fraude à la loi ont permis de faire apparaître la qualité de bénéficiaire apparent de

⁴³⁴ CE, 23 nov. 2016, n° 383838, *SAS Eurotrade Juice* : *Dr. fisc.* 2017, n° 3, comm. 66, concl. B. BOHNERT, note F. LE MENTEC ; *RJF* 2/2017, n° 130.

la société interposée. Ensuite, le bénéfice de la convention a été refusé au contribuable attendu que ce dernier n'était pas le bénéficiaire effectif.

Cependant, le raisonnement peut s'inverser. La clause de bénéficiaire effectif peut permettre de révéler que le récipiendaire des sommes n'est pas le bénéficiaire réel des revenus. La charge de la preuve de la qualité de bénéficiaire repose alors sur le contribuable. Puis l'administration peut utiliser le fondement de l'abus de droit pour contester l'intégralité du montage en utilisant la preuve rapportée par la mise en œuvre de la clause qu'il y a une interposition de personnes à des fins fiscales. Ainsi, l'absence de la qualité de bénéficiaire effectif devient un moyen de preuve de l'abus de droit. C'est ce qu'il ressort de l'arrêt *N. Luxembourg 1* qui indique dans son considérant 117 qu'il appartient aux autorités nationales d'établir les éléments constitutifs de l'abus de droit « *en tenant compte de l'ensemble des éléments pertinents, notamment du fait que la société à laquelle les dividendes ont été versés n'en est pas le bénéficiaire effectif* ». Les juges précisent, cependant, qu'il n'est pas nécessaire d'identifier le véritable bénéficiaire. La preuve de l'interposition suffit à la mise en œuvre effective de l'abus de droit⁴³⁵. En conclusion, les deux notions se distinguent et se complètent, toutefois, la notion de bénéficiaire effectif n'est pas un fondement de lutte contre la fraude à la loi.

⁴³⁵CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg 1*, pt. 119 : « À cet égard, il appartient à une telle autorité non pas d'identifier les bénéficiaires effectifs de ces dividendes, mais d'établir que le prétendu bénéficiaire effectif n'est qu'une société relais par l'intermédiaire de laquelle un abus de droit a été commis ».

CONCLUSION DU CHAPITRE II

211. Exclusion de la clause de bénéficiaire effectif. Bien que la considération du bénéficiaire effectif puisse être un moyen de démontrer une fraude à la loi, la notion de bénéficiaire effectif est un fondement autonome de la fraude à la loi. Tout comme la notion de résidence, la notion de bénéficiaire effectif est une règle distributive des avantages conventionnels qui n'a pas pour finalité première de lutter contre la fraude. Toutefois, en présence d'une apparence créée, la notion de bénéficiaire effectif peut être combinée à celle de fraude à la loi. Dans ce cas, la considération du bénéficiaire effectif est un moyen de preuve de l'abus de droit par simulation ou par fraude à la loi. Ainsi, selon l'utilisation faite de la notion, la clause de bénéficiaire effectif peut être considérée comme un moyen de lutte contre la fraude à la loi ou comme une simple règle de distribution des avantages conventionnels. Cela justifie d'une part, la différence de formulation de la clause de bénéficiaire effectif par rapport à celles dont la finalité est de démontrer une fraude à la loi et d'autre part, son exclusion des fondements de la fraude à la loi.

212. Typologie des fondements spéciaux. En considération de l'exclusion de la clause de bénéficiaire effectif, il reste deux types de fondements spéciaux distincts.

D'une part, les clauses anti-abus spéciales tirées de l'Union européenne. Elles protègent les trois régimes de faveur issus des directives « *fusions* », « *intérêts-redevances* » et « *mère-filiales* ». Ce sont des règles dites « d'assiette » qui ne sont pas assorties de sanctions, ni de procédures particulières.

D'autre part, il existe en droit interne une clause anti-abus applicable en matière d'impôt sur la fortune immobilière à l'article 979 I du Code général des impôts, ainsi que des présomptions de fraude à la loi. Ces dernières visent des opérations internationales estimées à risque au regard de l'implantation d'entités à l'étranger. Elles répondent chacune à une procédure particulière, notamment en termes de preuve avec le développement des clauses de sauvegarde légales ou jurisprudentielles. À l'observation, c'est d'ailleurs à leur endroit que les critères de la fraude apparaissent afin de permettre au contribuable de renverser la présomption.

CONCLUSION DU TITRE I

213. Typologie finale. L'identification successive des différents fondements de lutte contre la fraude à la loi, à l'exclusion du bénéficiaire effectif et des présomptions d'anormalité, permet de dresser à présent une typologie générale de ces derniers.

Initialement, la notion de fraude à la loi a été reconnue par la jurisprudence européenne à travers le principe général de lutte contre les pratiques abusives, puis par la jurisprudence française à travers le principe général de fraude à la loi. Bien que distincts en apparence, tous deux consacrent le même principe selon lequel *fraus omnia corrumpit*, appliqué à la matière fiscale.

Par la suite, le législateur français a codifié la notion de fraude à la loi au sein de la procédure de l'abus de droit à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, au côté de la simulation. Il faut noter que c'est l'unique procédure répressive de lutte contre la fraude à la loi du fait des sanctions automatiques qu'elle prévoit⁴³⁶. En 2019, le législateur a ajouté un nouveau dispositif de lutte contre la fraude à la loi à l'article L. 64 A du Livre procédures fiscales, communément appelé « mini-abus de droit ». Cet ajout correspond à la volonté du législateur de faciliter la preuve de la fraude à la loi, en intégrant au droit interne, un abus de droit à but principalement fiscal.

Il existe également des clauses anti-abus. D'une part, des clauses anti-abus générales : celle de la directive « ATAD » transposée à l'article 205 A du Code général des impôts et celle développée par l'OCDE, intégrée au fur et à mesure dans les conventions fiscales signées par la France. D'autre part, des clauses anti-abus spéciales qui sont développées pour protéger des régimes déterminés. En droit de l'Union européenne, elles sont au nombre de trois : la clause anti-abus du régime fusion transposée à l'article 210-0 A du Code général des impôts, la clause anti-abus tirée de la directive « intérêts-redevances » transposée aux articles 119 quater 3) et 182 B bis du Code général des impôts, et enfin la clause anti-abus issue de la directive « mère-filiales » transposée à l'article 119 ter 3) du Code général des impôts. En droit interne, elles prennent également la forme de clause anti-abus à l'instar de celle prévue à l'article 979 I du Code général des impôts, ou bien de présomptions de fraude à la loi. Il existe deux présomptions applicables aux opérations avec des sociétés étrangères contrôlées aux articles 123 bis et 209 B

⁴³⁶ Sur la sanction de la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, v. *infra* n°405.

du Code général des impôts, une présomption d'interposition applicable en matière de prestation de services à l'article 155 A du Code général des impôts et enfin, plusieurs présomptions applicables en présence d'ETNC.

Les fondements de lutte contre la fraude à la loi ayant été identifiés et présentés, il faut désormais confronter les critères retenus pour tenter de dégager une définition unifiée de cette dernière.

Titre II. L'unité de la notion de fraude à la loi

214. L'absence d'harmonisation rédactionnelle. L'examen des fondements de lutte contre la fraude à la loi a fait apparaître une pluralité de critères de définition. Il faut relever, tout d'abord, l'hétérogénéité rédactionnelle concernant le critère du but fiscal poursuivi par le contribuable. Ce but fiscal, selon le fondement utilisé, correspond à une volonté essentiellement, principalement ou exclusivement fiscale d'é luder l'impôt. Une même hétérogénéité se retrouve dans le second critère qui oscille entre la contrariété au but, à l'objet, à la finalité, à l'esprit des textes ou des décisions. Enfin, à cela s'ajoutent les critères particuliers retenus dans les présomptions françaises de fraude à la loi. Ces dernières font référence à l'objet et à l'effet recherché par le contribuable ainsi qu'à la localisation dans des pays à fiscalité privilégiée ou dans des ETNC. En définitive, à la lecture de ces différents fondements, il semble exister autant de définitions de la fraude à la loi que de fondements la consacrant. Cela créé un risque d'appréciation casuistique de la fraude à la loi contraire à l'objectif de sécurité juridique et de prévisibilité de la loi.

215. La double condition cumulative de la fraude à la loi. Pour éviter les risques de fragmentation de la notion et d'appréciation casuistique des situations abusives, il convient de dépasser le sens littéral des termes choisis. En effet, avant de conclure à une pluralité de définitions de la notion de fraude à la loi, il est nécessaire de préciser comment ils sont interprétés et mis en œuvre. Or, à l'analyse de la jurisprudence européenne et interne, de la doctrine administrative et des travaux de l'OCDE, on peut observer une convergence dans l'appréciation de la fraude à la loi autour de deux critères cumulatifs. D'une part, la fraude implique que le contribuable ait poursuivi un but fiscal, qu'il soit principal, exclusif ou essentiel selon les fondements. D'autre part, la fraude à la loi suppose une utilisation détournée de la loi allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs du texte. Partant, ces deux critères doivent être réunis pour que la fraude à la loi soit qualifiée. N'est pas frauduleux, le fait pour un contribuable de poursuivre un but purement fiscal dès lors que les opérations qu'il réalise ne sont pas le résultat d'un détournement de la loi fiscale contraire à l'esprit des auteurs. C'est notamment le cas lorsque le contribuable exerce une option fiscale pour un régime plus favorable⁴³⁷. L'option fiscale est ouverte au contribuable par le législateur, il peut donc faire le

⁴³⁷ V. *infra* n°292 et n°293.

choix de la voie la moins imposée tant que les opérations effectuées pour y parvenir ne sont pas frauduleuses⁴³⁸.

216. La généralisation d'une appréciation économique des situations abusives.

Ces dernières années, les juges français et européens ont également mobilisé les doctrines anglo-saxonnes basées sur le principe de « *substance over form* »⁴³⁹ pour refuser les avantages liés à des actes ne correspondant à aucune réalité économique. Il s'agit d'apprécier la fraude à la loi en faisant primer la substance sur la forme, la réalité économique sur la réalité juridique et formelle. Pour ce faire, la jurisprudence a développé les notions de substance et de montage artificiel dénué de substance correspondant à l'expression plus générale du réalisme fiscal. Puis, reprises par les institutions de l'Union européenne, ces notions sont aujourd'hui les pierres angulaires de la lutte contre la fraude à la loi. Elles sont utilisées pour apprécier les deux critères de la fraude à la loi et leur omniprésence dans les différents ordres juridiques permet une appréciation largement unifiée de ces derniers. En effet, la situation qui n'est justifiée par aucune réalité économique sera considérée comme abusive que ce soit sur les fondements internes, européens ou conventionnels, sauf si le contribuable démontre qu'un but autre que fiscal était prépondérant.

Par ailleurs, la jurisprudence semble utiliser la notion de montage artificiel pour faciliter la preuve de la fraude à la loi, modifiant l'appréciation des critères classiques⁴⁴⁰ et faisant de cette notion une arme redoutable pour l'administration, et inquiétante pour le contribuable. En effet, le recours à la notion de montage artificiel s'accompagne de craintes au vu de l'absence de définition précise de cette dernière. En effet, le recours à cette notion tendant à modifier l'appréciation classique des critères de la fraude à la loi, entraîne des interrogations sur la place du critère de l'artificialité par rapport aux critères de la fraude à la loi. Ainsi, il est nécessaire d'observer dans un premier temps, l'unité des critères classiques de la fraude à la loi (chapitre I), et dans un second temps, l'appréciation unitaire de la fraude à la loi à travers la notion de montage artificiel dénué de substance (chapitre II).

⁴³⁸ En ce sens : CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd c/ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, pt. 27: *Dr. fisc.* 1999, n° 19, act. 100170 ; *RJDA* 7/1999, n° 786, concl. A. LA PERGOLA, p. 603 ; CE, 19 juin 2020, n° 429393 et 418452, concl. A. ILJIC, note F. DEBOISSY : *Dr. fisc.* 2020, n°46, comm. 438.

⁴³⁹ Pour plus d'éléments, v. T. CHAPEROT, « La doctrine anti-abus aux Etats-Unis » : *R.E.I.D.F.*, 2018/4, p. 475 et suiv.

⁴⁴⁰ En présence d'un montage artificiel, les deux critères de la fraude à la loi sont concentrés dans un seul, la démonstration de l'artificialité du montage. Ainsi, la contrariété à l'intention des auteurs du texte est déduite de l'artificialité. V. en ce sens, *infra* n°358 à n°367.

Chapitre I. L'unité des critères de la fraude à la loi

217. Redéfinition des critères. Il faut noter que l'emploi des qualificatifs « objectif » et « subjectif », notamment par la jurisprudence européenne⁴⁴¹ pour définir les critères de la fraude à la loi, peut apparaître inadapté lors d'une analyse plus approfondie de ces derniers. En effet, la preuve du critère tenant à la contrariété des objectifs poursuivis par les auteurs repose sur la démonstration d'un détournement du texte. Or, la preuve de l'utilisation abusive d'un texte repose sur la preuve de l'intention du contribuable de détourner l'esprit de ce dernier. Au demeurant, la démonstration du critère objectif est soumise à la preuve d'une double intention, celle de l'auteur des textes – parfois très obscure – et celle du contribuable, intégrant une part de subjectivité dans l'appréciation de ce critère.

Quant à l'appréciation du critère subjectif – la volonté d'éluder l'impôt -, il faut relever que le recours au réalisme fiscal⁴⁴², et notamment à la notion de montage artificiel dénué de substance, tend à objectiver son appréciation. En effet, la caractérisation d'un montage artificiel nécessite la mise en œuvre d'un faisceau d'indices, constitué d'éléments objectifs. Il apparaît alors être un critère « faussement subjectif »⁴⁴³ du fait du recours à l'appréciation économique des situations abusives. *In fine*, il conditionne la fraude à la loi à la présence prépondérante d'un motif fiscal. Ainsi, il ne suffit pas de caractériser la volonté d'éluder l'impôt, il faut que cette volonté revête une certaine importance dans la justification des actes. Le véritable intérêt de l'étude du critère subjectif réside dans cette définition de la proportion du mobile fiscal admissible, dans l'analyse du but fiscal poursuivi. C'est également le lieu des controverses

⁴⁴¹ Notamment dans l'arrêt suivant : CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg 1*: « Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention ».

⁴⁴² Le principe de réalisme fiscal est apparu de façon empirique au cours du XIX^{ème} Siècle. Le commissaire du gouvernement CORNEILLE, définit le réalisme fiscal à travers la formule suivante : « *Qu'est-ce en effet qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière imposable et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit, et dans ces états de fait, elle fait un départ entre ce qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper* », concl. CORNEILLE ss. CE., 21 janv. 1921, *Syndicat des agents généraux de Belfort*, D. 1922. III, p. 34.

⁴⁴³ J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal » : *Dr. fisc.* 2013, n°36, comm. 394.

doctrinales qui dénoncent l'absence d'homogénéité du critère, source d'insécurité juridique. Partant, c'est en ce sens qu'il conviendra d'identifier, dans un premier temps, le but fiscal poursuivi (Section I), puis, dans un second temps, il conviendra de revenir sur la double intention nécessaire à la caractérisation du détournement de l'intention des auteurs des textes (Section II).

Section I. Le but fiscal poursuivi

218. La prise en considération du but recherché par le contribuable. La fraude à la loi suppose de déterminer en considération de quel but le contribuable a effectué telle opération ou tel montage. La notion de but renvoie à l'étude des motifs poursuivis par le contribuable lors de la réalisation des actes⁴⁴⁴. À cet égard, l'administration doit démontrer que les actes du contribuable ont été justifiés par des préoccupations fiscales. Cependant, une fois les motivations du contribuable analysées, une seconde interrogation se pose : quelle importance ce but doit-il avoir dans les motivations du contribuable pour faire « basculer » le montage dans la qualification juridique de la fraude à la loi ?

219. L'absence apparente d'unité du critère subjectif. À la lecture des différents dispositifs et des arrêts rendus, la proportion du mobile fiscal admissible semble varier entre principal, essentiel ou exclusif. En apparence, il n'y a donc pas d'unité. En effet, selon le fondement utilisé, la fraude à la loi sera retenue différemment malgré l'identité de faits. Une même opération pourra être contestée au regard du but principalement fiscal poursuivi par le contribuable, tandis que cette même opération ne sera pas contestée si l'administration se fonde sur le fondement traditionnel de l'abus de droit, exigeant un but exclusivement fiscal, ou sur le but essentiellement fiscal déduit de la jurisprudence européenne.

⁴⁴⁴ Un parallèle avec le droit des contrats est intéressant. La notion de but poursuivi renvoie à la recherche de la cause de l'engagement. Bien que le terme de « cause » fût abandonné par la réforme du droit des obligations, ses fonctions demeurent à travers de nouvelles notions telles que celles de but contractuel et de contrepartie. La recherche du but contractuel reprend la fonction subjective attachée à la cause. Cette dernière permettait de contrôler la licéité d'un contrat en analysant les motifs déterminants poursuivis par le cocontractant, au-delà de la réalisation de la contrepartie. Parallèle repris dans l'étude du caractère déterminant, v. *infra* n°238. Pour plus de précision sur la cause, v. également, J. GHESTIN, G. LOISEAU, Y.-M. SERINET, *La formation du contrat, t.2 – L'objet et la cause du contrat – Les nullités*, LGDJ, 4^{ème} éd., 2013 ; F. MAGNAN, *Droit des obligations*, Tome I, Le contrat et l'engagement unilatéral, PUF, coll. « Thémis », 6^{ème} éd., 2021, V. not. D. MAZEAUD, « Pour que survive la cause, en dépit de la réforme ! », *Dr. et patr.*, oct. 2014, n° 240, p. 38 et s. ; G. WICKER, « La suppression de la cause par le projet d'ordonnance la chose sans le mot ? », *D.* 2015, p. 1557 et s.

Toutefois, il faut dépasser l'hétérogénéité apparente du critère (§1) pour observer que lors de leur mise en œuvre par les différentes juridictions, une même interprétation se dégage autour de l'exigence d'un but essentiellement fiscal (§2).

§1. L'hétérogénéité apparente du critère du but fiscal poursuivi

220. Démarche. Dans un premier temps, les différents termes employés pour caractériser le critère tenant au but fiscal poursuivi par le contribuable doivent être identifiés (A). Puis, après avoir dégagé le sens littéral de chacun il faut appréhender, dans un second temps, les conséquences de telles divergences dans l'appréciation du but fiscal poursuivi (B).

A- Exposé des divergences terminologiques

221. Identification des termes employés. À l'analyse des différents fondements, l'appréciation du critère du but fiscal poursuivi repose sur la démonstration d'un but principalement, essentiellement ou exclusivement fiscal. Tout d'abord, la jurisprudence européenne, malgré une certaine confusion sur le sens des termes employés, retient que le but fiscal doit être le motif essentiel du contribuable (1). Le législateur français, quant à lui, utilise une formulation différente empruntée à la jurisprudence *Sté Janfin*⁴⁴⁵. L'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales utilise les termes de « but exclusivement fiscal » (2). Enfin, les autres dispositifs anti-abus, à savoir les clauses anti-abus européennes, conventionnelles et internes ainsi que le nouvel abus de droit français retiennent les termes « d'objectifs principaux » (3).

1- Le but essentiellement fiscal dégagé par la CJUE

222. La confusion des termes dans l'arrêt *Halifax*. Dans l'arrêt fondateur *Halifax*, le critère du but poursuivi est satisfait dès lors qu'il résulte « *d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal* »⁴⁴⁶. La Cour de justice emploie également le terme « essentiel » dans le dispositif de l'arrêt confirmant *a priori* que le critère du but poursuivi repose sur la démonstration d'une volonté essentiellement

⁴⁴⁵ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON ; *RJF* 12/2006, n° 1583 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104. Pour une présentation de l'arrêt et une analyse de sa portée, v. *supra* n°41.

⁴⁴⁶ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*, préc., pt. 75.

fiscale. Toutefois, la Cour de justice n'utilise pas uniquement le terme « essentiel ». Elle semble confondre le terme « essentiel » avec d'autres termes tels que « *dans le seul but* »⁴⁴⁷ ou encore « *dans la seule intention* »⁴⁴⁸. Il est alors difficile d'affirmer la proportion du mobile fiscal admissible, ni le sens du terme « essentiel » à partir du seul arrêt *Halifax*.

223. L'ambivalence des termes choisis par la CJUE. L'interchangeabilité des termes opérée crée une confusion, une ambivalence quant à la proportion de justification fiscale admissible. Littéralement, le but essentiel n'est pas exclusif d'autres motivations. Il renvoie davantage au but prépondérant de l'opération. Il n'est pas le but unique mais le but déterminant⁴⁴⁹. Or, les termes de « seul but » renvoient davantage à la conception française de l'abus de droit, à savoir un but exclusivement fiscal, *a priori* plus strict que le but essentiel. Toutefois, la Cour de justice de l'Union européenne ne semble pas attribuer un sens différent aux termes employés ni d'effets juridiques propres.

À titre d'illustration, dans plusieurs arrêts, les juges européens retiennent indifféremment que la fraude est constituée en présence d'un montage poursuivant un but essentiellement fiscal ou exclusivement fiscal. En effet, dans l'arrêt fondateur *Halifax*⁴⁵⁰ il était question de la poursuite d'un but essentiellement fiscal, mais dans certains arrêts, les termes de « *but essentiel* » ont été remplacés voire confondus avec les formulations « *effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal* »⁴⁵¹ ou « *dans le seul but* »⁴⁵². Il faut souligner également la référence au but « *exclusivement* » fiscal dans un arrêt *Euro Park service*⁴⁵³. Le but essentiellement fiscal ne semble pas devoir être entendu au sens strict. La Cour définit le but essentiel comme le seul but, l'unique but voire le but prépondérant du montage. Ainsi, pour une partie de la doctrine, le terme « essentiel » doit être *in fine* compris dans le sens d'exclusivement⁴⁵⁴.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, pt. 36.

⁴⁴⁸ *Ibid.*, pt. 45 et 46.

⁴⁴⁹ Sur la notion de but déterminant, v. *infra* n°237 à n°239.

⁴⁵⁰ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd*. préc. pt. 86.

⁴⁵¹ CJUE, 3^e ch., 20 juin 2013, aff. C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs C/ Paul Newey: Dr. fisc.* 2013, n° 36, act. 472.

⁴⁵² CJCE, 1^{ère} ch., 5 juil. 2007, *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*, préc., pt. 38.

⁴⁵³ CJUE, 1^{ère} ch., 8 mars 2017, C-14/16, *Euro Park service*, préc., pt. 53.

⁴⁵⁴ J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », art. préc.

224. La réaffirmation du motif essentiel. Dans les importants arrêts du 26 février 2019, qualifiés d'arrêts *Danois*⁴⁵⁵, les juges européens ont rappelé expressément les deux conditions de la fraude à la loi. S'agissant du critère du but fiscal poursuivi, la Cour a précisé que « *le principe d'interdiction des pratiques abusives s'applique, en matière fiscale, lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause* »⁴⁵⁶. La Cour semble également distinguer le motif essentiel et le motif exclusif puisque les juges précisent que le montage doit être sanctionné « *même si les opérations en cause ne poursuivent pas exclusivement un tel but* »⁴⁵⁷. Le but essentiel doit alors être entendu dans un sens plus large que le but exclusivement fiscal. Il s'agit d'appliquer le principe général de lutte contre la fraude à la loi au montage dont le seul but est l'obtention de l'avantage fiscal mais également au montage présentant d'autres motifs non prépondérants.

2- Le but exclusivement fiscal de l'abus de droit traditionnel français

225. L'origine jurisprudentielle. Avant d'être consacrée par le législateur, l'exigence du but exclusivement fiscal a été dégagée par la jurisprudence française. En effet, dans les arrêts fondateurs *Sté Pléiade*⁴⁵⁸, *Sté Sagal*⁴⁵⁹ ou encore l'arrêt *Sté Janfin*⁴⁶⁰, les juges précisent que les actes contestables sont ceux qui « *n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé (...) aurait normalement supportées* »⁴⁶¹. Les termes « *par aucun autre motif* » sont traduits par la doctrine administrative comme faisant référence à « *la recherche d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder ou atténuer les charges fiscales* »⁴⁶². Une lecture stricte du texte induirait qu'en présence de n'importe quel autre motif, le contribuable ne puisse être poursuivi sur le fondement de l'abus de droit, ce qui réduit le champ d'application du texte.

⁴⁵⁵ Pour rappel, les arrêts *Danois* désignent les deux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne du 26 février 2019, soit les affaires C-116/16, C-117/16 qualifiées T. Denmark, et les affaires jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16 qualifiées N. Luxembourg 1, v. not. *supra* n°34.

⁴⁵⁶ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg 1*, préc., pt. 107.

⁴⁵⁷ *Ibid.*

⁴⁵⁸ CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *Sté Pléiade* : *RJF* 5/04, n°510, concl. P. COLLIN ; *BDCF* 5/04, n°65, obs. N. CHAHID-NOURAI.

⁴⁵⁹ CE, 18 mai 2005, n° 267087, *Sté Sagal* : *Dr. fisc.* 2005, n° 44/45, comm. 762, concl. P. COLLIN ; *rev. Adm.* 2005 p. 482, obs. O. FOUQUET ; *BGFE* 4/05 p. 21, obs. N. CHAHID-NOURAI.

⁴⁶⁰ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, préc.

⁴⁶¹ *Ibid.*, pt. 5.

⁴⁶² BOI-CF-IOR-30-10, 31 janv. 2020, § 40.

226. Confirmation par les arrêts postérieurs. Plusieurs arrêts postérieurs ont fait application du critère du but exclusivement fiscal. À titre d'exemple, dans l'arrêt *Bank of Scotland*, la cession d'un usufruit temporaire sur des actions qui dissimulait en réalité un emprunt constituait *in fine* « un montage réalisé dans l'unique but d'obtenir le bénéfice du remboursement de l'avoir fiscal »⁴⁶³. Dans d'autres arrêts, le terme « exclusif » est expressément mentionné par les juges. Notamment, dans l'arrêt *Natixis* rendu par le Conseil d'État en 2015, les juges ont remis en cause le bénéfice de l'avoir fiscal prévu à l'article 158 bis du Code général des impôts⁴⁶⁴ en considérant que la motivation de l'actionnaire d'acquérir une société était « exclusivement fiscale »⁴⁶⁵.

227. L'entérinement légal de la condition du but exclusivement fiscal. Le terme « exclusivement » n'est pas utilisé expressément à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales mais de la même manière qu'en jurisprudence, la preuve de la fraude à la loi nécessite que les actes n'aient « pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales » de l'intéressé. De nouveau, le texte semble entériner le fait que l'acte ne doit avoir aucune autre justification que l'obtention de l'avantage fiscal, ce qui revient à démontrer que le but poursuivi était exclusivement fiscal.

228. Critique. Pour certains, cette exigence est apparue comme trop contraignante pour l'administration fiscale⁴⁶⁶. En effet, il est difficile pour cette dernière, d'apporter la preuve que le but fiscal était l'unique but poursuivi par le contribuable. À l'inverse, il est simple pour le contribuable d'opposer à l'administration un motif autre que fiscal afin d'éviter l'application de l'abus de droit. Dès lors, s'il existe une justification économique, familiale ou patrimoniale, l'administration ne peut pas retenir la fraude à la loi même si la justification du contribuable est ténue⁴⁶⁷. Pour ces raisons, plusieurs projets ont été initiés afin d'assouplir le critère du but

⁴⁶³ CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *min. c/ Sté Bank of Scotland: Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, note O. FOUQUET, concl. F. SÉNERS; *RJF* 3/2007, n° 322; *RJF* 4/2007, p. 319, chron. Y. BÉNARD; *BGFE* 2/2007, p. 22, obs. J.-M. TIRARD.

⁴⁶⁴ CGI, art. 158 bis : « Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué : a) par les sommes qu'elles reçoivent de la société ; b) par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor ».

⁴⁶⁵ CE, 11 mai 2015, n° 365564, *Sté Natixis*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note N. de BOYNES.

⁴⁶⁶ B. PEYROL, « Rapport sur l'évasion fiscale internationale des grandes entreprises » : *RFI* 2019, n°1-2019, comm. 9.1.1.

⁴⁶⁷ Rapp. AN n° 1243, 10 juill. 2013.

exclusivement fiscal, notamment sous l'impulsion de l'Union européenne, consacrant dans les clauses anti-abus, le but principalement fiscal.

3- Le but principalement fiscal des autres dispositifs anti-abus

229. Le choix de l'OCDE. La formulation de la clause générale conventionnelle *Principal Purpose Test* issue du projet BEPS est sans équivoque au sujet du but fiscal poursuivi. Le montage peut être qualifié d'abusif lorsque l'un des objectifs principaux est l'obtention d'un avantage fiscal. Selon cette clause, l'appréciation de l'objectif poursuivi par le contribuable suppose une analyse des faits et circonstances. Sur ce point, les commentaires de l'OCDE indiquent qu'il ne s'agit pas de trouver une preuve concluante de l'intention du contribuable, mais une preuve objective que l'un des objectifs principaux du montage était le bénéfice de l'avantage fiscal⁴⁶⁸. Ils précisent également que l'obtention d'un avantage fiscal n'a pas à être le seul objet du montage mais qu'il doit faire partie des principaux objets⁴⁶⁹. L'administration française, quant à elle, a précisé dans ses commentaires qu'il s'agissait d'évaluer la proportion de l'avantage fiscal par rapport à l'ensemble des avantages d'autres natures⁴⁷⁰. Le but fiscal n'a pas à être le seul but poursuivi par le contribuable, mais l'un des principaux buts des opérations réalisées.

230. Le choix de l'Union européenne. Pour les différentes clauses anti-abus tirées du droit de l'Union européenne, spéciales ou générales, la qualification de fraude à la loi est conditionnée à la démonstration de la poursuite d'un but principalement fiscal. Pour définir les termes « *objectif principal* », il est intéressant de se référer aux travaux préparatoires de la directive « *mère-filiales* »⁴⁷¹. Selon ces travaux, l'appréciation du caractère principal reviendrait à distinguer les objectifs principaux des objectifs secondaires en analysant les faits et les circonstances de l'espèce. L'objectif principal serait ce qui est prépondérant mais non

⁴⁶⁸ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 178.

⁴⁶⁹ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 180.

⁴⁷⁰ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, § 170 : « *Lorsqu'un montage ou une transaction poursuit plusieurs objets distincts, l'analyse du caractère principal d'un des objets doit résulter d'une appréciation au cas par cas des faits et circonstances tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature résultant du montage ou de la transaction considéré* ».

⁴⁷¹ Room Document #3, working Party on Tax Questions, Direct Taxation, PSD anti-abuse rule, 17 sept. 2014, p.4 in L. NAYBERG, N. VERGNET, « La clause anti-abus générale de la directive ATAD, réflexions sur la codification du principe européen de lutte contre les pratiques abusives », *JFA -Fiscalité internationale*, 2020, n°1.

exclusif ou essentiel. À l'occasion de la transposition de la directive « ATAD », l'administration a complété l'analyse de l'évaluation du caractère principal dans les commentaires de la nouvelle clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts. Toutefois, l'analyse livrée reste confuse sur l'appréciation du but fiscal admis. Les commentaires précisent, d'une part, que la clause anti-abus a vocation à s'appliquer lorsque le montage poursuit plusieurs objectifs concurrents et que l'évaluation du caractère principal nécessite d'identifier les différents objectifs poursuivis (économiques, financiers, sociaux, environnementaux, familiaux) ; et d'autre part, de vérifier si « *l'obtention d'un avantage fiscal constitue la finalité essentielle de l'opération* ». *A priori*, il s'agit alors de vérifier que l'avantage fiscal, « *qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature, obtenus au moyen de montage considéré* », est l'objectif principal recherché au regard des faits⁴⁷².

231. Le choix du législateur interne. Hormis l'abus de droit traditionnel qui retient un but exclusivement fiscal, les autres dispositifs mis en place par le législateur français font référence au but principalement fiscal. En effet, que ce soient les différentes présomptions de fraude à la loi précédemment identifiées, l'article 979 I du Code général des impôts, ou le nouvel abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, le législateur français a consacré dans les textes « le motif principal »⁴⁷³, les termes « objectif principal »⁴⁷⁴ ou encore la formulation « ont principalement un objet et un effet »⁴⁷⁵ pour caractériser la volonté du contribuable lorsqu'il réalise un montage juridique.

232. Constitutionnalité du critère du but principalement fiscal. Après la censure du projet de réforme de l'abus de droit par le Conseil Constitutionnel⁴⁷⁶, la question de la constitutionnalité du but principalement fiscal s'est de nouveau posée lors de la transposition

⁴⁷² BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 20.

⁴⁷³ LPF, L. 64 A du Livre des procédures fiscales : « [...] 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, [...] ».

⁴⁷⁴ CGI, art. 205 A : « [...] ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, [...] ».

⁴⁷⁵ CGI, art. 209 B : « [...] lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. ».

⁴⁷⁶ Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014, cons. 112 et s. : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, comm. 70. – V. O. FOUQUET, « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle » : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, act. 3.

de la clause anti-abus du régime mère-fille. Dans une décision du 29 décembre 2015⁴⁷⁷, les Sages ont admis la constitutionnalité du nouveau critère du but principalement fiscal. Ils ont relevé que les dispositions contestées se bornaient à déterminer une règle d'assiette non sanctionnée par une majoration automatique⁴⁷⁸. En ce sens, le critère est apparu suffisamment précis pour conditionner le bénéfice du régime fiscal mère-fille qui n'est pas assorti d'une sanction ayant le caractère d'une punition contrairement à la procédure de l'abus de droit⁴⁷⁹. Pour ces raisons, en l'absence d'une méconnaissance de l'objectif d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, les Sages ont déclaré conforme à la constitution la nouvelle clause anti-abus du régime mère-fille. Dès lors, la clause anti-abus générale de la directive « ATAD », qui reprend à l'identique la formulation choisie dans la directive « mère-filiales », apparaît également être constitutionnelle puisqu'elle est de même nature. Quant au nouvel abus de droit, sa constitutionnalité n'a pas fait l'objet d'un contrôle *a priori* du Conseil constitutionnel⁴⁸⁰. Cependant, la possibilité reste ouverte qu'un contribuable soulève l'inconstitutionnalité du nouveau dispositif par le mécanisme de la question prioritaire de constitutionnalité mais, étant également une règle non assortie de sanction automatique, sa remise en cause par le Conseil constitutionnel apparaîtrait surprenante sur ce fondement.

B- Conséquences des différences terminologiques

233. Le sens littéral des termes. Une application littérale de chacun des termes entraîne nécessairement des divergences d'appréciation de la fraude à la loi. En effet, une interprétation littérale du terme « exclusif » revient à sanctionner la fraude à la loi, lorsque le motif fiscal est l'unique motif poursuivi par le contribuable ; tandis qu'une interprétation littérale du terme « essentiel » suppose une hiérarchie des différents motifs poursuivis pour déterminer quel a été le motif déterminant du contribuable. D'ailleurs, il a pu être avancé que le but exclusivement fiscal correspondrait à la situation d'un intérêt fiscal à 95% alors que le

⁴⁷⁷ Cons. const., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative : *Dr. fisc.* 2016, n° 4, act. 50 ; *RJF* 3/2016, n° 274.

⁴⁷⁸ *Ibid.*, consid. 12 : « *Considérant que les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'elles se bornent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères ; que ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette ; que le non-respect de cette condition n'empêche pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013.* ».

⁴⁷⁹ Sur la distinction entre règle d'assiette et la procédure d'abus de droit, v. *infra* n°412 à n°414.

⁴⁸⁰ Sur la création du nouvel abus de droit à but principalement fiscal, v. *infra* n°67.

but essentiellement fiscal renverrait davantage à un pourcentage de 60%⁴⁸¹. Quant au motif principal, une double lecture semble possible. Soit les juges retiennent une approche qualitative du but principal. Dans ce cas, l'interprétation du but principal se rapproche du but essentiellement fiscal, en ce qu'il est le motif qui a été prépondérant dans le choix du contribuable pour telles ou telles opérations fiscales. Soit les juges retiennent une appréciation quantitative. Dans ce cas, il ne s'agit plus forcément du motif déterminant mais celui qui est majoritaire. Se pose alors la question de la proportion du motif fiscal admissible pour retenir la fraude et de la méthode à adopter pour quantifier les motifs du contribuable. Or, il apparaît très complexe de quantifier des intentions et encore davantage les effets de l'opération qui n'ont pas nécessairement une valeur économique quantifiable⁴⁸². Le recours à une analyse quantitative pour distinguer les différents termes n'est pas opportun et crée un risque important d'insécurité juridique pour le contribuable.

234. Les risques. Force est de constater que retenir le sens littéral de chacun des termes induit des divergences dans l'appréciation de la fraude à la loi. L'absence de convergence rédactionnelle génère une certaine insécurité juridique dans la mesure où une même situation peut être appréciée différemment selon le fondement retenu. C'est le risque relevé par Olivier FOUQUET qui précise que « *dans le cas de deux contribuables associés à l'opération critiquée mais domiciliés dans le ressort de deux cours administratives d'appel différentes, l'un pourrait être jugé à Marseille comme étant l'auteur d'un abus de droit [...] tandis que l'autre serait déchargé à Nancy* »⁴⁸³. L'appréciation casuistique et incertaine que cela pourrait entraîner n'est pas souhaitable. Cela a justifié un assouplissement du critère du but exclusivement fiscal par la jurisprudence. Il ressort de plusieurs arrêts une volonté d'adopter une interprétation convergente du critère du but fiscal poursuivi autour de la recherche d'un but essentiellement fiscal⁴⁸⁴.

⁴⁸¹ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit, p. 1174.

⁴⁸² BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020 : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 182, obs. F. DEBOISSY.

⁴⁸³ O. FOUQUET, « La réforme de l'abus de droit pour quoi faire ? » : *FR Lefebvre* 39/2013, p. 23 et 24.

⁴⁸⁴ C'est ce qui ressort de plusieurs arrêts, et notamment du célèbre arrêt *Garnier Choiseul Holding* (CE, 17 juill. 2013, n°356523, *SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *SARL Garnier Choiseul Holding* : *Dr. fisc.* 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. ALADJIDI, note F. DEBOISSY et G. WICKER) dans lequel la jurisprudence a caractérisé l'existence d'une fraude à la loi malgré la présence d'autres motifs. En effet, le motif invoqué a été qualifié de « *négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré* ». Sur l'assouplissement du critère, v. *infra* n°245.

§2.L'interprétation convergente vers la recherche du but essentiel de l'opération

235. L'interprétation du terme « essentiel ». Dans l'arrêt *Halifax*⁴⁸⁵, les juges de la Cour de justice de l'Union européenne ont employé le terme « essentiellement » fiscal pour définir le critère tenant au but poursuivi. Puis, le terme « exclusivement » a été employé par la jurisprudence française et codifié à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, complété ensuite par d'autres textes conditionnant la fraude à la loi à la poursuite d'un motif principalement fiscal. Pour autant, bien que chaque terme est un sens, ne peut-il pas y avoir une interprétation commune autour de la condition initiale du but « essentiellement » fiscal. Ce qui est principal n'est-il pas essentiel, ce qui est essentiel ne peut-il pas être exclusif ? Cela revient à définir ce qu'il faut entendre par ce qui est essentiel, et analyser comment apprécier ce critère (A), pour ensuite vérifier si les autres termes employés peuvent être assimilés à ce but essentiellement fiscal (B).

A- Le but essentiellement fiscal

236. Essai d'une définition du critère. En l'absence de véritables éléments de définition dans les textes et au sein de la jurisprudence, il convient de préciser la signification du terme « essentiel » (1) avant d'analyser comment il faut l'apprécier (2).

1- La signification du motif essentiel

237. La recherche du motif déterminant. Dans un sens courant, le terme « essentiel » renvoie à ce qui est indispensable, ce qui est déterminant⁴⁸⁶. En ce sens, le 7 avril 2021, Bénédicte PEYROL, la Parlementaire à l'origine de l'adoption de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, a présenté un rapport d'information à l'Assemblée nationale sur « *la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises* »⁴⁸⁷. Ce rapport met en exergue les différences terminologiques du critère du but fiscal poursuivi et propose, en ce qui concerne le nouvel abus de droit et la clause anti-abus européenne, de remplacer le but principalement fiscal par le terme de

⁴⁸⁵ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*, C-255/02, préc.

⁴⁸⁶ V° « *essentiel* », Dictionnaire, Le Grand Larousse illustré, Larousse, éd. 2021.

⁴⁸⁷ Rapp. AN, n° 4052, 7 avril 2021, B. PEYROL, « Rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises ».

« déterminant ». Ce dernier serait utilisé comme un synonyme d'essentiel afin d'être en adéquation avec la jurisprudence européenne. Le terme déterminant désigne également ce qui a été décisif, ce qui a déterminé les actions de l'individu⁴⁸⁸. En d'autres termes, l'élément déterminant est l'élément sans lequel l'individu n'aurait pas réalisé l'opération. C'est l'élément indispensable ayant motivé le contribuable à effectuer les actes. Il s'agit de vérifier ce qui a été décisif et significatif dans l'affirmation de la volonté de chacune des parties⁴⁸⁹.

238. Parallèle avec le droit des contrats. Pour définir ce qu'il faut entendre par « déterminant », il est intéressant d'observer que ce terme est souvent utilisé en droit des contrats⁴⁹⁰.

Tout d'abord, dans l'étude des vices du consentement, le Code civil a été enrichi d'un article 1130 disposant que « *L'erreur, le dol et la violence vicient le consentement lorsqu'ils sont de telle nature que, sans eux, l'une des parties n'aurait pas contracté ou aurait contracté à des conditions substantiellement différentes.* ». Cette première disposition offre une définition plus précise du terme « déterminant ». En ce sens, un élément déterminant est un élément essentiel puisque, sans ce dernier, le cocontractant n'aurait pas contracté.

En outre, le motif déterminant des parties peut renvoyer également aux mobiles des parties. Il s'agit des raisons « *strictement personnelles à celui qui donne son consentement* »⁴⁹¹. Ils peuvent être utilisés pour rechercher le but du contrat, anciennement la cause du contrat. Cela renvoie à la conception subjective de la cause utilisée notamment pour contrôler la licéité du contrat. Bien que la référence à la cause ait été abandonnée par la réforme, sa fonction a été conservée⁴⁹². En effet, par une lecture combinée des articles 1128 sur les conditions de

⁴⁸⁸ V° « déterminant », Dictionnaire, Le Grand Robert de la langue française, éd. 2022.

⁴⁸⁹ J. CARBONNIER, *Les obligations*, t. 4, PUF, Paris, 22^{ème} éd. : « Sans doute un même acte peut avoir beaucoup de motifs, mais il en est qui se détachent par ce qu'ils ont eu de principal et de décisif dans l'affirmation de la volonté : ils ont été, pour chaque contractant, le but du contrat, la cause impulsive et déterminante »

⁴⁹⁰ À noter que le terme « déterminant » est également employé depuis la réforme dans la définition de l'obligation d'information à l'article 1112-1 du code civil : « *Celle des parties qui connaît une information dont l'importance est déterminante pour le consentement de l'autre doit l'en informer dès lors que, légitimement, cette dernière ignore cette information ou fait confiance à son cocontractant* ».

⁴⁹¹ J. GHESTIN, G. LOISEAU, Y.-M. SERINET, *La formation du contrat, t.2 – L'objet et la cause du contrat – Les nullités*, op. cit.

⁴⁹² G. WICKER, « De la survie des fonctions de la cause – Ébauche d'une théorie des motifs », *Recueil Dalloz*, 2020, p. 1906.

validité⁴⁹³ et l'article 1162 du code civil qui consacre que « *le contrat ne peut déroger à l'ordre public ni par ses stipulations, ni par son but, que ce dernier ait été connu ou non par toutes les parties* », il ressort que la cause subjective se retrouve dans le contrôle du contenu licite du contrat. En ce sens, le juge doit rechercher les différents mobiles des parties et mettre en exergue les motifs ayant déterminé l'engagement des cocontractants, c'est-à-dire, ceux sans lesquels ils n'auraient pas contracté⁴⁹⁴. Lorsque que les parties réalisent des actes pour éluder la loi applicable, la cause des actes est qualifiée d'illicite puisque frauduleuse. En vertu de l'article 1131 du Code civil « *L'obligation sans cause, ou sur une fausse cause, ou sur une cause illicite, ne peut avoir aucun effet.* ». Par conséquent, les actes réalisés avec la volonté déterminante d'éluder la loi seront sans effet, ils seront inopposables.

239. Application au droit fiscal. Les définitions civilistes sont pertinentes pour apprécier la condition tenant au but. Le mobile fiscal doit être la justification personnelle du contribuable, la raison pour laquelle il a réalisé le montage contesté, la finalité poursuivie. Ainsi, pour apprécier la fraude à la loi, il faut *in fine* rechercher la cause de l'opération, son but. En d'autres termes, le motif essentiel est celui sans lequel le contribuable n'aurait pas effectué les mêmes actes, la cause finale qu'il recherchait lors de la réalisation des actes. Partant, il convient de retenir les motifs sans lesquels le contribuable n'aurait pas effectué l'opération. Dès lors, dans l'hypothèse où le contribuable a uniquement réalisé l'opération dans le but d'éviter frauduleusement l'imposition, le critère du but fiscal poursuivi est caractérisé. Le raisonnement civiliste sur l'effet des actes frauduleux peut alors être repris. Si les actes du contribuable ont été essentiellement motivés par l'obtention d'un avantage fiscal, la finalité des actes est illicite. Ces actes seront inopposables à l'administration fiscale⁴⁹⁵.

2- L'appréciation du motif déterminant

240. L'appréciation *in concreto* du motif déterminant. De nouveau, un comparatif avec le droit des obligations est intéressant. L'article 1130 du Code civil, au sein de son second alinéa, précise que le « *caractère déterminant s'apprécie eu égard aux personnes et aux*

⁴⁹³ L'article 1128 remplace l'article 1108 ancien, il précise les conditions de validité du contrat : « *Sont nécessaires à la validité d'un contrat : 1° Le consentement des parties ; 2° Leur capacité de contracter ; 3° Un contenu licite et certain.* ». Le terme de cause est compris dans la troisième condition soit le contenu du contrat.

⁴⁹⁴ Par ex. : Cass. 1ère civ. 12 juill. 1989, n°88-11.443. Les juges ont annulé un contrat de vente pour cause illicite, la vente étant motivée par l'exercice du métier de deviner et de pronostiquer, constituant une contravention punie à l'article R. 34 du Code pénal.

⁴⁹⁵ Sur l'inopposabilité des actes frauduleux, v. *infra* n°401.

circonstances dans lesquelles le consentement a été donné ». En d'autres termes, le caractère déterminant s'apprécie *in concreto* et non par référence à une situation abstraite. Une même appréciation est faite en droit fiscal. L'administration fiscale et les juges doivent faire une analyse casuistique des faits qui leur sont soumis. Cela ressort explicitement de la rédaction de la clause anti-abus conventionnelle. En effet, la clause prévoit que l'avantage conventionnel ne sera pas accordé si le but poursuivi est principalement fiscal, « *compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation* ». La doctrine administrative confirme également le recours à une interprétation *in concreto* en précisant que « *Seule une analyse au cas par cas des circonstances de fait permet de déterminer si, parmi les objectifs poursuivis par les personnes concernées par un montage ou une transaction, l'objectif ou l'un des objectifs principaux consiste à rechercher le bénéfice d'un avantage conventionnel dans un but non conforme à celui que la convention* »⁴⁹⁶.

241. Un avantage sans lequel l'opération n'aurait pas eu lieu. Dans le rapport présenté à l'Assemblée par la parlementaire Bénédicte PEYROL⁴⁹⁷, il est précisé que le contribuable doit avoir recherché l'effet fiscal de l'opération. Il s'agit de démontrer que le contribuable, en l'absence de cet effet fiscal, n'aurait pas réalisé les mêmes actes, de la même manière qu'en droit des obligations. Il faut alors entendre « essentiel » comme indispensable. Il revient à l'administration de démontrer quel a été le motif indispensable de l'opération, le motif décisif. Partant, l'administration doit évincer les motifs accessoires et les effets collatéraux de l'opération afin de faire ressortir l'importance du motif fiscal dans la prise de décision du contribuable.

242. Un élément clé de l'opération. De plus, ce même rapport précise que l'obtention de l'avantage fiscal doit avoir constitué la clef de l'opération litigieuse. Cela ne signifie pas que l'opération ne doit présenter aucun autre avantage. Ainsi comme l'ont précisé la doctrine administrative⁴⁹⁸ et les commentateurs de l'OCDE⁴⁹⁹, il s'agit dans un premier temps

⁴⁹⁶ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, § 170.

⁴⁹⁷ Rapp. AN, n° 4052, 7 avril 2021, B. PEYROL, « Rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises ».

⁴⁹⁸ BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 20 : « *Lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime fiscal en question, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus au moyen de montage considéré* ».

⁴⁹⁹ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, §181.

de faire une analyse objective des faits afin d'identifier l'ensemble des avantages tirés de l'opération. À ce stade, si le but fiscal est l'unique but alors il est également le motif essentiel de l'opération. Conséquemment, la fraude à la loi pourra être retenue si la seconde condition est remplie, c'est-à-dire la contrariété à l'intention des auteurs. En présence d'autres motifs, il convient d'évaluer si l'avantage fiscal est le motif déterminant de l'opération par rapport à l'ensemble des autres motivations. Il ne s'agit pas de prendre en compte l'intégralité des motifs poursuivis par le contribuable mais uniquement ceux qui ont été déterminants dans la réalisation des actes⁵⁰⁰. Il convient de préciser que dans l'hypothèse où le contribuable poursuit plusieurs buts principaux, la fraude à la loi peut être caractérisée si l'un des motifs déterminants de l'opération apparaît être fiscal. En effet, au regard de la formule consacrée dans les clauses anti-abus issues des directives « *au titre d'un des objectifs principaux* », il ressort que le motif fiscal doit être un des motifs déterminants sans qu'il soit exigé qu'il soit l'unique ou le « plus déterminant ». Une telle interprétation peut toutefois être discutée puisqu'elle entraîne une extension importante du champ d'application des dispositifs anti-abus. Il ne faut alors pas déconnecter cette condition des autres critères de la fraude à la loi, et prendre en considération l'ensemble des opérations et des critères pour établir l'existence d'une fraude à la loi malgré la présence d'autres motifs. Si l'opération est justifiée par des motifs économiques réels et significatifs, il serait inopportun de contester le montage même si le contribuable a également réalisé ces opérations dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux. Le motif fiscal n'est pas l'élément clé de l'opération mais l'un des éléments déterminants. En cela, le montage ne devrait pas être contesté tant qu'il existe un équilibre voire une prépondérance légère des autres motifs sur le motif fiscal.

Dans ce sens, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé lors d'un arrêt *Foggia*, à propos de la mise en œuvre de la directive « *Fusion* », qu'une opération de fusion présente un motif économique valable lorsqu'elle « *est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée* »⁵⁰¹. Les juges ont relevé qu'en l'espèce, l'économie réalisée sur les coûts structurels, grâce au montage

⁵⁰⁰ F. DEBOISSY, G. WICKER, « Rachat de sociétés « liquides » et abus de droit : le Conseil d'État écarte le motif autre que fiscal présentant un caractère négligeable et précise la finalité du régime des sociétés mère » : *Dr. fisc.* 2013, n°41, comm.477.

⁵⁰¹ CJUE, 10 nov. 2011, *foggia SGPC*, préc. pt. 35.

contesté, était « *tout à fait marginal* »⁵⁰² par rapport à l'avantage fiscal retiré. L'appréciation donnée par la Cour n'est pas isolée, elle rappelle la position du Conseil d'État dans les arrêts *Garnier choiseul holding*⁵⁰³.

243. Mise en œuvre du critère. Il apparaît que le critère du but fiscal poursuivi consiste *in fine* à rechercher les différentes justifications et mobiles du contribuable pour en faire une analyse qualitative et non quantitative. Soit il existe des motifs déterminants autres que fiscaux, et dans ce cas il n'y aura pas fraude à la loi. En effet, le but fiscal n'étant pas la clé de l'opération dans la mesure où le contribuable aurait agi de la même façon sans l'attribution de l'avantage fiscal, l'une des conditions fait défaut. Soit, il existe d'autres motifs mais ces derniers sont minimes par rapport au motif fiscal, et dans ce cas il y aura bien fraude à la loi. La difficulté d'une telle appréciation se retrouve au niveau de la preuve, notamment lorsqu'il existe d'autres motifs. Si plusieurs motifs ont été déterminants de la volonté du contribuable, et que le but fiscal n'apparaît pas prédominant, la fraude à la loi ne devrait pas pouvoir être retenue. En d'autres termes, si le contribuable démontre l'existence de motifs économiques, familiaux, patrimoniaux, sociaux suffisants les opérations du contribuable ne devraient pas être contestées sur le fondement de la fraude à la loi, malgré la poursuite d'un but fiscal réel.

B- L'assimilation des différents termes au but essentiel

244. L'interprétation des termes « principal » et « exclusivement ». Tout d'abord malgré le principe d'interprétation stricte de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, les juges du Conseil d'Etat ont adopté au fil des arrêts une position plus souple concernant l'appréciation du but exclusivement fiscal (1). Quant à la condition du motif « principal », la doctrine interne, la jurisprudence européenne et les commentaires de l'OCDE semblent retenir une interprétation commune, assimilant le but principal au but essentiel (2).

⁵⁰² *Ibid.*, pt. 47.

⁵⁰³ CE, 17 juill. 2013, n°356523, *SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *SARL Garnier Choiseul Holding*, préc.

1- L'interprétation jurisprudentielle assouplie du but exclusivement fiscal

245. L'admission de la fraude à la loi en présence d'autres justifications négligeables. Dans un arrêt remarqué *Garnier Choiseul holding*⁵⁰⁴, les juges du Conseil d'État ont adopté une appréciation moins stricte du caractère exclusif du but recherché. Le montage contesté par l'administration prenait la forme d'un montage dit « coquillard »⁵⁰⁵, similaire à celui observé dans l'arrêt *Sté Janfin*⁵⁰⁶. En l'espèce, un cessionnaire avait acquis des sociétés « liquides » et avait inscrit les titres en comptabilité en tant que valeurs mobilières de placement. Avant la clôture de l'exercice, les sociétés rachetées ont versé sous forme de dividendes au cessionnaire une somme supérieure au prix d'acquisition des titres. Cette opération a bénéficié du régime mère-fille à savoir l'exonération des dividendes sauf quote-part pour frais et charges de 5%. De plus, pour tenir compte de la perte de valeur des titres due aux distributions, le cessionnaire a constitué une provision pour dépréciation déductible du résultat imposable en tant que moins-value à court terme déductible fiscalement. Sur le fondement de l'abus de droit, l'administration a donc considéré que le cessionnaire avait abusé du régime mère-fille et minoré abusivement son assiette imposable. La juridiction d'appel n'avait pas retenu la fraude à la loi en considérant que les sociétés distributrices n'avaient pas été interposées dans le but d'obtenir les avantages contestés. La situation du cessionnaire montrait un gain de trésorerie et la méconnaissance des objectifs poursuivis par le régime mère-fille n'était pas démontrée. En revanche, le Conseil d'État a retenu que le montage était constitutif d'un abus de droit malgré la présence d'un gain de trésorerie. Certes, la présence d'un motif économique aurait dû paralyser l'application de l'abus de droit en ce qu'il suppose la poursuite d'un but exclusivement fiscal. Or, le Conseil d'État a choisi une interprétation nouvelle du critère en considérant que le gain de trésorerie était un motif « négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré »⁵⁰⁷. Ainsi, il a refusé de prendre en compte un motif autre que fiscal

⁵⁰⁴ CE, 17 juill. 2013, n°356523, *SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *SARL Garnier Choiseul Holding* : *Dr. fisc.* 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. ALADJIDI, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 11/2013, n° 1064, chron. E. BOKDAM TOGNETTI, p. 883 ; *Dr. sociétés* 2013, comm. 194, J.-L. PIERRE.

⁵⁰⁵ Il s'agit d'opérations de rachat de sociétés « coquilles » ou « liquides » qui ont cessé leur activité. Ainsi, au lieu de liquider la société, le montage permet dans un premier temps de céder l'intégralité des actifs d'une société puis de céder ses titres à un cessionnaire. V. en ce sens, *infra* n°297.

⁵⁰⁶ CE, 10 juin 1981, n° 18664 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY ; *RJF* 1981, n°9, p. 426 ; *GAJF*, 2e éd., n° 22-7, étude B. PLAGNET.

⁵⁰⁷ CE, 11 avr. 2014, n° 352999 : *Dr. fisc.*, n°26, comm. 408, concl. F. ALADJIDI, note M. BUCHET.

dès lors que ce dernier n'était pas déterminant⁵⁰⁸. En d'autres termes, la Haute juridiction admet qu'en présence d'un motif non exclusivement fiscal, la fraude à la loi soit qualifiée et opposée au contribuable.

246. Les tentatives légales infructueuses d'assouplissement du critère. En parallèle des arrêts du Conseil d'État favorables à une lecture moins stricte du critère⁵⁰⁹, les parlementaires ont essayé d'assouplir le critère tenant au but fiscal poursuivi de l'abus de droit. Un premier amendement au projet de loi de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière prévoyait de remplacer le but exclusivement fiscal par le but essentiellement fiscal. Adopté devant le Sénat, il fût supprimé par l'Assemblée nationale⁵¹⁰. Puis, l'article 100 du projet de loi de finances pour 2014 avait proposé une réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales⁵¹¹. Il s'agissait de substituer au motif exclusivement fiscal, le motif principalement fiscal afin d'étendre le champ d'application de l'abus de droit par fraude à la loi et d'en faciliter la preuve. La mesure fut censurée par le Conseil constitutionnel dans une décision du 29 décembre 2013⁵¹². Les juges ont considéré qu'au regard de la nature répressive de l'abus de droit⁵¹³, le recours au motif principal n'était pas suffisamment précis et conférait « *une marge d'appréciation importante à l'administration* ». Pour cette raison, le dispositif fut déclaré non conforme à la Constitution, en ce qu'il était contraire au principe de légalité des délits et des peines⁵¹⁴ mais également à l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

247. Les suites des arrêts *Garnier Choiseul holding*. Malgré l'échec de la réforme de l'abus de droit, plusieurs arrêts ont continué à apprécier de manière plus souple le critère.

⁵⁰⁸ V. en ce sens F. DEBOISSY, G. WICKER, « Rachat de sociétés « liquides » et abus de droit : le Conseil d'État écarte le motif autre que fiscal présentant un caractère négligeable et précise la finalité du régime des sociétés mères », *art. préc.*

⁵⁰⁹ CE, 17 juill. 2013, n° 356523, *min. c/ SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*, *préc.*

⁵¹⁰ AN, projet de loi n° 210, art. 11 bis DA *suppr.*, 17 sept. 2013.

⁵¹¹ Rapp. AN CR n° 107, *comm. fin.*, 10 juill. 2013, P.-A MUET et E. WOERTH. – V. J. TUROT, « Demain serons nous tous des Al Capone ? À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *art. préc.*

⁵¹² Cons. const. 29 déc. 2013, n°2013-685 DC : *RJF* 3/14 n°267 et 268 ; V. également O. FOUQUET, « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle », *art. préc.*

⁵¹³ Sur la nature répressive de l'abus de droit, v. *infra* n°405 à n°409.

⁵¹⁴ Principe exposé à l'article 11, alinéa 2 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948, reformulé à l'article 111-3 du Code pénal : « *nul ne peut être puni pour un crime ou pour un délit dont les éléments ne sont pas définis par la loi, ou pour une contravention dont les éléments ne sont pas définis par le règlement* ».

Dans un arrêt *Groupement Charbonnier Montdidérien*⁵¹⁵, les juges du Conseil d'État ont de nouveau retenu la qualification de fraude à la loi en présence d'un montage relatif à l'acquisition d'une société « coquille ». Ils ont relevé qu'il existait bien un gain financier résultant de la différence entre les dividendes perçus par la société cessionnaire de la société « liquide » et la provision effectuée par la société cessionnaire pour tenir compte de la perte à la suite de cette distribution. Toutefois, sur ce point, les juges concluent qu'il ne s'agissait que d'une différence comptable et, qu'en l'absence d'autres motifs allégués, le critère but exclusivement fiscal était rempli.

Également, dans un arrêt plus récent *Ingram Micro*⁵¹⁶, le Conseil d'État a refusé de prendre en compte les autres motifs allégués par le contribuable et notamment un motif social. En effet, la société soutenait que l'opération effectuée permettait de réduire les capitaux propres et d'accroître corrélativement les réserves spéciales de participation des salariés. La Haute juridiction administrative a estimé que le montage mis en place ne pouvait procéder d'une telle finalité sociale bien qu'il ait pu avoir pour effet indirect de procurer aux salariés lesdits avantages. En outre, la société soutenait que l'opération s'inscrivait dans une volonté de réorganisation globale du groupe tout en permettant de financer une distribution de dividendes sans incidence sur le *credit rating*⁵¹⁷ de la société. Toutefois, le Conseil d'État a relevé l'incohérence des objectifs allégués avec l'opération réalisée tenant à l'émission ORA concomitante à une distribution de dividendes. Ainsi, la fraude à la loi a été qualifiée et le bénéficiaire de la déductibilité prévue à l'article 39, 1 du Code général des impôts a été remis en cause malgré l'existence de motifs autres que fiscaux.

248. Du motif exclusif au motif déterminant L'interprétation des juges internes converge vers l'interprétation du critère retenue par la Cour de justice de l'Union européenne. Pour rappel, cette dernière confond les deux termes, utilisant parfois le terme de « seul » qui renvoie à ce qui est exclusif, et parfois le terme « essentiel ». De plus, dans un arrêt *Foggia* en date de 2011, la Cour avait retenu la fraude à la loi en présence d'autres justifications

⁵¹⁵ CE 23 juin 2014 n°360708, *Groupement Charbonnier Montdidérien* : *RJF* 10/14 n°925.

⁵¹⁶ CE, 13 janv. 2017, n°391196, *SAS Ingram Micro* : *Dr. fisc.* 2017, n°15, comm. 254, concl. E. CREPEY ; *RJF* 2017, n°250.

⁵¹⁷ Le « credit rating » correspond à une pratique de notation des emprunteurs par des agences spécialisées qui prend en compte leur faculté de remboursement. La note attribuée à l'emprunteur peut conditionner la détermination du taux d'intérêt lors d'un emprunt. En ce sens, plus le risque de non-remboursement est élevé plus le taux d'intérêt proposé par l'émetteur le sera également et réciproquement.

marginales, en qualifiant le but fiscal de prépondérant⁵¹⁸. L'influence de ces arrêts ne peut donc être niée. Les juges internes interprètent le but exclusivement fiscal comme le but essentiellement fiscal. En d'autres termes, il s'agit pour les juges de rechercher la volonté déterminante du contribuable. Le but fiscal n'a plus à être l'unique but poursuivi mais le bénéfice de l'avantage fiscal doit être le motif essentiel, déterminant du contribuable, et cela, même en présence d'autres justifications. Cela rejoint une analyse doctrinale qui préconisait d'apprécier la fraude à la loi de manière réaliste et non étriquée en n'excluant pas l'abus de droit dès lors qu'une opération présentait un certain intérêt économique⁵¹⁹. Cette même convergence d'interprétation peut s'observer à propos du but principalement fiscal.

2- L'assimilation du but principalement fiscal au but essentiel

249. Les hésitations lors de l'élaboration de la directive « ATAD ». Les travaux préparatoires de la directive « mère-filiales » illustrent particulièrement l'importance relative des divergences terminologiques. En effet, ils montrent les hésitations entre le but essentiellement fiscal et le but principalement fiscal⁵²⁰. De même, dans les recommandations de la Commission européenne émises en 2012, la fraude à la loi était constituée dès lors que le but du montage artificiel était essentiellement d'éviter l'imposition⁵²¹.

250. L'interprétation de l'administration française. Au regard des commentaires de l'administration à l'occasion de la transposition des clauses anti-abus d'origine communautaire, le but principalement fiscal se confond avec le but essentiellement fiscal. En effet, à propos de l'article 205 A du Code général des impôts, l'administration précise que le dispositif est applicable « *aux opérations ou actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* »⁵²². La doctrine précise également qu'en présence d'un motif économique marginal, il ne sera pas

⁵¹⁸ CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-126/10, *Foggia -SGPC*, pt. 35: *RJF* 2/12, n°201.

⁵¹⁹ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie » : *RJF* 2013, p. 883.

⁵²⁰ L'article 1^{er} bis de la proposition de modification prévoyait « *Les États membres n'accordent pas le bénéfice de la présente directive en cas de montage artificiel ou d'ensemble artificiel de montages mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu au titre de la présente directive et allant à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales invoquées* » : Proposition n°2013/0400 (CNS) de directive du Conseil modifiant Cons. UE, dir. n°2011/96/UE, 30 nov. 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

⁵²¹ Recommandation, Comm. UE, rec. n° 2012/772/UE, 6 déc. 2012, relative à la planification fiscale agressive, §4.6.

⁵²² BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 10.

considéré comme valable en présence d'un avantage fiscal plus important. La poursuite d'un but principalement fiscal revient alors à rechercher le motif essentiel de l'opération, le motif qui a déterminé le contribuable.

En ce qui concerne l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, l'administration précise par une formulation négative que « *la combinaison des deux conditions légales 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* »⁵²³. À cet égard, l'interprétation de l'article L. 64 A converge avec l'interprétation retenue du terme « principal » dans le cas de la mise en œuvre de la clause générale anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. Malgré l'emploi du qualificatif « principal », les deux dispositifs s'appliquent lorsque le motif poursuivi par le contribuable est essentiellement fiscal.

251. Sur la clause anti-abus conventionnelle *Principal Purpose test*. S'agissant de l'interprétation de la clause conventionnelle issue du projet BEPS de l'OCDE, il faut se reporter aux commentaires de l'OCDE. En leur sein, il est précisé que l'objet est considéré comme principalement fiscal lorsque le montage litigieux « *ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention* »⁵²⁴. Cela revient à apprécier si, sans cet avantage, le contribuable aurait réalisé le même montage, ce qui s'apparente à la recherche du motif prépondérant et essentiel du contribuable. En outre, les commentaires précisent « *qu'un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction, qui seul ou conjugué à d'autres, a permis d'obtenir l'avantage* »⁵²⁵.

Quant à l'administration française, elle n'ajoute que peu d'éléments par rapport aux commentaires de l'OCDE. Elle se réfère à l'interprétation retenue du motif principal au sens de l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales pour interpréter la clause conventionnelle. Ainsi, par analogie, la clause conventionnelle n'aura vocation à s'appliquer

⁵²³ BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 120.

⁵²⁴ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 178.

⁵²⁵ *Ibid.*

qu'aux montages dont le but est principalement fiscal, c'est-à-dire « *aux actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal* ».

252. L'interprétation du but principalement fiscal par la jurisprudence européenne. Quant à la jurisprudence européenne, elle assimile là encore les différents termes et cela se vérifie pour le but principalement fiscal. Dans l'arrêt *Kofoed*⁵²⁶, la Haute Cour rappelle que la clause anti-abus du régime fusion reflète le principe général d'interdiction des pratiques abusives. Cela signifie que l'interprétation donnée par la Cour dans les arrêts *Halifax*⁵²⁷ ou l'arrêt *Cadbury Schweppes*⁵²⁸ est transposable à la clause anti-abus du régime fusion. En d'autres termes, la Cour de justice de l'Union européenne considère que le but principal équivaut au but essentiel puisqu'elle ne modifie pas son interprétation en fonction du terme choisi dans les directives. En effet, dans les arrêts *Danois*⁵²⁹, la Cour a rappelé que les opérations effectuées « *dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu* » sont constitutives d'une pratique abusive à l'occasion d'une question préjudicielle⁵³⁰. Ainsi, bien que les clauses anti-abus visent les opérations réalisées dans un but principalement fiscal, il semble que la Cour de justice préfère le terme « essentiel ». En conclusion, l'interprétation du but principalement fiscal semble converger vers la recherche du but essentiel poursuivi par le contribuable.

253. Bilan. Il ressort de l'analyse des différents termes qu'il faut dépasser les divergences terminologiques pour retenir une interprétation convergente du critère autour des termes « essentiel » et « déterminant ». En effet, la Cour de justice de l'Union européenne se réfère indifféremment au but essentiellement fiscal, exclusivement fiscal ou au but principalement fiscal. Cette convergence des termes se retrouve également dans l'interprétation donnée par la doctrine administrative que ce soit à propos des clauses anti-abus spéciales et générales issues des directives européennes, du nouvel abus de droit ou encore de la clause anti-abus conventionnelle. Il convient d'interpréter le terme « principal » dans le sens d'essentiel.

⁵²⁶ CJCE, 5 juil. 2007, *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*, préc. pt. 38.

⁵²⁷ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*, préc.

⁵²⁸ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, préc.

⁵²⁹ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg I*, préc.

⁵³⁰ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg I*, préc. pt. 125 : « *C'est ainsi l'examen d'un ensemble de faits qui permet de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis, et notamment si des opérateurs économiques ont effectué des opérations purement formelles ou artificielles, dénuées de toute justification économique et commerciale, dans le but essentiel de bénéficier d'un avantage indu* ».

Quant à la jurisprudence française, elle a choisi d'assouplir son interprétation du but exclusivement fiscal pour apprécier la volonté déterminante du contribuable afin de correspondre davantage aux évolutions légales et jurisprudentielles de la notion de fraude à la loi. Malgré les divergences exposées, la jurisprudence interne et européenne semble retenir une conception unitaire du critère. Les juges recherchent le motif déterminant du contribuable, celui qui a motivé la réalisation des actes. De plus, au sens des commentaires de la doctrine administrative, il s'agit de rechercher quel a été le but essentiel poursuivi par le contribuable. *In fine*, il est possible d'assimiler le terme « exclusif » ou le terme « principal » au terme « essentiel ». La jurisprudence retient la fraude à la loi dès lors que le motif fiscal a été déterminant pour le contribuable. Cela signifie que le contribuable peut avoir poursuivi d'autres buts, mais si l'administration ou le juge démontre que ces derniers sont minimes voire dérisoires, la fraude à la loi sera retenue. Cette interprétation de la condition du mobile exclusivement fiscal à laquelle les juges semblent attachés correspond davantage à la conception européenne et conventionnelle du critère. De plus, comme il a été souligné dans le rapport de Mme PEYROL⁵³¹, il s'agit de parvenir à une harmonisation réelle des définitions afin de garantir la sécurité juridique en rendant l'application de la loi prévisible pour les contribuables. Cependant, cela doit également passer par une harmonisation de la seconde condition de la fraude à la loi, celle du détournement de l'intention des auteurs des textes.

Section II. Le détournement de l'intention des auteurs des textes

254. L'exercice abusif d'un droit. La fraude à la loi fiscale ne s'éloigne pas de la définition civiliste, elle implique également le détournement volontaire de la loi par des actes réguliers en la forme afin d'atteindre le résultat escompté. En effet, la fraude à la loi suppose la réalisation d'actes réguliers accomplis dans l'intention d'éluder une règle impérative. Les actes du contribuable respectent dans la forme les prescriptions de la loi fiscale, mais le contribuable est animé d'une intention frauduleuse. Il souhaite détourner la règle fiscale, en faire une application allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs du texte. À cet égard, l'étude de ce second critère nécessite de caractériser d'une part, l'intention poursuivie par les

⁵³¹ Rapp. AN, n° 4052, 7 avril 2021, B. PEYROL, « Rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises ».

auteurs du texte (§1) et d'autre part, le détournement de l'intention des auteurs du texte par les actes du contribuable (§2).

§1.La caractérisation de l'intention des auteurs des textes

255. Les difficultés liées à la recherche de l'intention des auteurs. Initialement, la fraude à la loi pouvait être caractérisée dès lors que la condition du but exclusivement fiscal était remplie. Ainsi, dans les premiers arrêts rendus, le Conseil d'État qualifiait la fraude à loi sans avoir à caractériser une contrariété à l'intention des auteurs du texte⁵³². Il a fallu attendre l'arrêt *Sté Janfin* mais également les arrêts *Persicot*⁵³³, *société Axa*⁵³⁴ et *sociétés Henri Godfard*⁵³⁵ pour qu'une seconde condition soit ajoutée pour qualifier la fraude à la loi. Cette dernière fut par la suite reprise par le législateur lors de la codification de la fraude à la loi à l'article L.64 du Livre des procédures fiscales⁵³⁶.

Ce second critère présenté comme une garantie supplémentaire pour le contribuable a pourtant suscité le débat. La critique reposait sur la difficulté d'apprécier le critère et notamment l'intention des auteurs⁵³⁷. Il revenait à l'administration de « sonder » l'esprit du législateur interne, européen ou encore les conventions fiscales pour vérifier si l'application qui en est faite par le contribuable y est conforme. Or, en l'absence d'un texte clair et précis sur les objectifs visés par les dispositions, le contrôle de cette condition peut s'avérer difficile. Le recours aux travaux préparatoires et aux commentaires de l'OCDE est une source importante d'indices sur les objectifs poursuivis mais il demeure parfois insuffisant.

256. Les difficultés liées à l'absence d'harmonisation rédactionnelle. À l'instar du critère tenant au but poursuivi, le critère tenant au détournement de l'intention des auteurs du texte n'a pas fait l'objet d'une harmonisation rédactionnelle. Il en ressort que chaque fondement retient des termes différents pour qualifier la contrariété à l'intention du législateur. De

⁵³² On peut notamment citer l'arrêt de 1981 qui ne consacre que le critère du but poursuivi, v. *supra* n°40.

⁵³³ CE, 28 févr. 2007, n° 284565, *min. c/ Persicot : Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. VALLÉE, note O. FOUQUET ; *RJF*, 5/2007, n° 599 ; *BDCF* 5/2007, n° 61.

⁵³⁴ CE, 7 sept. 2009, n° 305586, *SA Axa : Dr. fisc.* 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. OLLÉON, note E. MEIER et R. TORLET ; *RJF* 12/2009, n° 1138 ; *BDCF* 12/2009, n° 142.

⁵³⁵ CE, 7 sept. 2009, n° 305596, *Sté. Henri Goldfarb*, concl. L. OLLÉON ; *RJF* 12/2009, n° 1139.

⁵³⁶ L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 35 : *Dr. fisc.* 2009, n° 5, comm. 139.

⁵³⁷ En ce sens : P. SERLOOTEN, « La fraude à la loi suppose la réunion de deux critères (subjectif et objectif). » : *BJS*, 2010, n° JBS-2010-042, p. 184.

nouveau, il convient de faire apparaître dans un premier temps les différences terminologiques issues des différents fondements (A) afin de savoir si ces divergences textuelles entraînent des conséquences sur l'appréciation de la seconde condition de la fraude à la loi. Puis dans un second temps, il s'agit d'analyser les méthodes permettant de dégager la *ratio legis* des normes dans le cadre de la lutte contre la fraude à la loi (B).

A- Exposé des différences terminologiques

257. Il convient dans un premier temps d'énoncer les différents termes employés pour faire apparaître la diversité rédactionnelle de la seconde condition (1), pour ensuite s'interroger sur la possible convergence des interprétations de cette dernière (2).

1- Rappel des termes employés

258. **La référence à l'objet et au but de la convention multilatérale.** La clause anti-abus générale conventionnelle prévoit que le bénéfice des avantages conventionnels est préservé dès lors que leur octroi se révèle être conforme à l'objet et au but de la convention. Cela sous-entend que le montage qui n'est pas en conformité avec l'objet ou la finalité de la convention sera considéré comme abusif si les autres critères de qualification sont satisfaits. Or vérifier la méconnaissance de l'objet et du but de la convention suppose tout d'abord d'interpréter cette convention. Depuis la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969⁵³⁸, il est admis que les conventions fiscales doivent être interprétées en considération de leur contexte, de leur but et de leur objet. L'objet a pu être défini comme « *la matière traitée par la norme* »⁵³⁹ alors que le but serait « *la finalité poursuivie par les auteurs de la norme* »⁵⁴⁰. Il faudrait alors vérifier la conformité des actes à la finalité de la norme.

259. **La référence à l'objet et la finalité par le législateur européen.** La formulation utilisée par le législateur européen dans les nouvelles clauses anti-abus européennes diffère de la formulation choisie par l'OCDE. Il est de nouveau fait référence à l'objet mais le terme « but » est remplacé par le terme « finalité ». Toutefois, le sens du terme finalité » semble peu éloigné du terme « but » puisque la finalité se définit couramment comme « *ce qui tend à un*

⁵³⁸ Convention sur le droit des traités, Vienne, 23 mai 1969, Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 1155, p. 331.

⁵³⁹ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, ét. 320.

⁵⁴⁰ *Ibid.*

but »⁵⁴¹. Dans les clauses anti-abus tirées de l'Union européenne, le critère semble satisfait si le contribuable détourne la finalité, le but poursuivi par les institutions européennes.

260. La référence aux objectifs poursuivis par les auteurs dans la procédure d'abus de droit. Les deux textes, à savoir l'article L. 64 et l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, prévoient qu'est sanctionné le contribuable « *recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs* ». De nouveau, le terme d'« objectif » renvoie au but à atteindre, au résultat visé. Il s'agit de déterminer la raison d'être de la loi.

261. Les termes employés dans les clauses de sauvegarde des présomptions de fraude. Les présomptions de fraude à la loi précédemment identifiées⁵⁴², utilisent différents termes pour définir la contrariété aux objectifs poursuivis par les auteurs du texte au sein de leur clause de sauvegarde. À titre d'exemple, la présomption de fraude à la loi prévue à l'article 209 B, emploie les termes « d'objet » et « d'effet » dans la clause de sauvegarde applicable aux entités établies en dehors de l'Union européenne⁵⁴³. Ce sont également les termes employés dans les présomptions de fraude à la loi visant les opérations réalisées par ou avec des entités situées dans des ETNC⁵⁴⁴.

Par ailleurs, la clause de sauvegarde communautaire de l'article 209 B, II du Code général des impôts pour les entités établies au sein de l'Union européenne prévoit que les entités doivent démontrer pour échapper à la présomption, qu'elles n'ont pas recherché à « *contourner la législation française* »⁵⁴⁵. La clause de sauvegarde de l'article 123 bis du Code général des

⁵⁴¹ V° « Finalité », Dictionnaire, Le Grand Robert de la langue française, Paris, 2022.

⁵⁴² Pour l'étude des présomptions de fraude à la loi, v. *supra* n°126 à n°167.

⁵⁴³ CGI, 209 B, III, « *En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.* ».

⁵⁴⁴ Par exemple, l'article 244 Bis du Code général des impôts prévoit que un taux de prélèvement 75 % « *lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, sauf s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un Etat ou territoire non coopératif* ».

⁵⁴⁵ CGI, 209 B, II « *Les dispositions du I ne sont pas applicables : si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et ; – si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.* ».

impôts, relatives aux entités situées dans l'Union européenne ou ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance, reprend également cette condition tenant à la démonstration de l'absence de contournement de la législation française⁵⁴⁶. Pour autant, cette dernière expression apparaît plus équivoque que la référence à l'objet et aux effets, et ne fait pas expressément référence *a priori* à l'esprit de la loi, et aux objectifs poursuivis par le législateur. En revanche, le terme « contourner » s'inscrit davantage dans le vocabulaire utilisé pour apprécier le critère du détournement de l'esprit des auteurs. Il faut contourner la législation donc en user contrairement au but visé par le législateur.

2- L'interprétation commune du critère vers la recherche des objectifs poursuivis par les auteurs des textes

262. La confrontation des termes. Malgré la variété des termes et le sens différent qu'il est possible de leur attribuer, il semblerait qu'en les confrontant les uns aux autres, une même conception du critère se dégage.

Tout d'abord, l'administration fiscale rapproche explicitement les termes choisis dans le nouvel abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales des termes employés au sein des directives européennes. En effet, l'administration, dans ses commentaires du nouvel abus de droit, précise que les actes doivent aller « *à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* »⁵⁴⁷. Elle explique ensuite que « *pour être écarté sur le fondement de l'article L. 64 A du LPF, l'acte doit rechercher le bénéfice d'une application littérale de textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs* ».

Ensuite, en ce qui concerne la référence à l'objet et au but d'une convention fiscale, elle correspond à la finalité poursuivie par les auteurs du texte, soit les États contractants. Ainsi, un nouveau rapprochement peut être opéré entre les différents fondements de lutte contre la fraude à la loi. Si le but correspond à la finalité de la norme alors le critère retenu dans la clause anti-

⁵⁴⁶ CGI, 123 bis, 4 bis « *Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/ UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et qui n'est pas un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.* ».

⁵⁴⁷ BOI-CF-IOR-30-20, 21 janv. 2020, § 50.

abus conventionnelle ne s'éloigne pas de la conception européenne du critère du contournement de l'objet et de la finalité du droit fiscal applicable.

Enfin, il apparaît que la référence au contournement de la norme française et aux effets poursuivis par le contribuable dans le cas des présomptions de fraude à la loi s'inscrit dans la même approche. Il s'agit de rechercher quels ont été les effets attendus de l'utilisation du texte par le législateur. Au demeurant, les différentes présomptions de fraude à la loi précisent que le législateur ne peut avoir voulu comme effet « *la localisation de bénéficiaires dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* »⁵⁴⁸.

263. Le lien indissociable entre objet et finalité. Il faut ajouter qu'il existe un lien indissociable entre « l'objet » d'un texte ou d'une décision et la « finalité »⁵⁴⁹. Analyser l'objet indépendamment de la finalité du texte ne permet pas de connaître la véritable intention du législateur et n'a par conséquent que peu d'intérêt. Il convient d'analyser l'objet à travers la finalité poursuivie par les auteurs, et d'observer si la finalité poursuivie par les auteurs s'est concrétisée dans l'objet du texte⁵⁵⁰. Les deux termes sont donc liés et renvoient à la recherche de la *ratio legis* de la loi.

264. Le dépassement des divergences terminologiques. L'étude de la lettre fait ressortir des termes différents. Toutefois, en dépassant la lettre et en recherchant le sens de chacun des termes, un rapprochement est possible. En effet, l'ensemble des mécanismes anti-abus sanctionnent le contribuable qui réalise des actes réguliers sans pour autant respecter l'esprit de la loi, les objectifs poursuivis par le législateur lors de la rédaction de celui-ci. Cela renvoie à la conception civiliste de la fraude à la loi, il faut faire un usage abusif de la loi, contourner son esprit au-delà de sa simple lettre. Le second critère de l'abus de droit est donc commun à chacun des fondements : il faut rechercher l'objet, le but, l'intention du législateur pour savoir ensuite si le contribuable a détourné le texte de son objectif. Pour cela, il convient d'interpréter la norme fiscale pour en faire ressortir les objectifs poursuivis par les auteurs du texte, *la ratio legis*.

⁵⁴⁸ CGI, art. 209 B III en son entier : « *En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéficiaires dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.* ».

⁵⁴⁹ F. DEBOISSY, « Abus de droit – commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 182.

⁵⁵⁰ *Ibid.*

B- La recherche de la ratio legis du texte objet de la fraude à la loi

265. Historique sur les méthodes d'interprétation de la loi. Le préalable à la constatation d'une fraude à la loi est de connaître la raison d'être de la norme afin de pouvoir vérifier si le contribuable en a abusé. Cette raison d'être renvoie à l'intention des législateurs, la volonté du légiférant. Traditionnellement, deux systèmes se sont opposés pour poser les jalons de l'interprétation des lois.

D'une part, l'École de l'exégèse qui a connu son apogée au XIX^{ème} siècle, proposait de rechercher le sens de la loi à travers trois propositions. En premier lieu, lorsque la loi est claire, il n'y a pas lieu d'interpréter. Cela renvoie à l'expression de Montesquieu « *Le juge est la bouche de la loi* »⁵⁵¹. Le juge doit appliquer le texte sans l'interpréter. En second lieu, lorsque la loi est obscure, les juges doivent rechercher l'intention du législateur. À cette fin, les juges peuvent se reporter aux documents annexes permettant de clarifier le contexte de l'adoption du texte afin de caractériser l'intention implicite du législateur. L'interprète peut alors se référer aux travaux préparatoires, aux motifs exposés, aux précédents historiques. En troisième lieu, la méthode exégétique prévoit qu'en l'absence de lois, le juge doit aller rechercher dans d'autres sources du droit. Il peut rechercher la règle dans les usages et les coutumes ou juger par équité.

D'autre part, la méthode téléologique développée dans le courant du XX^{ème} siècle se fonde sur la recherche de la finalité de la règle de droit. Cette dernière doit « *guider son interprétation, fût sans égard à sa lettre ou à la volonté initiale de son auteur* »⁵⁵². GÉNY, qui est un des représentants de ce mouvement, a développé la méthode de la libre recherche scientifique. Selon lui, il convient d'adopter une interprétation qui permet de « *réaliser l'équité objective, par la combinaison de l'idée de justice avec celle de la plus grande utilité sociale* »⁵⁵³.

Il découle des deux courants des méthodes d'interprétation différentes s'intéressant au sens grammatical des termes, à la finalité poursuivie ou encore au contexte d'adoption des textes. Ces méthodes peuvent être utilisées pour caractériser l'intention des auteurs du textes dans le cadre des fondements de lutte contre la fraude à la loi (1). Elles sont primordiales à

⁵⁵¹ MONTESQUIEU, « De l'esprit de la loi », 1748, Liv. XI, chap. VI, p. 327.

⁵⁵² G. DEDEURWAERDER, *Théorie des finalités de l'interprétation et droit fiscal : l'apport de la jurisprudence fiscale à la théorie de l'interprétation*, thèse préc.

⁵⁵³ F. GÉNY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif- Essai critique*, préf. R. SALEILLES, LGDJ, 2^e éd., 1919, T. I, p. 145.

l'interprétation de la norme fiscale qui poursuit une variété d'objectifs, sans que ces derniers soient mis en exergue dans la lettre du texte (2).

1- Les méthodes d'interprétation de la loi fiscale au service de la lutte contre la fraude à la loi

266. Complémentarité des méthodes d'interprétation. Dans la recherche de l'intention des auteurs de la loi fiscale, la méthode d'interprétation téléologique semble préférée. Elle consiste à rechercher l'effet utile de la loi, sa finalité, là où l'interprétation littérale consiste en l'étude de la lettre du texte, qui peut apparaître insuffisante. Toutefois, l'étude du texte peut être un préalable à la recherche de l'utilité du texte. En outre, la méthode d'interprétation dite « historique » reposant sur l'étude du contexte dans lequel la norme a été adoptée peut également être envisagée comme un moyen de déterminer plus généralement la finalité recherchée par le législateur. Il en ressort que l'interprétation téléologique peut permettre de dégager l'esprit de la loi (1), mais elle est souvent complétée par des moyens complémentaires d'interprétation empruntés à d'autres méthodes (2).

a) L'interprétation téléologique

267. L'insuffisance de l'interprétation littérale dans le cadre de la recherche de l'intention du législateur. La méthode d'interprétation littérale repose sur l'idée que le sens de la norme se retrouve dans la lettre du texte. L'interprétation littérale consiste alors à analyser simplement la lettre du texte en ayant recours notamment au sens grammatical des mots utilisés. L'intention du législateur se dégage de l'analyse minutieuse des termes employés, des conjonctions, de la place des mots, de leurs enchaînements ainsi que de la syntaxe utilisée. Cette méthode est opportune en présence d'un texte clair aux intentions marquées.

Or, bien qu'utilisée comme méthode classique d'interprétation des textes, la méthode d'interprétation littérale n'apparaît pas toujours suffisante pour connaître les objectifs des législateurs. En effet, de nombreuses dispositions ne contiennent pas de définition claire et précise, ou ne permettent pas de connaître l'intention des auteurs du texte par un simple examen de la lettre du texte.

268. Précisions sur la méthode téléologique. Comme énoncé précédemment, la méthode d'interprétation téléologique consiste à interpréter le texte en fonction de son but, son

objet et sa finalité⁵⁵⁴. Il s'agit de rechercher l'effet utile du texte tout en faisant une interprétation permettant une application cohérente des dispositions par rapport aux objectifs visés. Les juges interprètent alors le texte en prenant en compte des objectifs plus généraux souvent présents dans les articles préliminaires ainsi que dans les préambules des conventions internationales et des directives européennes. L'interprétation téléologique correspond en réalité à plusieurs méthodes d'interprétation des textes⁵⁵⁵. En premier lieu, l'économie du texte peut ressortir de la lettre elle-même. La disposition interprétée est suffisamment claire sur l'objectif poursuivi. En second lieu, l'objectif poursuivi par les auteurs du texte peut ressortir d'une analyse des travaux préparatoires de la loi, à défaut de précisions dans la lettre. Les travaux préparatoires font alors office de moyen complémentaire d'interprétation pour faire ressortir le but poursuivi par les auteurs du texte. En troisième lieu, l'interprète peut se détacher de la lettre du texte et des travaux entourant son adoption, pour procéder à une analyse économique et politique plus spéculative, sur les intentions qu'auraient vraisemblablement eues les auteurs.

269. Illustration de la méthode téléologique. L'une des illustrations de l'utilisation de la méthode téléologique est l'extension de l'abus de droit à la fraude à la loi par le Conseil d'État en 1981⁵⁵⁶. L'objectif initial de la loi du 27 décembre 1963 instituant l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales était de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. La recherche de l'esprit de la loi et la mise en exergue de cette finalité générale ont permis au juge d'avoir une vision extensive de l'abus de droit afin d'y intégrer la fraude à la loi, alors que seule la simulation était reconnue à l'époque des faits.

270. L'interprétation téléologique dans le contexte des conventions fiscales. La convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités contient plusieurs dispositions sur l'interprétation de ces derniers. En son article 31, elle prévoit qu'un « *traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* »⁵⁵⁷. Par application des préconisations de la Convention de Vienne, et malgré le fait que la France n'ait pas ratifié ladite Convention, le Conseil d'État

⁵⁵⁴ P.-A. COTÉ, avec la collab. de S. BEAULAC, M. DEVINAT, « Interprétation des lois », Montréal Thémis, 2009, 4^{ème} éd., n°1401, p. 441.

⁵⁵⁵ D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – Étude de droit fiscal*, op.cit. L'auteur précise les trois méthodes ci-après développées d'interprétation regroupées sous les termes de méthode téléologique.

⁵⁵⁶ CE, 10 juin 1981, n° 19079 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. LOBRY ; *RJF* 9/1981, n° 787.

⁵⁵⁷ Art.31, Convention sur le droit des traités, Vienne, 23 mai 1969, Nations Unies.

utilise par principe l'interprétation littérale pour interpréter les stipulations conventionnelles⁵⁵⁸. Toutefois, dès lors qu'ils doivent interpréter les stipulations conventionnelles en considération de l'objet et du but poursuivi par la convention⁵⁵⁹, l'interprétation téléologique apparaît nécessaire. Si les stipulations permettent de connaître le but et l'objet de la convention, l'interprétation littérale suffit ; si les stipulations apparaissent comme peu claires alors il faudra user de l'interprétation téléologique pour déterminer l'objet et le but de la convention.

271. L'interprétation téléologique dans le contexte de l'Union européenne. Pour l'interprétation des dispositions européennes, la méthode téléologique semble également privilégiée par la Cour de justice. En effet, l'interprétation téléologique apparaît « *particulièrement appropriée aux caractéristiques propres des traités instituant les Communautés* »⁵⁶⁰, notamment parce qu'ils sont « *entièrement fondés sur la notion d'objectifs à atteindre* »⁵⁶¹. En ce sens, la Cour de Justice a affirmé à plusieurs reprises sa préférence pour la méthode téléologique en faisant référence à « *l'économie générale et la finalité de la réglementation* »⁵⁶² en cas de divergence avec l'interprétation littérale de la norme. Elle a rappelé dans un arrêt en date du 3 décembre 2009, *Yaesu Europe*, qu'« *il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie* »⁵⁶³. De nouveau, la référence au contexte et aux objectifs poursuivis justifie le recours à la méthode d'interprétation téléologique. À titre d'illustration, dans les arrêts *Danois* précédemment évoqués, la directive « *Intérêt-redevances* » a été interprétée à la lumière du principe général d'interdiction des pratiques abusives, et donc de l'objectif plus général de lutte contre la fraude à la loi malgré l'absence de dispositions expresses en ce sens⁵⁶⁴.

⁵⁵⁸ Principe affirmé dans l'arrêt CE, 29 juin 1990, n° 78519, *GISTI* : *RJF* 8-9/1990, n° 1096 ; *AJDA* 1990, p. 621, concl. R. ABRAHAM ; *RFDA* 1990, n° 5, p. 923.

⁵⁵⁹ Pour exemple, CE, 13 oct. 1999, n° 191191, *Diebold Courtage* : *Dr. fisc.* 1999, n° 52, comm. 948, concl. G. BACHELIER, note C. ACARD ; *RJF* 12/1999, n° 1492 ; *Bull. Joly Sociétés* 1/2000, n° 10, p. 54, note P. DEROUIN.

⁵⁶⁰ P. PESCATORE, « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice » *in* *Miscellanea*, W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, vol. 2, Bruxelles, 1972, p. 325-363.

⁵⁶¹ *Ibid.*, p. 328.

⁵⁶² CJUE, 29 avr. 2010, *M. e.a.*, C-340/08, *Rec.*, p. I-3913, pt. 44-45, 49.

⁵⁶³ CJUE, 3 déc. 2009, C-433/08, *Yaesu Europe*, pt. 24.

⁵⁶⁴ Sur l'interprétation de la clause anti-abus de la directive intérêts-redevances, v. *supra* n°119.

272. La méthode d'interprétation téléologique dans le contexte de l'abus de droit interne. Dans le cadre des dispositifs anti-abus étudiés, la méthode téléologique est préférée. Il ne s'agit pas de vérifier si les conditions posées par la norme ont été formellement respectées. Il convient de rechercher « *l'adéquation de l'intention du contribuable à la raison d'être du texte* »⁵⁶⁵. En d'autres termes, il s'agit de rechercher le but et les objectifs poursuivis par les auteurs du texte. Partant, la terminologie employée dans les différents fondements reprend les termes de « but », d'« objectifs », d'« objet », de « finalité » qui privilégient une approche téléologique. C'est une des conditions de qualification de la fraude à la loi.

273. Les avantages de la méthode d'interprétation téléologique. Tout d'abord, la méthode téléologique permet de ne pas figer l'interprétation de la norme dans le temps. En effet, en l'absence d'intention claire du législateur, la méthode téléologique permet de dépasser le contexte⁵⁶⁶ dans lequel la loi a été adoptée. Il ne s'agit plus uniquement de savoir ce que le législateur a voulu au moment de l'adoption du texte mais de dégager l'économie générale du texte⁵⁶⁷. Dès lors, le texte peut être adapté dans le temps pour correspondre à de nouvelles situations, non prévues à la date d'adoption de la norme. C'est d'ailleurs l'un des objectifs soulevés par GÉNY, la méthode de libre recherche scientifique a pour objectif de « *procurer l'adaptation des règles latentes du droit à tous les faits de la vie sociale* »⁵⁶⁸. Pour cela, l'interprète peut s'aider des commentaires et des travaux préparatoires à sa disposition pour éclaircir des éléments de contexte, et faire évoluer l'interprétation au gré des nouveaux enjeux fiscaux.

b) L'admission de moyens complémentaires d'interprétation empruntés à l'interprétation historique

274. La méthode historique d'interprétation. L'interprétation historique est une méthode d'interprétation reposant sur l'étude du contexte d'adoption de la norme. Elle permet

⁵⁶⁵ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°16, comm. 269.

⁵⁶⁶ En ce sens, la méthode téléologique est plus pertinente qu'une méthode dite « systémique ». Cette dernière permet l'interprétation d'un texte selon le contexte de son adoption. Pour autant, ces deux méthodes peuvent s'avérer complémentaire. Sur ce point : J.A. GUTIERREZ-FONS, K. LENAERTS, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, préf. F. PICOD, BRUYLANT, 2020.

⁵⁶⁷ Cela correspond à la conception extensive de l'intention des auteurs, défendue par E. CORTOT-BOUCHER dans ses conclusions sous CE, 23 juill. 2012, n° 342017, *M. et Mme Bazin-Faucon* : *Dr. fisc.* 2012, n° 48, comm. 538, note F. DEBOISSY.

⁵⁶⁸ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit positif- Essai critique*, op. cit. T. II, p. 79.

de trouver l'origine spécifique du texte et d'inscrire la volonté du législateur selon des éléments contextuels et circonstanciés. Elle s'appuie sur l'ensemble des documents qui entourent l'adoption d'une norme tels que les travaux préparatoires ou encore les commentaires des instances internationales ayant participé à la rédaction des conventions fiscales. Traditionnellement, la méthode historique est présentée comme distincte de la méthode téléologique mais cette distinction peut être dépassée⁵⁶⁹. En effet, bien que les deux méthodes répondent à une logique distincte, les travaux parlementaires et autres documents éclairants le sens de la norme fiscale peuvent être considérés comme des moyens complémentaires d'interprétation, permettant de déterminer l'intention des auteurs du texte.

275. La primauté du texte sur les moyens complémentaires. Il faut également préciser que les travaux préparatoires et autres documents annexes seront uniquement des moyens complémentaires d'interprétation. En présence d'un texte clair, le recours aux travaux préparatoires n'est pas nécessaire. C'est d'ailleurs ce que rappelle la Convention de Vienne au sein de son article 32 relatif aux moyens complémentaires d'interprétation. Il est précisé qu'il ne sera fait appel aux travaux préparatoires que si l'interprétation par les méthodes classiques énoncées à l'article 31 de la même Convention laisse une ambiguïté ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable⁵⁷⁰. En outre, il convient de préciser que l'intention issue de l'analyse des travaux préparatoires ne se confond pas toujours avec l'objectif poursuivi par le législateur. Les travaux préparatoires et autres commentaires ne sont que des moyens complémentaires, des indices pour dégager les objectifs poursuivis par les auteurs. Toutefois, l'exploitation des documents complémentaires est un outil parfois indispensable à la compréhension de l'intention des auteurs, notamment lorsque le texte ne suffit pas. Cela peut justifier le recours aux travaux préparatoires (i) et aux commentaires de l'OCDE (ii).

i. Les travaux préparatoires

276. Le recours aux travaux préparatoires. Il s'agit de tous les documents, les accords et les expertises préalables à l'adoption d'une norme. Certaines normes, telles que les lois internes et les directives européennes, font l'objet de travaux préparatoires avant leur

⁵⁶⁹ D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – Étude de droit fiscal*, op. cit, p. 93.

⁵⁷⁰ Art 31 et 32, Convention sur le droit des traités, Vienne, 23 mai 1969, Nations Unies, *préc.* - En ce sens, A. GESLIN, « Sources du droit international. – Les traités. Interprétation. Techniques et modalités d'interprétation », *JCDI*, 2015, fasc. 40, n°115.

adoption. Il est donc possible de s'y référer pour connaître l'esprit du texte, l'intention du législateur.

En effet, les directives européennes disposent d'un préambule rappelant les différents objectifs poursuivis par ces dernières s'apparentant à des documents annexes. Les actes dérivés du droit de l'Union européenne quant à eux font l'objet de proposition de la Commission européenne avant d'être adoptés. Ces propositions sont accompagnées d'un exposé des motifs substantiels de la norme permettant souvent de connaître explicitement l'intention des auteurs et l'esprit de la loi.

Il en est de même pour les textes législatifs en droit interne qui comportent pour la majorité des travaux préparatoires ainsi qu'un exposé des motifs. Toutefois, en présence d'amendements au texte initial, les travaux préparatoires peuvent ne plus être en adéquation avec la disposition finalement modifiée⁵⁷¹.

Enfin, les différents échanges entre les autorités étatiques durant les négociations des conventions fiscales peuvent également être considérés comme des travaux préparatoires. Cependant, ces derniers demeurent difficilement accessibles pour tout contribuable du fait des enjeux politiques et diplomatiques qu'ils représentent parfois⁵⁷².

De manière générale, lorsque les motifs d'adoption d'une norme sont explicités dans les travaux préparatoires, la caractérisation de la contrariété à l'intention des auteurs est facilitée pour l'administration. Toutefois, bien qu'il soit possible d'user des travaux préparatoires pour dégager l'intention des auteurs, il ne s'agit pas de leur accorder une valeur juridique contraignante. La fraude à la loi est constituée par le contournement d'une loi et non des travaux préparatoires⁵⁷³.

277. L'insuffisance des travaux préparatoires. Malgré la présence de travaux préparatoires, l'intention des auteurs du texte peut demeurer complexe à déterminer. En effet, l'existence de travaux préparatoires ne présume pas que l'intention du législateur soit suffisamment explicitée pour servir de fondement à l'interprétation de la lettre du texte. Certains travaux préparatoires ne donnent que des éléments techniques et des clarifications formelles

⁵⁷¹ En ce sens, P-MARTIN, P. DIBOUT, J.-L. GAUTIER, « La frontière entre abus de droit et optimisation fiscale s'est-elle déplacée » : *Dr. fisc.* 2007, comm. 977.

⁵⁷² D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – Étude de droit fiscal*, op. cit. p. 97.

⁵⁷³ Concl. E. CORTOT-BOUCHER ss. CE, 23 juill. 2012, n° 342017, *M. et Mme Bazin-Faucon* : *Dr. fisc.* 2012, n° 48, comm. 538, note F. DEBOISSY ; *RJF* 11/2012, n° 1043.

sans apporter à la lettre. Dans cette hypothèse, les travaux préparatoires seront insuffisants pour déterminer l'esprit de la loi. Les travaux préparatoires peuvent également contenir des positions divergentes qu'ils proviennent du Sénat ou des Parlementaires, ce qui complexifie la compréhension des objectifs poursuivis par la loi fiscale. En outre, l'intention exprimée dans les travaux préparatoires ne se confond pas totalement avec la volonté du législateur, ils ne servent qu'à l'éclairer. C'est en cela que les travaux préparatoires doivent uniquement servir d'éléments complémentaires d'interprétation, appuyant un raisonnement interprétatif fondé sur une autre méthode d'interprétation telle que l'analyse téléologique⁵⁷⁴.

278. En l'absence de travaux préparatoires. Certaines normes ne font pas l'objet de travaux préparatoires ou l'accès à ces derniers s'avère difficile voire impossibles. C'est notamment le cas des conventions fiscales dans la mesure où elles sont rarement éclairées par des travaux préparatoires. C'est également le cas des textes réglementaires. Sur ce point, il faut distinguer les ordonnances, qui peuvent être accompagnées d'un exposé des motifs dans le projet d'ordonnance, et les décrets pour lesquels le juge n'aura pas accès aux travaux préparatoires.

Dès lors, lorsqu'il n'y a aucun document annexe à la norme, il est difficile de connaître la volonté des auteurs. Il convient alors de rechercher davantage la finalité générale de la norme plutôt qu'une étude du texte et des documents annexes. Il s'agit de faire ressortir la *ratio legis* du texte. En d'autres termes, il faut interpréter le texte au regard du contexte dans lequel la norme a été prise, à son économie générale. En outre, cette conception extensive de l'intention des auteurs facilite l'identification des objectifs des auteurs notamment lorsque la lettre du texte et les travaux préparatoires apparaissent insuffisants. En ce sens, l'appréciation de l'économie générale du texte complète l'analyse des travaux préparatoires. Toutefois, une critique pourrait être formulée du fait de la subjectivité découlant de l'interprétation des juges lorsqu'ils doivent apprécier l'économie générale du texte. En effet, ce dernier pourrait s'éloigner des textes et des travaux préparatoires jusqu'à créer une contradiction profitable ou préjudiciable au contribuable. Néanmoins, cette crainte ne se justifie qu'en présence de travaux préparatoires insuffisants. En présence de travaux préparatoires exhaustifs et clairs, il serait difficile pour le juge de justifier d'une telle contradiction entre les travaux préparatoires et l'économie générale

⁵⁷⁴ Le Professeur F. DEBOISSY a sur ce point rappelé qu'« *en adoptant une règle fiscale, le législateur poursuit toujours un objectif, qui se déduit des travaux préparatoires, du contexte, mais aussi et surtout du contenu même de la mesure par un examen de sa rationalité* » : *Dr. fisc.* 2009, n° 14, comm. 261.

du texte⁵⁷⁵. *In fine*, le recours à cette appréciation plus générale est conditionné à l'étude des moyens complémentaires d'interprétation et à la clarté du texte.

ii. Les commentaires de l'OCDE

279. L'absence initial de portée normative des commentaires de l'OCDE. Les commentaires de l'OCDE émanent du Comité des affaires fiscales de l'Organisation et sont très riche d'informations. Ce dernier est composé de hauts représentants des autorités fiscales des États membres et participe à l'élaboration de la doctrine juridique. Cependant, les commentaires issus du Comité n'ont pas de valeur normative puisqu'ils ne sont soumis ni au processus législatif, c'est-à-dire à l'adoption par le Parlement, ni à la procédure de ratification des traités. Toutefois, le Conseil de l'Organisation recommande aux États signataires de se conformer à ces derniers lorsqu'il s'agit d'interpréter les nouvelles conventions bilatérales ou lors de la révision de conventions bilatérales existantes⁵⁷⁶. Par ailleurs, il convient de préciser que les commentaires, comme tout élément doctrinal, peuvent influencer le juge lors de l'interprétation de la convention même en l'absence de valeur normative⁵⁷⁷.

280. Le recours possible aux commentaires antérieurs. Traditionnellement, une distinction est opérée entre les commentaires antérieurs aux traités et les commentaires postérieurs. Alors que les commentaires antérieurs pouvaient permettre d'interpréter les textes en éclairant sur les éléments de contexte du traité, les commentaires postérieurs n'étaient pas admis. En effet, au sens des articles 31 et 32 de la convention de Vienne⁵⁷⁸, il est possible pour l'interprète de se fonder sur les commentaires antérieurs pour étayer l'intention des parties. D'ailleurs, selon l'article 32 de la Convention de Vienne, ces derniers peuvent être assimilés à des travaux préparatoires. Cependant, sur ce point, le Conseil d'État n'a pas tranché la controverse. Pour le conseiller d'État, Philippe MARTIN, les commentaires sont davantage des instruments « *de clarification de l'intention des parties* » que des travaux préparatoires⁵⁷⁹.

⁵⁷⁵ C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « Ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2e volet) - Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°10, comm. 207.

⁵⁷⁶ OCDE, Recommandation du Conseil concernant le Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune, OECD/LEGAL/0267, Éd. OCDE, Paris.

⁵⁷⁷ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales » : *Dr. fisc.* 2013, n°24, ét. 340. V. également Concl. L. CYTERMANN ss. CE, 11 déc. 2020, n° 420174, *min. c/ Conversant International Ltd, anciennement dénommée Valueclick International Ltd* : *Dr. fisc.* 2020, n° 51-52, act. 465.

⁵⁷⁸ Art. 31 et 32, Convention sur le droit des traités, Vienne, 23 mai 1969, Nations Unies.

⁵⁷⁹ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », art. préc.

281. La controverse sur la prise en compte des commentaires postérieurs.

Jusqu'à l'arrêt *Conversant international LTD*, le Conseil d'État refusait de faire référence aux commentaires postérieurs pour interpréter les traités⁵⁸⁰. En effet, dans un arrêt *Andritz*⁵⁸¹ les juges de la Haute juridiction ont rejeté la prise en considération des commentaires postérieurs à l'adoption des stipulations à interpréter. Une partie de la doctrine soutenait ce refus de la Haute juridiction en arguant que les commentaires postérieurs ne peuvent être utilisés dans le but d'éclairer l'intention des négociateurs puisque, par principe, ils sont postérieurs aux négociations du traité⁵⁸². D'aucuns ont toutefois relevé l'intérêt d'une prise en considération des commentaires postérieurs, notamment pour éviter les risques d'incohérence issus d'une divergence d'interprétation lorsqu'entre l'adoption de deux accords similaires, un nouveau commentaire est rédigé⁵⁸³. Selon la position des juges dans l'arrêt *Andritz*, le premier traité serait interprété sans prendre en compte les nouveaux commentaires, tandis que, pour l'interprétation du second, les juges pourront s'y référer. En présence d'accords dont la lettre est identique, cela pose un véritable problème de cohérence et de sécurité juridique⁵⁸⁴. En outre, l'interprétation d'un traité avec des commentaires plus anciens peut soulever un problème de pertinence de ces derniers lorsque des commentaires plus récents existent et prennent en compte les nouveaux enjeux économiques et fiscaux⁵⁸⁵.

⁵⁸⁰ CE, 11 déc. 2020, n° 420174, *min. c/ Conversant International Ltd*, anciennement dénommée *Valueclick International Ltd* : *Dr. fisc.* 2020, n° 51-52, act. 464, concl. L. CYTERMANN.

⁵⁸¹ CE, 30 déc. 2003, n° 233894, *SA Andritz* : Lebon, p. 527 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 16, comm. 427, concl. G. BACHELIER, note P. MASQUART ; *RJF* 3/2004, n° 238 ; *RJF* 2/2004, p. 83, chron. L. OLLÉON ; *BGFE* 2/2004, p. 12, obs. N. CHAHID-NOURAI.

⁵⁸² B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit.

⁵⁸³ Deux phénomènes sont soulevés par Philippe MARTIN « un rejet total des commentaires postérieurs peut présenter des inconvénients. Il peut conduire à un phénomène de "commentaire gelé" : quand une convention fiscale est ancienne, les commentaires antérieurs à sa signature peuvent manquer de pertinence par rapport aux évolutions de la technique et des modèles économiques des entreprises. Il peut aussi conduire à un « effet de cliquet » si une clause conventionnelle est interprétée par le juge fiscal dans une affaire concernant un traité A signé avant l'intervention d'un nouveau commentaire OCDE et la même question d'interprétation se présente ultérieurement à propos d'un traité B plus récent, signé après l'intervention du nouveau commentaire : la même rédaction de la convention fiscale donnera-t-elle lieu à deux interprétations successives et contradictoires en raison de la prise en compte du nouveau commentaire ou la jurisprudence maintiendra-t-elle la première interprétation malgré le commentaire antérieur au nouveau traité B, donnant ainsi un exemple de "jurisprudence gelée" ? » : P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », art. préc.

⁵⁸⁴ En ce sens, F. DEBOISSY, G. WICKER, « la qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels » : *SJEA*, mars 2021, n°11, p.7.

⁵⁸⁵ En ce sens, v. D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – Étude en droit fiscal*, op. cit. L'auteur propose une analyse pragmatique entre une interprétation statique des conventions fiscales qui conduit à priver le juge de la possibilité de faire évoluer l'interprétation des stipulations conventionnelles pour les mettre en accord avec les circonstances plus actuelles ; et une interprétation dynamique qui permettrait de prendre en

282. Vers une admission des commentaires postérieurs. Le Conseil d'État semble avoir modifié sa position dans un arrêt *Conversant international LTD*⁵⁸⁶ relatifs à la reconnaissance d'un établissement stable. Pour définir la notion d'établissement stable, il s'est référé explicitement aux commentaires postérieurs de la convention fiscale. Tout d'abord, l'arrêt reprend la définition de l'établissement stable dans la convention. Pour avoir un établissement stable selon la convention signée entre la France et l'Irlande en 1968, la société « doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres ». Pour définir ce qu'il faut entendre par « pouvoir », les juges se sont explicitement référés aux paragraphes 32.1 et 33 des commentaires de l'OCDE publiés en 2003 et en 2005 sur l'article 4. Selon ces commentaires, dispose d'un tel pouvoir, la société « qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent »⁵⁸⁷. Ainsi, le Conseil d'État a interprété les stipulations conventionnelles en utilisant les commentaires postérieurs.

La Haute juridiction administrative a ensuite confirmé cette position dans un arrêt *Société Planet* rendu le 20 mai 2022⁵⁸⁸. Dans ce dernier, les juges ont rappelé l'objet des stipulations de l'article 12 du Modèle de Convention fiscale relatives aux redevances. Puis, ils ont précisé « ainsi d'ailleurs qu'il résulte des mêmes commentaires publiés respectivement les 23 octobre 1997, 28 janvier 2003 et 15 juillet 2014 et en dernier lieu le 21 novembre 2017, les stipulations du 2 de l'article 12 de la convention fiscale franco-néo-zélandaise sont applicables aux redevances de source française dont le bénéficiaire effectif réside en Nouvelle-Zélande, quand bien même elles auraient été versées à un intermédiaire établi dans un Etat tiers. ». Leur interprétation de la convention franco-néerlandaise dans sa version de 1979 est fondée tant sur

compte les commentaires postérieurs lorsque cela est nécessaire au regard de l'évolution du monde et à l'apparition de questions nouvelles.

⁵⁸⁶ CE, 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ *Conversant International Ltd*, anciennement dénommée *Valueclick International Ltd* : *Dr. fisc.* 2020, n° 51-52, act. 464 – concl. L. CYTERMANN – V. également CAA Paris, 9e ch., 1er mars 2018, n° 17PA01538, *ValueClick* devenue *Conversant International Ltd* : *Dr. fisc.* 2018, n° 39, comm. 408, concl. F. PLATILLERO, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 6/2018, n° 589

⁵⁸⁷ OCDE (2003), Commentaire de l'article 5, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2003, Éditions OCDE, Paris, § 32.1 et 33 ; OCDE (2006), Commentaire de l'article 5, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2005, Éditions OCDE, Paris, § 32.1 et 33.

⁵⁸⁸ CE, 20 mai 2022, n° 444451, *Sté Planet* : *Dr. fisc.* 2022, n° 21, act. 199.

les commentaires antérieures de l'OCDE du 11 avril 1977 que sur les commentaires postérieurs à 1979. En conséquence, les commentaires postérieurs semblent désormais admis dans les outils d'interprétation permettant d'identifier l'objet des dispositions conventionnelles.

2- La variété des objectifs poursuivis par les auteurs des textes

283. L'identification des objectifs européens. Par l'étude des préambules des différentes directives intéressant la matière fiscale, il est possible d'identifier plusieurs objectifs. En ce sens, dans le préambule de la dernière version de la directive « *mère-filiales* », deux objectifs sont mis en avant. Tout d'abord, l'exonération de retenue à la source pour éviter la double imposition ; et ensuite, la lutte contre la fraude fiscale et les pratiques abusives⁵⁸⁹. Les objectifs présentés dans la directive « *ATAD* » intéressent davantage la lutte contre l'érosion de la base imposable⁵⁹⁰. Les mesures mises en place doivent permettre de maintenir le bon fonctionnement du marché intérieur en instituant un niveau minimum de protection contre les pratiques abusives⁵⁹¹. Quant à la directive « *fusions* »⁵⁹², elle vise également à permettre le bon fonctionnement du marché intérieur en supprimant les entraves aux opérations de restructuration transfrontalière. Par la suite, la directive modificative de 2009 a ajouté l'objectif de lutte contre la fraude à la loi et l'évasion fiscale en permettant aux États de refuser le bénéfice du régime de faveur prévu par ladite directive.

⁵⁸⁹ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents : « *La directive 2011/96/UE du Conseil (3) exonère de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère et élimine la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère. Il est nécessaire de veiller à ce que les contribuables qui relèvent du champ d'application de la directive 2011/96/UE n'en fassent pas un usage abusif* ».

⁵⁹⁰ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur : « *Un des principaux objectifs de la présente directive étant d'améliorer la résistance du marché intérieur dans son ensemble face aux pratiques d'évasion fiscale transfrontières* ».

⁵⁹¹ *Ibid.*, « *Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur.* ».

⁵⁹² Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents §1.: « *considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international* »

284. L'identification des objectifs conventionnels. L'objet d'une convention fiscale correspond à ce sur quoi porte les stipulations du traité, les matières règlementées par exemple. Le but de la convention ressort, quant à lui, des objectifs plus généraux poursuivis par les États parties à la convention. En cela, l'objet renvoie davantage à des éléments objectifs, au contenu de la convention fiscale, là où le but renvoie à l'intention. De manière générale, il semblerait que l'objet immédiat d'une convention est de répartir le pouvoir d'imposer entre les différents États⁵⁹³. En réalité, les conventions prévoient plusieurs objets distincts tels que l'évitement de la double imposition et la lutte contre la discrimination⁵⁹⁴. Quant au but des conventions, il s'agit de favoriser les échanges⁵⁹⁵ et les investissements internationaux⁵⁹⁶ en définissant un cadre sur la répartition de l'imposition, et en limitant la double imposition. Pour les conventions sur le Modèle OCDE, le préambule indique explicitement que les États doivent entendre « *conclure une convention pour l'élimination de la double imposition* » sans pour autant « *créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale* »⁵⁹⁷. Étant précisé qu'au sens de l'article 31.2 de la Convention de Vienne, le préambule des conventions fiscales fait partie du texte. Il faut le prendre en considération dès lors que l'interprétation des stipulations nécessite des éléments supplémentaires de contexte. La lutte contre la fraude à la loi a ainsi intégré les objectifs poursuivis par les conventions fiscales à côté de la lutte contre la double imposition. C'est ce qui ressort des commentaires de l'OCDE indiquant que les dispositions conventionnelles visent à garantir l'application des conventions « *conformément à l'objectif poursuivi lors de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable* »⁵⁹⁸. La France ayant ratifié l'instrument multilatéral, les

⁵⁹³ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales » : *Dr. fisc.* 2013, n°24, ét. 320, §10.

⁵⁹⁴ D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – Etude de droit fiscal*, LGDJ, op.cit, p. 156.

⁵⁹⁵ OCDE (2017), Commentaire art. 1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, §54 : « *Le principal objectif des conventions de double imposition est de promouvoir les échanges de biens et services et les mouvements de capitaux et des personnes en éliminant la double internationale* ».

⁵⁹⁶ OCDE (2017), Commentaire art. 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, §182 « *l'objectif des conventions fiscales est d'offrir des avantages en vue d'encourager les investissements transnationaux* »,

⁵⁹⁷ V. préambule de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris.

⁵⁹⁸ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, §174.

conventions couvertes ainsi que les conventions nouvellement négociées poursuivront ces mêmes objectifs.

285. La variété des objectifs poursuivis par le droit interne. Les textes internes ont des objectifs plus spécifiques aux situations très particulières régies par les dispositions du Code général des impôts. Ces dispositions répondent à des logiques différentes. Pour donner un exemple d'objectifs poursuivis par le législateur interne, l'arrêt du 8 février 2019⁵⁹⁹ a dégagé plusieurs objectifs attachés à la mise en œuvre de l'article 15 II. L'article prévoit que « *les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu* ». En conséquence, les charges afférentes à ces logements ne sont pas déductibles du revenu global imposable. L'étude des travaux préparatoires a révélé que le législateur poursuivait deux objectifs distincts : d'une part, il souhaitait simplifier le régime fiscal des propriétaires occupants notamment pour éviter les difficultés liées à des loyers implicites ; et d'autre part, faire obstacle à la réduction du revenu global par la déduction de déficits fonciers surévalués.

286. Les objectifs de lutte contre la double imposition et l'évasion fiscale poursuivis par le législateur interne. L'objectif de lutte contre la double imposition a également été intégré dans certaines dispositions internes. C'est notamment le cas de l'article 158 bis qui prévoyait, avant son abrogation⁶⁰⁰, un avoir fiscal pour les personnes percevant des dividendes distribués par des sociétés françaises. En ce sens, dans l'arrêt *Natixis*, les juges du Conseil d'État avaient expressément révélé des travaux préparatoires, l'intention du législateur de lutter contre la double imposition. En effet, la disposition avait vocation à « *favoriser l'actionnariat des entreprises ainsi que le développement de la place financière à Paris et d'éliminer à cet effet la double imposition qui frappait les dividendes* »⁶⁰¹. Quant à l'objectif de lutte contre la fraude à la loi, il est plus implicite en droit interne. Les motifs exposés pour expliquer les dispositions fiscales ne font pas toujours référence à la lutte contre la fraude. Pour autant, comme en témoigne la transposition des directives européennes et la création de nouveaux outils, l'objectif de lutte contre la fraude à la loi semble omniprésent dans l'esprit du législateur. D'ailleurs, un projet de résolution tendant à faire de la lutte contre l'évasion fiscale

⁵⁹⁹ CE, 8 fév. 2019, n°407641, concl. M.-G. MERLOZ, note P.-Y. DI MALTA : *Dr. fisc.* 2019, n°21, comm. 272.

⁶⁰⁰ L'avoir fiscal a été supprimé par la loi de finances pour 2004 ; L. n° 2003-1311 du 30 décembre 2003.

⁶⁰¹ CE, 11 mai 2015, n° 365564, *Sté Natixis* : *Dr. fisc.* 2015, n° 31-35, comm. 526, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note N. de BOYNES ; *RJF* 8-9/2015, n° 718. – V. C. ACARD, « Fiscalité financière » : *Dr. fisc.* 2015, n° 38, étude 557, spéc. n° 21.

une priorité nationale, a été déposé le 7 juin 2019 afin d'inscrire cet objectif au sein de la Constitution⁶⁰².

Enfin, il convient de préciser que la caractérisation des objectifs poursuivis par les auteurs ne suffit pas à démontrer la seconde condition de la fraude à la loi. Il est nécessaire que le contribuable ait volontairement détourné ces objectifs pour que la fraude à la loi soit retenue.

§2. La caractérisation du détournement de l'intention des auteurs des textes

287. La fraude suppose qu'en apparence le contribuable respecte strictement les conditions posées par un texte. Les moyens utilisés sont réguliers mais en réalité, le contribuable détourne le sens de la loi. Le résultat obtenu est illicite puisqu'il s'agit d'une manipulation de la loi dans le but d'obtenir un avantage fiscal, ce qui revient à faire un usage abusif, frauduleux de la loi. Dès lors, pour caractériser le détournement, il est intéressant d'étudier, d'une part, la recherche par le contribuable d'une application purement formelle des conditions posées par la norme (A) ; et d'autre part, d'analyser le résultat escompté, c'est-à-dire l'obtention de l'avantage fiscal ou d'une économie fiscale (B).

A- La recherche d'une application purement formelle des conditions d'obtention de l'avantage fiscal

288. La nécessité de démontrer l'intention frauduleuse. Dans le cadre de la fraude à la loi, les opérations effectuées par le contribuable sont régulières dans la forme, pour autant il y a une intention de contourner la loi applicable. De ce fait, une grande partie de la doctrine civiliste s'est accordée pour exiger la caractérisation d'une intention frauduleuse pour mettre en œuvre le principe de fraude à la loi⁶⁰³. Il s'agit de démontrer que le contribuable a eu la volonté d'éluder la règle fiscale. Il faut mettre en lien la caractérisation de cette volonté de détourner la loi avec le critère du but fiscal poursuivi vu précédemment. En effet, le contribuable

⁶⁰² AN, Proposition de résolution tendant à faire de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales la grande priorité nationale 2020, n°2015.

⁶⁰³ Par ex. : G RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, LGDJ, 1949, n° 168 : « L'acte juridique, quand il porte sur un objet licite, n'est pas lui-même révélateur de la fraude commise. Il faut donc chercher la fraude dans la volonté de celui qui passe l'acte ».

doit avoir pour volonté déterminante de détourner l'esprit de la loi afin d'obtenir un avantage fiscal indu.

En outre, l'intention du contribuable doit s'être réalisée à travers une opération ou un montage. Autrement dit, l'intention du contribuable doit s'être matérialisée par des éléments objectifs. Dès lors, le second critère de la fraude à la loi nécessite de démontrer l'intention du contribuable de détourner les objectifs poursuivis par les auteurs des textes (1) mais également d'étudier comment s'est matérialisée cette intention (2).

1- L'intentionnalité du comportement du contribuable

289. Il convient dans un premier temps de caractériser la volonté de l'auteur de détourner les objectifs poursuivis par les auteurs (a) puis de préciser la charge de la preuve d'une telle intention (b).

a) La volonté de détourner les objectifs poursuivis par les auteurs

290. L'adaptation de la définition civiliste de l'intention frauduleuse. Selon le doyen VIDAL, l'intention frauduleuse en matière de fraude à la loi correspond à la volonté pour une personne de délibérément éluder la règle obligatoire⁶⁰⁴. L'intention frauduleuse est nécessaire pour caractériser la fraude à la loi. En effet, selon JOSSERAND, « *la fraude implique par définition une conscience suffisante de la situation, de la mauvaise action commise* »⁶⁰⁵. En d'autres termes, la fraude est constituée quand « *le choix de la loi applicable pourrait être vicié car il n'aurait été dicté que par le désir des parties d'éluder les dispositions d'une autre loi* »⁶⁰⁶. Étant précisé que la loi fiscale peut être considérée comme obligatoire dès lors que les conditions objectives d'imposition sont remplies par le contribuable. Toutefois, pour correspondre davantage aux hypothèses soulevées en droit fiscal, la définition de l'intention frauduleuse doit être adaptée. Il s'agit d'éviter de sanctionner la simple habileté fiscale – le contribuable ayant le choix de la voie la moins imposée – mais d'appréhender les situations abusives. En effet, l'existence de régimes plus favorables est à l'origine du développement de stratégies de planification agressives. Dans ces dernières, le contribuable recherche

⁶⁰⁴ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français : le principe fraus omnia corrumpit*, thèse préc., p. 127.

⁶⁰⁵ L. JOSSERAN, *Les mobiles dans les actes juridiques*, préf. D. DEROUSSIN, Dalloz, p. 216.

⁶⁰⁶ J.-M. JACQUET, *Contrats internationaux, Répertoire de droit international*, Dalloz, 1998.

l'application d'une loi plus favorable. Il recherche un résultat particulier, une économie fiscale. Dès lors, les actes sont réalisés dans le but d'obtenir l'économie fiscale voulue et non d'éviter en soi une norme obligatoire. Ainsi, au-delà de la volonté d'éluder une norme c'est le résultat illicite poursuivi qui caractérise l'intention frauduleuse du contribuable. En cela, l'action du contribuable s'apparente davantage à un détournement. Il s'agit "*de soustraire illégitimement quelque chose à sa destination normale pour son profit*"⁶⁰⁷. Dans le cadre de la fraude à la loi, le contribuable détourne la loi fiscale de sa finalité pour obtenir un profit fiscal. Enfin, cette intention frauduleuse doit être le motif déterminant de l'emploi des moyens pour aboutir au résultat illicite. Aussi, la recherche de l'intention frauduleuse se confond-elle avec la recherche du motif déterminant, du but poursuivi. Les critères de la fraude à la loi sont cumulatifs. La caractérisation de la volonté déterminante du contribuable de contourner la loi fiscale, d'en faire une application contraire à son esprit, en vue d'obtenir un avantage fiscal peut permettre de caractériser le critère du but fiscal poursuivi. Toutefois, la jurisprudence offre des illustrations dans lesquelles malgré une volonté de bénéficier d'un avantage fiscal, l'intention frauduleuse n'a pas été caractérisée dans la mesure où les objectifs posés par le législateur ont été respectés. Partant, la poursuite du but fiscal ne suffit pas, il faut bien démontrer l'intention de faire une application détournée de la loi.

291. Application positive : la volonté de détourner les objectifs poursuivis par les auteurs du texte. Pour qu'il y ait fraude à la loi, l'objectif poursuivi par les auteurs du texte doit avoir été détourné. Le contribuable doit avoir l'intention de respecter formellement les règles pour entrer dans le champ d'application du texte sans avoir pour intention de satisfaire à l'esprit de cette règle. Son intention doit être de détourner la finalité du texte dans le but d'obtenir un avantage fiscal, qui sans cette « manœuvre » ne lui serait pas dû.

À titre d'exemple, le régime mère-fille a été mis en place pour faciliter le développement des groupes de société en atténuant l'imposition de certains flux. Dans le cas d'un montage dit « coquillard »⁶⁰⁸, l'esprit du régime mère-fille est détourné puisqu'il est utilisé dans le but de dissoudre une société en bénéficiant des franchises d'impôt. Il ne s'agit pas pour le contribuable de développer son groupe de sociétés mais d'user du régime pour alléger son imposition sans

⁶⁰⁷ V° « détournement », Dictionnaire Le Grand Larousse illustré, 2022.

⁶⁰⁸Le montage coquillard consiste en l'achat d'une société n'ayant plus d'activité mais une trésorerie significative. Par le rachat de cette société, il est possible de récupérer les liquidités par des distributions de dividendes, exonérées sauf quote-part pour frais et charges dans le cadre du régime mère-fille. V. illustration, *infra* n°297

répondre à l'objectif posé par les auteurs. *In fine*, le montage entraîne alors une situation de non-imposition non souhaitée par les auteurs des textes.

292. Application négative : l'absence de volonté de détourner les objectifs posés par les auteurs en présence d'une option. Si le texte a pour finalité de permettre au contribuable d'opter pour un régime plus favorable, il n'y aura pas d'abus puisque le contribuable n'aura pas eu pour intention de contourner la loi mais d'en user selon la faculté qui lui était offerte par le législateur⁶⁰⁹. Il s'agit d'une application de la définition classique de la fraude à la loi. Lorsqu'il n'y a pas de règle obligatoire, il n'y a pas de fraude à la loi. C'est le cas notamment lorsque le contribuable a le choix entre l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Si le contribuable opte pour l'impôt sur les sociétés, ce choix ne pourra pas lui être reproché. Une option similaire existe en matière de TVA. Cette dernière n'est pas un impôt de plein droit, le contribuable aura le choix de se soumettre à ce régime qui peut être favorable au regard des déductions qu'il permet. Une nouvelle fois, il ne pourra être reproché au contribuable d'avoir opéré ce choix, même s'il est motivé par l'obtention d'un avantage fiscal. En effet, l'objectif poursuivi par le législateur était de permettre cette option, sous réserve toutefois, que l'opération ne soit pas dénuée de substance⁶¹⁰. En effet, la jurisprudence⁶¹¹ a précisé que bien que l'exercice d'une option ne soit pas constitutif en soi d'une fraude à la loi, les conditions qui ont permis au contribuable d'exercer cette option peuvent néanmoins être considérées comme abusives. Dans ce cas, la fraude à la loi pourra être retenue.

293. L'exemple particulier de l'avoir fiscal. Dans deux arrêts du Conseil d'État *SA Axa*⁶¹² et *Sté Henri Goldfard*⁶¹³, les juges n'ont pas retenu la fraude à la loi, en l'absence de contrariété à l'esprit des auteurs, dans le cas d'un avoir fiscal rattaché à la qualité d'actionnaire. En l'espèce, il s'agissait d'opérations successives d'emprunts, d'achats à réméré puis de reventes de titres ouvrant droit à la distribution de dividendes et au bénéfice d'un avoir fiscal en vertu de l'article 1^{er} de la loi du 12 juillet 1965, repris au sein de l'ancien article 158 bis du Code général des impôts. La détention des titres était très brève puisqu'après la distribution des

⁶⁰⁹ V. en ce sens M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* : Litec, 4^{ème} éd. 1999, p.23.

⁶¹⁰ F. DEBOISSY, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels » : *RDC* 2007, n°3, p. 1018. Sur la notion de substance, v. également *infra* n°338 à n°356.

⁶¹¹ Par ex. : CE, 3 févr. 1984, n°38320, *Mme Bilger Gillet*, *RJF* 4/84, n° 499.

⁶¹² CE, 7 sept. 2009, n° 305586, *SA Axa*, *Dr. fisc.* 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. OLLÉON, note E. MEIER et R. TORLET ; *RJF* 12/2009, n° 1138 ; *BDCF* 12/2009, n° 142.

⁶¹³ CE, 7 sept. 2009, n° 305596, *Sté Henri Goldfard*, concl. L. OLLÉON ; *RJF* 12/2009, n° 1139.

dividendes, les actionnaires revendaient leurs titres. L'administration, après une substitution de base légale, s'est fondée sur le principe de fraude à la loi pour contester l'opération, arguant que le contribuable avait pour seul but de bénéficier de l'avoir fiscal. Or, après consultation des travaux préparatoires relatifs à l'ancien article 158 bis du Code général des impôts, les juges ont retenu que l'intention du législateur n'était pas de subordonner l'octroi du crédit d'impôt à une condition de durée de détention. Le but de la disposition était d'accorder à l'associé un crédit d'impôt à valoir sur son impôt personnel pour éviter une double imposition. Dès lors, si à la date de la décision de distribution des dividendes, le contribuable avait la qualité de propriétaire des titres, il était en droit d'obtenir l'avoir fiscal. Dans ce cas, la revente postérieure n'a aucune incidence. Par conséquent, le détournement par le contribuable de l'esprit de la loi n'a pas été démontré par l'administration. Les juges ont relevé que les actionnaires étaient bien propriétaires des titres et que l'opération n'était pas artificielle au regard des risques inhérents à la qualité d'actionnaire durant la durée de détention, en plus du risque d'absence de rachat des titres au moment du dénouement du contrat⁶¹⁴. Il en résulte que les opérations répondaient aux objectifs posés par le législateur. Ainsi, bien que le contribuable ait appliqué de manière très formelle les conditions d'obtention de l'avoir fiscal en détenant les titres durant une très courte durée et qu'il ait eu l'intention d'opérer cette courte détention dans le but unique d'obtenir l'avantage fiscal, il ne peut être sanctionné sur le fondement de la fraude à la loi. Force est de constater que le bien-fondé de ces solutions apparaît critiquable. Certes, le contribuable a bien eu la qualité d'associé, lui donnant droit au crédit d'impôt mais de telles solutions reviennent à encourager ce type de comportements, qui malgré la solution retenue sont des comportements entachés d'une intention frauduleuse. Le montage n'a pas eu l'effet escompté mais l'intention d'éluder l'imposition existée.

b) La charge de la preuve de l'intention du contribuable

294. La preuve de l'intention frauduleuse. Il existe un principe selon lequel « *la fraude ne se présume pas* ». En application de ce principe, il revient à l'administration de démontrer l'intention frauduleuse du contribuable. C'est le cas dans la majorité des fondements de lutte contre la fraude à la loi. L'administration doit démontrer les deux critères de la fraude à la loi. Ainsi, dans le cadre de l'abus de droit de l'article L. 64 et L. 64 A du Livre des

⁶¹⁴ *Ibid.*, pt.13 : « Les opérations d'achats à réméré et d'emprunt des titres effectuées par la Banque d'Orsay, qui ne présentaient pas un caractère artificiel dès lors que les achats à réméré comportaient le risque d'une absence de rachat au dénouement du contrat et que les opérations d'emprunt de titres ne prémunissaient pas l'emprunteur des risques encourus pendant la durée de détention des titres ».

procédures fiscales, mais aussi dans le cadre des clauses anti-abus d'origine européennes identifiées, et les présomptions de l'article 209 B et 123 Bis du Code général des impôts lorsqu'elles s'appliquent à une société établie dans l'Union européenne, l'administration doit apporter la preuve de l'intention frauduleuse du contribuable. En effet, les dispositions prévoient une dialectique de la preuve qui repose d'abord sur l'administration puis qui se déplace sur le contribuable. Ce dernier doit démontrer qu'il n'a pas eu l'intention de contourner la loi dans un but essentiellement fiscal. Étant précisé que lorsque l'administration démontre l'existence d'un montage artificiel, la preuve de l'intention frauduleuse est facilitée puisque l'intention frauduleuse est déduite du caractère artificiel du montage⁶¹⁵.

295. Deux cas particuliers : la clause conventionnelle et les présomptions de fraude. La charge de la preuve est différente dans l'hypothèse de la clause anti-abus conventionnelle *Principal Purpose Test*. Comme évoqué précédemment, la clause anti-abus générale prévoit dans un premier temps, qu'il revient à l'administration de prouver que l'obtention de l'avantage fiscal « *était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir* ». Dans un second temps, il revient au contribuable d'apporter la preuve que « *l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention* ». Ainsi, la preuve du détournement de l'intention des auteurs repose sur le contribuable. Ce choix a pu être critiqué du fait de la difficulté pour le contribuable d'apporter une telle preuve⁶¹⁶. En effet, le contribuable doit établir seul quelles ont été les intentions poursuivies par les États, pour ensuite démontrer que l'application qu'il a fait des stipulations conventionnelles étaient bien conformes à cette intention. Il doit démontrer sa propre non-intention de détourner l'objet et la finalité des conventions fiscales.

En outre, les présomptions de fraude à la loi applicables aux ETNC telles que celles des articles 244 bis ou encore 238 A, ou encore les présomptions des articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts dans le cas d'une application à des entités établies en dehors de l'Union européenne, divergent également des autres dispositifs. Lorsque l'administration se fonde sur l'une de ces présomptions, elle doit simplement démontrer que les conditions d'application de la présomption sont remplies, à savoir par exemple les seuils de détention du capital ou des

⁶¹⁵ Cela fait l'objet de développements ultérieurs sur la concentration des deux critères de la fraude à la loi en présence d'un montage artificiel, et notamment la déduction du critère tenant au détournement de l'intention des auteurs des textes, v. *infra* n°359 à n°362.

⁶¹⁶ V. en ce sens, *supra* n°84.

droits de vote dans le capital de l'entité étrangère. L'administration présume de l'intention frauduleuse du contribuable à partir de ces conditions objectives. Toutefois, ces présomptions sont des présomptions simples. Ainsi, les clauses de sauvegarde prévoient qu'il revient au contribuable de prouver qu'il n'a pas eu pour intention de profiter abusivement du régime fiscal favorable. La charge de la preuve se déplace donc sur le contribuable. Il doit justifier l'implantation de l'entité étrangère ou la réalisation d'opération par le biais d'entité localisée dans un ETNC s'il veut échapper à la présomption de fraude à la loi. Sans une telle preuve, son intention frauduleuse est présumée et entraîne l'application des dispositions anti-abus.

2- La matérialité du comportement du contribuable

296. La variété des moyens employés. Dresser un inventaire exhaustif des moyens permettant de parvenir à une fraude à la loi est impossible tant il existe une multitude de possibilités. En effet, les moyens utilisés par le contribuable dépendent de la norme abusée, de l'objectif du contribuable, de la structure du groupe et encore de bien d'autres facteurs. C'est d'ailleurs ce qui rend difficile l'appréciation de ce critère. La fraude à la loi est protéiforme et ne peut se résumer qu'à un certain type de montage. Toutefois, il est possible d'identifier à titre d'exemple quelques schémas récurrents sanctionnés par les juges sur le fondement la fraude à la loi.

297. Le montage « coquillard ». Le montage dit « coquillard » consiste en ce qu'une société rachète une société dite « liquide » ou « coquille », qui a procédé à la vente de l'ensemble de ces actifs, et à cesser son activité. Cette dernière dispose alors d'une trésorerie importante, déterminante de sa valeur d'achat. Pour la société cessionnaire, l'objectif peut être de faire remonter le produit de cession sous forme de dividendes exonérés en raison de l'application d'un régime de faveur tel que le régime mère-fille. Ainsi, la société « liquide » procède à la distribution de dividendes équivalent à la valeur de sa trésorerie. Pour cette distribution, la société cessionnaire bénéficie de l'exonération de dividendes du régime mère fille dès lors qu'elle détient plus de 5% du capital de la société liquide, et ne paiera pas d'imposition hormis la quote-part. Le contribuable utilise alors le régime mère-fille ou encore le régime d'intégration sans réaliser l'objectif de ces dispositions, à savoir faciliter les regroupements de société à l'échelle communautaire en adoptant un régime commun⁶¹⁷. En

⁶¹⁷ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

effet, le contribuable n'a pas pour objectif de structurer son groupe mais de bénéficier du régime favorable en vidant une société de sa substance afin de récupérer ses liquidités en franchise d'impôt. Dans l'arrêt *Sté Janfin*⁶¹⁸, le cessionnaire avait ensuite revendu les titres de la société « vidée » et constater une moins-value égale aux dividendes distribués, tout en gardant le bénéfice de l'avoir fiscal de l'article 158 bis, modifié depuis. En effet, l'objectif peut être après la distribution de constater une moins-value des titres de la société liquide, désormais sans valeur ou de constater une provision pour dépréciation. Dans d'autres arrêts, le contribuable avait effectué une dépréciation des titres inscrits en tant que valeur mobilière à la suite de la distribution des liquidités sous forme de dividendes. Cela lui avait permis de déduire une provision pour dépréciation, tout en ayant bénéficié au préalable de l'exonération sur les dividendes du régime mère-fille. Cela a notamment été le schéma reproché dans les arrêts *Garnier Choiseul Holding* précédemment étudiés⁶¹⁹. Le Conseil d'État avait rappelé à cette occasion que « *le fait d'acquérir des sociétés ayant cessé leur activité initiale et liquidé leurs actifs dans le but d'en récupérer les liquidités par le versement de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime de faveur des sociétés mères, sans prendre aucune mesure de nature à leur permettre de reprendre et développer leur ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle, va à l'encontre de cet objectif (entendu celui de la directive mère fille à savoir favoriser l'implication de sociétés mères dans le développement économique de sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française)*».

298. L'interposition d'une société. L'arrêt *SE Dassault Système*, rendu le 31 mai 2022⁶²⁰ par le Conseil d'État offre une illustration des montages juridiques consistant pour le contribuable à interposer une société pour bénéficier d'un avantage fiscal, auquel il n'aurait pu prétendre sans ledit montage. En l'espèce, une société établie en France a consenti à sa filiale un emprunt afin d'acquérir deux autres sociétés. Ces dernières ont émis des actions de préférence, sans droit de vote, mais prévoyant un dividende fixe de 6,7 % pour l'une et 7,25% pour l'autre, indépendamment des résultats des sociétés, et cumulable d'un exercice à l'autre si les sociétés étaient en incapacité de procéder à la distribution. Les actions émises étaient distribuées à la première filiale, qui les cédées ensuite à la société tête de groupe, compensant

⁶¹⁸ CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON ; *Procédures* 2006, comm. 284, note J.-L. PIERRE.

⁶¹⁹ CE, 17 juill. 2013, n°356523, *SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *SARL Garnier Choiseul Holding*, préc., v. *supra* n°245.

⁶²⁰ CE, 31 mai 2022, n° 453175, *SE Dassault Systèmes*, concl. R. VICTOR : *Dr. fisc.* 2022, n° 39, chron. 341, C. ACARD, spéc. n° 1 à 5.

ainsi l'emprunt contracté auprès d'elle pour l'acquisition des filiales. Parallèlement, une sous-filiale a été créée et interposée entre la première filiale et les sociétés acquises, cette dernière a pris l'engagement par pacte d'actionnaire de racheter les actions émises dans un délai de 7 ans à un prix fixé d'avance comprenant les dividendes cumulés non distribués à la société tête de groupe, en cas de défaut de versement des dividendes par les filiales acquises. Ainsi, par ce montage, la société tête de groupe a pu percevoir des dividendes exonérés d'imposition sauf une quote-part de 5% en vertu du régime mère-fille, sans supporter aucun risque lié à son investissement puisque les emprunts ont été compensés, et que les dividendes seront perçus que ce soit par distribution des filiales ou lors du rachat des actions par la sous-filiale. Le Conseil d'État a alors jugé que la création de la sous-filiale interposée ne répondait à aucune justification économique. Cette dernière permettait de dissimuler « *sous l'apparence d'une prise de participation dans les sociétés Abaqus et DSAC, une prise en pension de titres* », n'obéissant à aucun but autre que d'éluder la charge fiscale normalement dû.

De la même manière, l'interposition d'une société a été jugée abusive dans certaines opérations d'apport-cession. Dans les arrêts *Bazire*, *Bauchard* et *Four* rendu le 8 octobre 2010, juges ont retenu que « *l'apport de titres à une société qu'il contrôle et qui a été suivi de leur cession par cette société est constitutif d'un abus de droit s'il s'agit d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport ; qu'il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique* »⁶²¹. Pour ne pas paralyser l'ensemble des opérations d'apport-cession, le législateur a conditionné l'avantage fiscal à une condition particulière de réinvestissement du produit de cession par la société interposée. Cette dernière doit réinvestir les sommes obtenues par la vente des titres apportés dans une activité économique⁶²². En d'autres termes, elle doit démontrer qu'elle n'a

⁶²¹ CE, 8 oct. 2010, n° 313139, *min. c/ Bauchart* ; n° 301934, *M. Bazire* et n° 321361, *min. c/ Cts Four : Dr. sociétés* 2011, comm. 20, note J.-L. PIERRE ; *RFP* 2010, comm. 100, note J.-J. LUBIN ; *RFP* 2011, comm. 16, note H. HOVASSE ; *RJF* 12/2010, n° 1205 ; *RJF* 1/2011, chron. V. DAUMAS, p. 5 ; V. J.-L. MÉDUS, « Apport-cession, abus de droit et investissement économique » : *JCP E* 2012, 1544.

⁶²² CGI, art. 150-0 B ter) II, « *Il est mis fin au report d'imposition à l'occasion : [...]2° De la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres apportés, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport des titres. Toutefois, il n'est pas mis fin au report d'imposition lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède les titres dans un délai de trois ans à compter de la date de l'apport et prend l'engagement d'investir le produit de leur cession, dans un délai de deux ans à compter de la date de la cession et à hauteur d'au moins 60 % du montant de ce produit* ».

pas été créée ou interposée dans l'unique but de procéder à l'opération d'apport-cession mais qu'elle a une véritable rationalité économique, une substance⁶²³.

B- L'obtention d'un avantage fiscal ou d'une économie fiscale

299. L'effet de l'acte. Pour retenir une fraude à la loi, le contribuable doit avoir obtenu un avantage fiscal. Il s'agit de traiter des effets de l'acte comme le souligne l'administration fiscale au sujet de l'abus de droit. L'opération réalisée ne doit pas être neutre, elle doit modifier le traitement fiscal du contribuable. Dès lors, il convient de déterminer en premier lieu de qualifier la notion d'avantage fiscal (1), et en second lieu, de s'intéresser à son appréciation par l'administration (2).

1- La qualification d'avantage fiscal

300. Un avantage fiscal. Le terme « avantage » est synonyme du terme « gain ». En ce sens, l'opération ne doit pas être neutre pour le contribuable, elle doit modifier sa charge fiscale, lui être bénéfique. En effet, « tirer avantage de » c'est tirer un bénéfice de quelque chose, d'en tirer un profit. *In fine*, la modification doit être positive pour le contribuable. À l'inverse, si le contribuable ne retire aucun avantage des actes réalisés, il n'est en principe pas sanctionné sur le fondement de la fraude à la loi⁶²⁴. Il faut, en tout état de cause, que son acte ait permis *a minima* d'atténuer sa charge fiscale. C'est notamment ce qui ressort de la jurisprudence du Conseil d'État, notamment de l'arrêt *Pharmacie des Challonges* dans lequel l'avantage fiscal a été considéré comme non significatif, ne permettant pas de sanctionner le contribuable sur le fondement de l'abus de droit⁶²⁵. En outre, l'avantage doit être de nature fiscale. En d'autres termes, l'avantage doit entraîner une modification du traitement fiscal du contribuable. Il doit obtenir un gain fiscal sous forme d'une économie fiscale ou sous la forme d'une véritable réduction ou suppression de son imposition, auquel il n'aurait pu prétendre sans le montage réalisé.

301. La variété des avantages possibles. Dans les différents dispositifs, l'avantage fiscal est entendu dans un sens très large. Il peut s'agir d'un avantage résultant d'une minoration

⁶²³ Sur la caractérisation de la substance et de la rationalité économique d'un montage, v. *infra* n°338 à n°356.

⁶²⁴ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op.cit., p. 1175.

⁶²⁵ CE, 5 mars 2007, n°284457, *Sté pharmacie des Challonges : Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note O. FOUQUET.

de l'assiette imposable, de la création d'un déficit fiscal, de la rétrocession d'un avantage fiscal, du partage d'une économie d'impôt ou encore de l'obtention d'une déduction, d'une réduction ou d'un crédit d'impôt.

À titre d'illustration, la notion d'avantage au sens de la convention multilatérale recouvre « l'ensemble des bénéfices retirés de l'usage de la convention »⁶²⁶. Cela vise alors autant les stipulations limitant l'imposition par des réductions, des exonérations, des reports, des remboursements d'impôt, que l'élimination de la double imposition, ou encore le bénéfice d'une clause de non-discrimination⁶²⁷.

Quant aux dispositions des articles 119 ter ou 119 quater du Code général des impôts issues des directives européennes « mère-filiales » et « intérêts-redevances », leur clause anti-abus vise à priver le contribuable de l'exonération de retenue à la source. Dans le cadre de ces articles, l'avantage fiscal est le bénéfice de cette exonération, constituant une suppression d'imposition pour le contribuable, auquel il n'aurait pu prétendre s'il ne remplissait pas les conditions des deux dispositifs.

Dans l'hypothèse de l'article L. 64 et de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, l'avantage fiscal prend la forme d'une atténuation ou d'une suppression de la charge fiscale que le contribuable aurait dû normalement supporter. La comparaison entre l'avantage obtenu et le traitement fiscal du contribuable s'il n'avait pas réalisé les opérations litigieuses est un élément essentiel à la démonstration de la fraude à la loi. Il s'agit d'apprécier l'avantage fiscal retiré afin de remettre le contribuable dans la situation dans laquelle il aurait dû se trouver sans les actes litigieux, le remettre face à son obligation fiscale.

Enfin dans le cadre de l'article 979 I du Code général des impôts, l'avantage fiscal correspond au bénéfice issu du plafonnement du calcul de l'impôt sur la fortune immobilière. En vertu des dispositions de l'article 979, le contribuable peut bénéficier d'un plafonnement de son imposition. En cela, son imposition à l'impôt sur la fortune immobilière est réduite.

⁶²⁶ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 175.

⁶²⁷ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, § 170 :« La notion d'avantage recouvre l'ensemble des bénéfices retirés de l'usage d'une convention, notamment la limitation de l'imposition (réduction, exonération, report, remboursement d'impôt, etc.), l'élimination de la double imposition ou le bénéfice de la clause de non-discrimination. »

2- L'appréciation de l'avantage fiscal

302. Une modification significative de la situation fiscale du contribuable. La jurisprudence a pu retenir l'absence de fraude à la loi en présence d'un avantage fiscal nul ou faible. Dans un arrêt *Pharmacie des Challonges*⁶²⁸, le Conseil d'État n'a pas retenu la qualification de fraude à la loi puisque les actes passés par le contribuable n'avaient pas *in fine* modifié sa charge fiscale. Il s'agissait d'une pharmacienne qui avait apporté son officine à une SEARL. À la suite d'une estimation initiale de sa clientèle jugée trop faible, la pharmacienne a enregistré un acte d'apport rectificatif, afin de rehausser la valeur de son fonds de commerce avant de le céder à une tierce personne. L'opération a généré une plus-value, cependant cette dernière correspondait à la différence entre le prix de cession et la valeur du fonds revalorisée. L'administration a alors contesté l'acte d'apport aux motifs que la contribuable n'avait recherché par ce dernier qu'à minorer l'assiette de la plus-value. Les juges du fonds ont donné droit à l'administration qui avait rectifié l'assiette de la plus-value, en prenant en compte la valeur d'origine de l'apport. Le Conseil d'État a cassé l'arrêt d'appel en retenant qu'il n'y a pas abus de droit par fraude à la loi dans la mesure où « *la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par l'acte* »⁶²⁹. En l'espèce, la plus-value avait été compensée par une majoration de l'actif net de la société due à l'acte rectificatif. Ainsi, l'avantage fiscal pour l'intéressé était nul. Dans ses conclusions, Pierre COLLIN apporte une précision sur le caractère significatif. Au-delà du cas particulier où la charge fiscale n'est pas réellement modifiée, « *la preuve de l'abus de droit n'est pas rapportée par l'Administration lorsque l'impôt dont le contribuable aurait dû s'acquitter en l'absence des opérations qu'il a réalisées n'aurait été que faiblement supérieur à l'impôt payé effectivement par lui-même et d'autres contribuables à la suite de ces opérations* »⁶³⁰. La modification doit être significative pour pouvoir sanctionner le contribuable.

Cette position a été confirmée à plusieurs reprises notamment lors d'une opération de vente à soi-même d'une clientèle libérale. En l'espèce, des professionnels libéraux avaient

⁶²⁸ CE, 5 mars 2007, n°284457, *Sté pharmacie des Challonges* : *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note O. FOUQUET.

⁶²⁹ *Ibid.*, consid. 3 : « [...] que toutefois, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions précitées lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte ».

⁶³⁰ Concl. P. COLLIN, ss. CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, préc.

profité d'un régime de faveur exonérant les plus-values sur la vente des petites entreprises⁶³¹ pour céder leur clientèle à une société constituée par eux-mêmes. Ils bénéficiaient alors de l'exonération des plus-values mais également d'une réévaluation de leur actif. À cette occasion, le Conseil d'État a réitéré sa jurisprudence considérant qu'en l'absence du régime de faveur, les professionnels n'auraient pas effectué la vente, et il n'y aurait pas eu dans ce cas d'imposition des plus-values⁶³².

303. L'exigence d'un lien entre le montage et l'avantage fiscal. La doctrine a également mis en exergue la nécessité d'un lien direct entre le montage réalisé et l'avantage fiscal obtenu⁶³³. Autrement dit, si l'économie fiscale n'est qu'une conséquence indirecte du montage, la fraude à la loi ne devrait pas être retenue. La Cour de justice de l'Union européenne semble confirmer l'exigence de ce lien de causalité pour l'appréciation de la fraude au regard de sa position dans l'arrêt *Zwijnenburg* du 20 mai 2010⁶³⁴. Dans cet arrêt, la Cour précise que les régimes de faveur mises en place dans la directive « *fusion* » ne peuvent être refusés au contribuable si, *in fine*, le montage litigieux visait à éviter des droits de mutation à titre onéreux, impôt non prévu par la directive. Dès lors si l'avantage fiscal résulte d'un autre texte, la condition du détournement de l'esprit des auteurs ne semble pas être remplie⁶³⁵. L'avantage fiscal contesté doit résulter du texte détourné. Cela ressort également de la formulation des articles L. 64 A et L. 64 du Livre des procédures fiscales. Il s'agit de soumettre le contribuable à l'imposition qu'il aurait dû supporter s'il n'avait pas réalisé les actes litigieux. La caractérisation de la fraude à la loi nécessite alors de comparer la charge fiscale du contribuable à l'issue du montage et celle qu'il aurait dû supporter s'il n'avait pas réalisé le montage ; mais également d'établir le lien de causalité entre le traitement fiscal du contribuable et le montage réalisé.

304. L'indifférence du caractère définitif de l'économie fiscale réalisée. L'avantage fiscal n'a pas à être définitivement acquis par le contribuable pour que

⁶³¹ Il s'agissait d'un régime institué par la loi du 9 août 2004, n° 2004-804 pour favoriser le maintien des activités de proximité.

⁶³² CE, 23 juil. 2012, n° 342017, *Bazin faucon : Dr. fisc.* 2012, n°48, comm. 538, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note F. DEBOISSY.

⁶³³ V. en ce sens, D. WEBER, « The New Common Minimum anti-abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive : Background, impact, Applicability, Purpose and effect » : *Intertax* 98 (2016, 44 (2), p. 110-111.

⁶³⁴ CJUE, 20 mai 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg, BV*, p. 56.

⁶³⁵ L. NAYBERG, N. VERGNET, « La clause anti-abus générale de la directive ATAD, Réflexions sur la codification du principe général européen de lutte contre les pratiques abusives », art. préc.

l'administration puisse retenir une fraude à la loi. Bien que le plus souvent, l'avantage obtenu soit définitif, ce n'est pas une condition d'appréciation de l'avantage fiscal. Ainsi, la fraude peut être retenue lorsqu'il s'agit de gain temporaire découlant par exemple d'un sursis d'imposition. En effet, le Conseil d'État a rappelé à plusieurs reprises⁶³⁶, à l'occasion d'opération d'apport-cession, que « *l'opération d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition de la plus-value, a nécessairement pour effet de minorer l'assiette de l'année au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles du contribuable* »⁶³⁷. Ainsi, bien que la taxation soit simplement retardée, l'abus de droit s'applique car pour l'année considérée le contribuable obtient bien un avantage fiscal qui diminue son assiette imposable.

305. Bilan. La fraude à la loi est conditionnée à l'obtention effective d'un avantage fiscal. Aussi, malgré la réalisation des deux conditions de la fraude à la loi, si la situation du contribuable demeure inchangée, il ne sera pas sanctionné. Une telle appréciation peut être critiquée. En effet, dans les hypothèses soulevées en jurisprudence, le contribuable poursuivait bien un but fiscal, et il avait bien l'intention de détourner l'esprit de la loi pour autant l'administration ne pourra pas contester l'opération sur le fondement de la fraude à la loi en l'absence de véritable gain fiscal. Il convient de relever que dans ces hypothèses, bien que les conditions de la fraude à la loi soient remplies, l'administration n'avait plus de véritable intérêt à agir contre le contribuable. En effet, en l'absence d'une modification du traitement fiscal du contribuable, l'administration ne peut pas rectifier l'assiette. En cela, la jurisprudence du Conseil d'État semble justifiée, bien que contestable. En outre, en l'absence d'un résultat significatif, la condition du détournement telle qu'elle a été définie n'est pas remplie. Par conséquent, l'administration ne peut conclure à la présence d'une fraude à la loi.

In fine, comme l'a souligné Olivier FOUQUET « *lorsque, le contribuable réussit son optimisation, il échappe à l'abus de droit. Lorsqu'il rate complètement son optimisation au point que celle-ci ne peut lui procurer formellement aucun avantage fiscal, il échappe également à l'abus de droit. Il faut donc être très habile ou très maladroit. En revanche, le contribuable moyennement maladroit, quant à lui, succombera.* »⁶³⁸.

⁶³⁶ CE, 8 oct. 2010, n° 313139, *min. c/ M. et Mme Bauchart* – CE, 8 oct. 2010, n° 301934, *M. Bazire*. — CE, 8 oct. 2010, n° 321361, *min. c/ Cts Four* : *Dr. fisc.* 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. OLLÉON, note R. POIRIER

⁶³⁷ CE, 27 juil. 2012, n°327295, *Berjot* : *RJF* 11/12, n°1042 – J.-P. GARÇON, « L'automaticité du sursis d'imposition exclut-elle l'abus de droit » : *JCP N* 2012, n°51-52, comm. 1424.

⁶³⁸ O. FOUQUET, « Le caractère subsidiaire de l'abus de droit » : *Dr. fisc.* 2007, n°20, comm. 522.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

306. Une définition unique. Malgré la multiplication des fondements, la définition de la fraude à la loi est unique et non plurielle. Il convient de dépasser les divergences terminologiques au regard de l'interprétation des critères donnée par la jurisprudence interne et européenne ainsi que l'interprétation donnée par la doctrine. Partant, l'ensemble des fondements consacre deux critères pour caractériser la fraude à la loi :

D'une part, le contribuable doit poursuivre un but essentiellement fiscal. L'appréciation du caractère essentiel nécessite de démontrer que sans le motif fiscal, le contribuable n'aurait pas effectué la même opération. En présence d'autres motifs, seuls les motifs déterminants seront à prendre en considération, évinçant les mobiles accessoires qui n'ont pas été décisifs.

D'autre part, le contribuable doit avoir détourné l'intention des auteurs des textes en respectant pour autant les conditions d'application des dispositions. L'appréciation de ce critère nécessite alors deux étapes, la première consiste dans la recherche de l'intention des auteurs du texte ; la seconde repose sur la caractérisation du détournement. À cet égard, il faut caractériser une intention frauduleuse, c'est-à-dire la volonté déterminante du contribuable d'éluder la loi fiscale, de créer artificiellement une situation juridique lui permettant d'obtenir un avantage fiscal. Cet artifice peut prendre plusieurs formes. Il peut s'agir, par exemple, de créer une structure dénuée de substance ou d'interposer une société bien opérationnelle mais à des fins uniquement fiscales. En effet, les moyens mis en œuvre doivent matérialiser l'intention frauduleuse, et viser à obtenir le résultat illicite : la fraude à la loi fiscale.

307. L'appréciation des critères de la fraude à la loi. Pour apprécier les critères de la fraude à la loi, la jurisprudence puis les institutions ont développé une nouvelle notion à côté de la notion de fraude à la loi, la notion de montage artificiel. Cette dernière est devenue en deux décennies, un élément clé des politiques fiscales internationales, européennes mais aussi internes. La jurisprudence l'utilise quasi-systématiquement pour retenir l'abus de droit par fraude à la loi sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Dans les textes, la notion est également employée comme élément permettant la caractérisation d'une fraude à la loi. Pourtant, au même titre que la fraude à la loi, elle est définie en de nombreux termes, dans de nombreux textes et décisions, rendant sa définition complexe. En outre, son lien avec la notion de fraude à la loi suscite plusieurs interrogations : la notion de montage

artificiel est-elle un critère supplémentaire d'appréciation de la fraude à la loi, en est-elle une illustration particulière, ou est-ce une notion autonome venant remplacer peu à peu le principe historique *fraus omnia corrumpit* et ses manifestations ?

Chapitre II. L'appréciation unitaire de la fraude à la loi à travers la notion de montage artificiel dénué de substance

308. L'influence des théories américaines. Face aux vides juridiques en matière de répression des montages fiscaux abusifs, les pays du *Common-Law* et les États-Unis ont développé plusieurs doctrines basées sur la notion de substance économique. Elles consistent en une méthode d'interprétation fondée sur le contrôle de la réalité économique des opérations. Aux États-Unis, par exemple, la doctrine de la substance économique a été consacrée dans une décision de la Cour Suprême « *Gregory v. Helvering* »⁶³⁹ en 1935. Dans cette décision, les juges ont refusé d'octroyer un avantage fiscal à un contribuable dont l'opération n'avait aucun objet économique. Cette décision se fonde sur des doctrines plus anciennes concernant l'objet commercial (*business purpose*) ou encore celle de la primauté de la substance sur la forme (*substance over form*), utilisées par l'I.R.S contre les montages entraînant le bénéfice d'une convention avantageuse. À titre de précision, la première consiste à vérifier les motivations du contribuable, l'opération doit avoir un objet économique. La seconde comme son nom le suggère, permet de donner primauté à la réalité de l'opération, à la substance sur la forme⁶⁴⁰. Ces doctrines développées en droit anglo-saxon ont progressivement été intégrées dans les politiques fiscales européennes et internes. Elles innervent également les travaux de l'OCDE qui reconnaissent une place prépondérante à la notion de substance économique.

309. L'expression du réalisme fiscal. Le fait d'établir la réalité économique des opérations est une manifestation du réalisme du droit fiscal⁶⁴¹. En effet, au nom du réalisme fiscal, le droit fiscal apprécie des situations économiques réelles et non des apparences juridiques⁶⁴². D'ailleurs, c'est ce qui justifie que le juge fiscal puisse dépasser les qualifications juridiques choisies par les parties afin de révéler la réelle nature des actes⁶⁴³. Aussi, convient-il

⁶³⁹ *Gregory v. Helvering*, 293 U.S.465

⁶⁴⁰ G. LARIN, M. JACQUES, R. DUONG, « États-Unis – Projet de codification de la doctrine de la réalité économique », fasc. 6, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, juillet 2009, p.3.

⁶⁴¹ T. CHAPEROT, « De la substance économique en Amérique : perspectives croisées entre règles anti-abus américaines et françaises » : *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 2017/3.

⁶⁴² M.COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme fiscal du droit fiscal » : *JCP* 1981, éd. G, I, 3005, n° 7.

⁶⁴³ *Ibid.*

de vérifier la réalité économique des opérations et de conditionner le bénéfice des règles fiscales aux opérations effectives, autrement dit à celles disposant d'une substance économique.

310. Le recours à la notion de montage artificiel dénué de substance. Par la notion de montage artificiel dénué de substance, la jurisprudence européenne puis la jurisprudence interne ont décidé de faire primer la substance économique sur la forme et d'en faire un outil de lutte contre la fraude à la loi. En effet, la fraude à la loi correspond au détournement volontaire des dispositions légales dans un but essentiellement fiscal. L'absence de motifs économiques valables, d'une justification des actes autre que fiscal, s'apparente à une absence de substance économique. Dès lors, la jurisprudence a utilisé la notion de substance économique pour apprécier la réalité économique des montages et des opérations. Toutefois, il existe un certain nombre de critiques relatives au développement de ces notions en raison de leur imprécision. Aussi, faut-il analyser tout d'abord la notion de montage artificiel dénué de substance afin de proposer une définition des différents éléments qui la composent (Section I) ; ce qui permettra ensuite de développer la manière dont les différentes juridictions mettent en œuvre la notion de montage artificiel, et ainsi répondre aux interrogations concernant sa place par rapport aux critères classiques de la fraude à la loi (Section II).

Section I. La notion de montage artificiel dénué de substance

311. Une notion clé de la lutte contre la fraude à la loi. En moins de vingt ans, la notion de montage artificiel dénué de substance économique est devenue une notion phare dans la lutte contre la fraude à la loi. D'origine prétorienne, elle jouit aujourd'hui d'une assise légale en droit européen sous les termes de « montage non authentique » et apparaît omniprésente dans la jurisprudence tant interne qu'euro-péenne. En outre, la notion de substance économique attachée à la caractérisation d'un montage artificiel a été présentée comme l'un des trois piliers du projet BEPS. En ce sens, pour comprendre l'importance de la notion de montage artificiel, il convient dans un premier de revenir sur son développement dans les différents ordres juridiques (§1), avant d'en définir les contours (§2).

§1. Le développement de la notion de montage artificiel dénué de substance

312. La notion de montage artificiel a tout d'abord été développée par la jurisprudence européenne (A), avant d'être reprise en droit interne ainsi qu'intégrée dans les travaux de l'OCDE (B).

A- Le développement de la notion en droit de l'Union européenne

313. De la jurisprudence à la loi. La notion de montage artificiel dénué de substance a tout d'abord été développée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne afin de justifier l'application des dispositifs anti-abus attentatoires aux libertés fondamentales. Puis, avec le développement des politiques relatives à la lutte contre la non-imposition, l'Union européenne a réformé la directive « *mère-filiales* »⁶⁴⁴ pour intégrer une clause anti-abus reposant sur la notion de montage non authentique. Elle a également adopté la proposition portant sur la création de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. La formulation choisie diffère de celle retenue par la jurisprudence. Les avantages des directives sont refusés en présence d'un « montage non authentique », et non d'un montage purement artificiel. Il convient alors d'analyser les conséquences de cette divergence terminologique en présentant tout d'abord la notion de montage artificiel dénué de substance économique développée par la jurisprudence (1) pour la confronter ensuite à la notion de montage non-authentique (2).

1- La notion de montage purement artificiel dénué de substance développée par la CJUE

314. Les prémices. La notion de montage artificiel est le produit de plusieurs années de jurisprudence. La Haute Cour européenne a utilisé les termes « montage purement artificiel » dès les années 90, notamment dans un arrêt *Impérial Chemical Industries*⁶⁴⁵. Toutefois, la notion n'est que citée, sans être définie ou mise en lien explicitement avec le principe général de lutte contre la fraude à la loi, encore non consacré par la jurisprudence européenne en matière

⁶⁴⁴ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.

⁶⁴⁵ CJCE, 16 juil. 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industrie plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* : Rec. CJCE 1998, I, p. 4695 ; *RJF* 11/1998, n° 1382.

fiscale. Au contraire, dans l'arrêt *Halifax*⁶⁴⁶, les juges relèvent le caractère artificiel des opérations sans retenir la notion de montage purement artificiel. Ils précisent que les juridictions nationales peuvent relever la poursuite d'un but essentiellement fiscal en prenant en considération « *le caractère purement artificiel* » des opérations⁶⁴⁷. Pour ce faire, les juges préconisent aux États membres d'apprécier la nature des liens unissant les opérateurs sans donner d'autres éléments de définition.

315. La consécration. Il faut attendre l'arrêt *Cadbury Schweppes* pour que la notion de montage purement artificiel dépourvu de réalité économique soit consacrée. Il s'agissait pour la Haute juridiction de justifier qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être apportée par les juridictions nationales en présence d'un tel montage. Dès lors, les restrictions doivent avoir pour but de faire obstacle « *à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire nationale* »⁶⁴⁸. Pour rappel, dans le cadre de cet arrêt, il s'agissait de se prononcer sur le régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées. En ce sens, la Cour de justice a précisé que « *la constitution doit correspondre à une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil* »⁶⁴⁹. Par ailleurs, la constatation d'un montage artificiel doit reposer sur des éléments objectifs et vérifiables par les tiers. En l'absence de tels éléments, la restriction à la liberté d'établissement ne saurait être justifiée.

316. La confirmation. Dans les arrêts *Danois* du 26 février 2019, les juges de la Cour de justice ont réaffirmé l'importance de la notion de montage artificiel pour caractériser une fraude à la loi. Après avoir rappelé la liberté du contribuable de rechercher le régime fiscal le plus avantageux, les juges ont précisé « *qu'un tel contribuable ne saurait bénéficier d'un droit ou d'un avantage découlant du droit de l'Union lorsque l'opération en cause est purement artificielle sur le plan économique et vise à échapper à l'emprise de la législation de l'État*

⁶⁴⁶ CJUE, 21 févr. 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd.*, préc.

⁶⁴⁷ *Ibid.*, pt. 81.

⁶⁴⁸ CJUE, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, préc. Pour un rappel des faits et de la portée de l'arrêt, v. *supra* n°33.

⁶⁴⁹ *Ibid.*, pt. 66.

membre concerné »⁶⁵⁰. De nouveau, la nécessité pour toute opération d'être réelle et effective est réitérée par la jurisprudence. À défaut de justification économique, les avantages seront refusés au contribuable. Ainsi, bien que la Haute Cour ait rappelé qu'il ne lui appartenait pas de juger l'espèce au principal, elle a précisé les critères des montages qu'il faut considérer comme artificiels. Partant, peut être considéré comme un montage artificiel « *un groupe de sociétés qui n'est pas mis en place pour des motifs qui reflètent la réalité économique* »⁶⁵¹ mais également les structures purement formelles, lorsque ces groupes et ces structures ont « *pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* »⁶⁵².

Enfin, il faut noter dans ces arrêts que la Cour de justice de l'Union européenne n'emploie pas les termes de « montage non authentique » choisis par le législateur européen mais continue d'employer l'expression de « montage artificiel », malgré l'adoption des directives consacrant la notion de montage non authentique.

2- La notion de montage non authentique introduite dans les textes

317. Le recours à la notion de montage non authentique. Nonobstant le développement de la notion de montage artificiel, les instances européennes lors de la rédaction de la clause anti-abus de la directive « *mère-filiales* » ont fait le choix de remplacer le terme « artificiel » par les termes « non authentique ». Ce choix rédactionnel peut paraître surprenant puisque le terme « artificiel » est couramment utilisé dans la jurisprudence communautaire contrairement à la référence à l'authenticité. De prime abord, il semblerait que le législateur européen ait voulu créer une nuance entre le montage non authentique et le montage artificiel. La référence à l'authenticité est inconnue de la tradition française ce qui rend difficile son interprétation. Le terme « authentique » est la traduction maladroite du terme « *genuine* » présent dans le texte initial. Selon certains auteurs, il aurait été plus opportun d'adopter le second sens qui renvoie au terme de « *bonne foi* » connu du droit français⁶⁵³. En somme, le terme « authenticité » renvoie à la sincérité des opérations, à leur réalité.

⁶⁵⁰ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg I*, préc., pt. 109.

⁶⁵¹ *Ibid.*, pt. 127.

⁶⁵² *Ibid.*, pt. 127.

⁶⁵³ F. DEBOISSY, « Impôt sur les sociétés- Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°16, comm. 287.

318. La définition du montage non authentique. Pour définir la notion, la directive « ATAD » donne une grille de lecture en définissant le montage non authentique comme étant le montage qui n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables⁶⁵⁴. La clause anti-abus contient ainsi une présomption de non-authenticité lorsque le montage n'a pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. Cependant, la référence à la notion de « motifs commerciaux valables » ne permet pas de clarifier l'appréciation du montage non authentique mais crée une nouvelle difficulté d'interprétation.

319. Les motifs commerciaux valables. En France, les motifs commerciaux renvoient à la conception française de la commercialité qui n'est pas partagée par les autres États membres. Dans les travaux parlementaires de la directive « Fusions », la notion de motifs commerciaux valables avait été assimilée à celle de motifs économiques. La jurisprudence de la Cour de justice, seule compétente pour l'interprétation des directives, retient également une conception assez large de la condition d'authenticité. Ainsi, la condition des motifs commerciaux valables nécessite une appréciation casuistique du caractère normal des opérations. Enfin sur cette notion, l'administration fiscale française a retenu que « *la notion de motifs commerciaux s'entend au sens large de toute justification économique, même si elle n'est pas liée à l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du Code général des impôts.* »⁶⁵⁵. La condition semble alors pouvoir être interprétée assez largement en référence à la réalité économique⁶⁵⁶. En effet, la doctrine précise par la suite que « *Sont donc susceptibles d'être considérées comme présentant des motifs économiques valables au sens de la clause des structures de détention patrimoniale, d'activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel* »⁶⁵⁷. Cela vise les holdings et les autres entités n'exerçant pas d'activités commerciales mais qui sont des gestionnaires de titres ou des entités financières. Ainsi, la constitution d'une holding n'est pas automatiquement abusive malgré l'absence d'activités commerciales *stricto-sensu*⁶⁵⁸. Dès lors, un nombre varié de critères peuvent être dégagés pour caractériser la réalité économique d'un montage. Il peut s'agir, par exemple,

⁶⁵⁴ Pour rappel, l'article 205 A prévoit à son 3^{ème} alinéa : « *Aux fins du présent article, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.* ».

⁶⁵⁵ BOI-IS-BASE-70-20190703, 3 juill. 2019, § 40.

⁶⁵⁶ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., p. 1453-1454.

⁶⁵⁷ BOI-IS-BASE-70-20190703, 3 juill. 2019, § 40.

⁶⁵⁸ Sur l'adaptation des critères d'artificialité aux holdings, v. not. *infra* n°352. V. également N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit » : *Dr. fisc.* 2015, n° 31-35, comm. 526.

d'éléments qui permettent de vérifier l'existence physique de l'implantation d'une société tels que la présence de personnels, de matériels, de locaux⁶⁵⁹.

320. Convergence des termes employés. Il apparaît que la frontière entre les notions de montage artificiel et de montage non authentique est relative puisque le montage artificiel n'a pas de substance, soit aucune réalité économique, tout comme le montage non authentique. De plus, dans les travaux préparatoires de la directive, la clause anti-abus est présentée comme un test d'artificialité⁶⁶⁰. Dès lors, bien que la version finale retenue fasse référence au montage non authentique, la ligne de démarcation est fine, voire inexistante. En définitive, il reviendra au juge européen d'interpréter la notion de montage non authentique en la rapprochant de la notion de montage artificiel ou en renforçant la place de cette dernière. Au regard de la position de la Cour de justice dans les arrêts *Danois* en faveur d'une vision harmonisée et clarifiée des critères de la fraude à la loi, l'interprétation jurisprudentielle devrait aboutir à un rapprochement des notions de montage non authentique et de montage artificiel dénué de substance⁶⁶¹. Parallèlement au développement de la notion en droit de l'Union européenne, les notions de substance et de montage artificiel ont fait leur apparition ces dernières décennies en droit français et en droit conventionnel.

B- Le développement de la notion de montage artificiel en dehors du droit de l'Union européenne

321. Le développement de la notion de substance. En dehors du droit de l'Union européenne et des droits anglo-saxons, la notion de montage artificiel a été développée dans le prolongement de la notion de substance économique. En effet, dans les premiers arrêts de la jurisprudence française, les juges caractérisaient l'existence d'une fraude à la loi lorsque le montage réalisé était dénué de substance. Pour caractériser ce défaut de substance, les juges

⁶⁵⁹ CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, préc., pt. 67. V. not. l'intervention du Professeur F. DEBOISSY in Actes de la soirée annuelle de l'IFA tenue le 16 novembre 2022, « Bénéficiaire effectif, substance : la recherche de la réalité » : *Dr. fisc.* n°51-52, ét. 429. Également, v. S. BOUVIER et P. COMBES, « Les contours ambigus de la « substance économique » dans le contexte de la théorie de l'abus de droit » : *Option fin.* 26 oct. 2015.

⁶⁶⁰ Proposition de directive 2016/0011 CNS, Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

⁶⁶¹ Pour rappel, la CJUE dans l'arrêt *N. Luxembourg I* interprète la directive « Intérêts-redevances » à la lueur du principe général de lutte contre les pratiques abusives. Aussi, par extension, il est possible de considérer que même en l'absence de dispositions particulières, la jurisprudence européenne pourra user de la notion de montage artificiel pour apprécier la fraude à la loi, v. *supra.* n°119.

relevaient différents éléments tenant à l'absence d'exploitation effective de l'activité de la société, le manque de compétence des salariés ou des dirigeants. Parallèlement, la notion de substance économique a également été utilisée pour l'élaboration de plusieurs actions du projet BEPS, notamment l'action 6 qui met en place la clause anti-abus générale conventionnelle. Partant, le critère du défaut de substance a été révélé et employé à plusieurs reprises par les juridictions internes pour caractériser la fraude à la loi (1), tout en étant également un élément central des travaux de l'OCDE voué à intégrer le champ conventionnel (2).

1- Le critère du défaut de substance retenu par les juridictions françaises

322. L'introduction de la notion de substance en droit français. Dans un arrêt *Sté Pléiade*⁶⁶², sous l'empire de l'ancien article L. 64 du Livre des procédures fiscales, le Conseil d'État a jugé que la détention d'un pourcentage du capital d'une société « dépourvue de substance » était frauduleuse au sens de l'abus de droit. En l'espèce, la SA pléiade détenait avec cinq autres sociétés, la SA Fifties – holding de participation financière Luxembourgeoise – à hauteur de 16,66 %. Cette dernière a alors pu bénéficier du régime mère-fille prévu aux articles 145 et 216 du Code général des impôts, tout en évitant l'application de l'article 209 B du même Code concernant les sociétés étrangères contrôlées applicable dès lors que la société française détient au moins 50% du capital ou des droits de vote de la société étrangère⁶⁶³. *In fine*, par ce montage, les revenus transitant par cette société n'ont été soumis à aucune imposition, hormis une quote-part pour frais et charges sur le *boni* de liquidation à hauteur de 5%. L'administration a dénoncé l'absence de substance de la holding luxembourgeoise compte tenu de l'absence de compétence en matière de placements financiers et de son manque d'indépendance vis-à-vis de l'établissement bancaire à l'initiative de sa création. Pour conclure à l'absence de substance économique, les juges ont pris en compte ces différents indices. Ils ont démontré la dépendance et l'absence de compétence de la société holding de participation. Partant, le montage était constitutif d'un abus de droit puisque la prise de participation dans une holding dépourvue de substance n'était justifiée par aucun autre motif que le bénéfice du régime de faveur.

⁶⁶² CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *SA Pléiade* : *Dr. fisc.* 2004, n° 47, comm. 849 ; *Dr. sociétés* 2004, comm. 91 ; *RJF* 5/2004, n° 510 ; *BDCF* 5/2004, n° 65, concl. P. COLLIN ; *BGFE* 2004, n° 3, obs. N. CHAHID-NOURAIÏ, p.17 ; *LPA* 9 juill. 2004, p. 17, note J.-C. PAROT ; *Banque et Droit* 2004, n° 95, obs. C. ACARD, p. 65.

⁶⁶³ Sur les conditions de l'article 209 B du Code général des impôts, v. *supra* n° 130.

323. Les suites de l'arrêt *Sté Pléiade*. Un an après l'arrêt *Sté Pléiade* sanctionnant le défaut de substance, le Conseil d'État réitère sa position en utilisant cette fois les termes de « montage purement artificiel ». Dans un arrêt *Sté Sagal*, Les juges ont relevé que les dispositions de l'article L. 64 visent à « *exclure des dispositions fiscales favorables les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation française* »⁶⁶⁴. Ainsi, par les arrêts *Sté Pléiade* et *Sté Sagal*, le Conseil d'État a consacré comme critère d'appréciation des critères de la fraude à la loi, la notion de substance économique. En effet, les juges n'ont pas évincé le critère du but poursuivi mais ont reconnu que le défaut de substance pouvait permettre de caractériser ce dernier ; étant précisé qu'à l'époque de l'arrêt, le critère tenant au but poursuivi suffisait pour qualifier la fraude à la loi⁶⁶⁵.

En outre, malgré la codification de la seconde branche de l'abus de droit qui ne consacre ni la notion de substance, ni la notion de montage artificiel, la jurisprudence a multiplié les arrêts affirmant la place de la substance dans la lutte contre la fraude à la loi.

À titre d'illustration, dans les arrêts *Conforama holdings* et *Caisse interfédérale de Crédit mutuel*⁶⁶⁶ rendus le même jour, les contribuables s'étaient adonnés à des montages similaires à l'arrêt *Pléiade*. Le Conseil d'État a retenu dans les mêmes termes l'absence de substance de la société holding et, par voie de conséquence, l'abus de droit par fraude à la loi. Dans ces cas, ils ont relevé l'absence d'autonomie des holdings, leur défaut de compétences ainsi que l'absence de participation des actionnaires aux assemblées statutaires.

Il faut préciser que le défaut de substance n'a pas toujours été retenu. Dans un arrêt *Alcatel CIT*⁶⁶⁷, les juges du Conseil d'État n'ont pas retenu la qualification de fraude à la loi en présence d'une holding exerçant le rôle de centre de coordination. Ils ont déduit de la présence de salariés et de l'exercice effectif d'une fonction de coordination que la holding n'était pas dépourvue de substance.

⁶⁶⁴ CE, 18 mai 2005, n° 267087, *min. c/ Sté Sagal* : *Dr. fisc.* 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. COLLIN ; *RJF* 8-9/2005, n° 910 ; *RJF* 12/2005, chron. Y. BÉNARD, p. 943 ; *BGFE* 2005, n° 4, obs. N. CHAHID-NOURAÏ ; *Rev. adm.* 2005, n° 347 obs. O. FOUQUET, p. 482.

⁶⁶⁵ Pour rappel, avant l'arrêt *Janfin*, la caractérisation de la fraude ne nécessitait que la démonstration d'une volonté exclusive d'éluder l'imposition. Le second critère tenant à la contrariété de l'intention des auteurs a été ajouté par les juges dans l'arrêt *Janfin*, un an plus tard.

⁶⁶⁶ CE, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de Crédit Mutuel* et n° 295805, *Sté Conforama Holding* : *Dr. fisc.* 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. GLASER ; *JCP E* 2009, 2051 ; *RJF* 12/2009, n° 1140 ; *BDCF* 12/2009, n° 143.

⁶⁶⁷ CE, 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*, préc. V. not. *infra* n°344.

324. La convergence de la jurisprudence interne et européenne. Dans des arrêts plus récents, les juges du Conseil d'État ont utilisé l'expression de « *montage artificiel dénué de toute substance économique* » empruntée à la jurisprudence européenne, notamment dans l'arrêt *Verdannot*⁶⁶⁸ et l'arrêt *Charbit*⁶⁶⁹. L'utilisation du vocabulaire choisi par la CJUE marque l'alignement des juridictions internes avec l'interprétation retenue par cette dernière autour de la notion de montage artificiel dénué de substance. Ainsi, la notion de montage artificiel et la notion de substance sont utilisées seules ou bien combinées. Parfois, les juges démontrent la présence d'un montage artificiel sans pour autant utiliser le terme de substance et inversement. Pourtant, il convient d'avoir une approche unitaire des deux notions qui se rejoignent et s'entremêlent. En effet, c'est en creux de la notion de montage artificiel que naît la notion de substance⁶⁷⁰. Les notions sont liées : l'absence de substance est un sous-ensemble du montage artificiel⁶⁷¹.

2- Le recours à la notion de montage artificiel en cas d'abus conventionnel

325. L'absence de la notion de montage artificiel dans les conventions fiscales. Les conventions fiscales bilatérales sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'utilisent pas les termes de « montage artificiel dénué de substance ». En effet, la clause anti-abus conventionnelle utilise les termes de « montage et transactions », mais il n'est pas fait référence à la substance ou à l'artificialité, contrairement à la clause anti-abus générale de l'Union européenne qui se réfère au montage non authentique.

326. L'importance de la substance dans les travaux de l'OCDE. Bien que la notion même de montage artificiel ne soit pas présente dans les conventions fiscales internationales, la notion de substance est au cœur des travaux de l'OCDE. La substance est l'un des trois piliers du projet BEPS à côté de la cohérence et de la transparence⁶⁷². Dans

⁶⁶⁸ CE, 25 oct. 2017, n° 396954, *Éts Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. CRÉPEY, note F. DEBOISSY ; *RJF* 1/2018, n° 70 ; *RJF* 12/2017, p. 1553, chron. A. ILJIC.

⁶⁶⁹ CE, 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit*, préc. : O. FOUQUET, « Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ? À propos de CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* » : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, act. 380.

⁶⁷⁰ F. LUGAUD, M. VERBAN, D. TOF, « Double imposition – la notion de substance en fiscalité internationale » : *Dr. fisc.* 2011, n°9, ét. 228.

⁶⁷¹ V. en ce sens, Y. BERNARD, « Optimisation fiscale intracommunautaire : la liberté n'est pas sans risque » : *Revue juridique de l'entreprise publique*, 2005, n°626, chron. 100078.

⁶⁷² P. SAINT-AMANS, E. ROBERT, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIème siècle » : *Dr. fisc.*, 2015, n° 49, 709.

l'exposé du plan d'action concernant l'érosion de la base imposable, il est évoqué qu'un réaligement des règles d'imposition sur la substance économique est nécessaire pour rétablir les effets et avantages escomptés de la norme internationale⁶⁷³. Afin de remplir cet objectif, le projet BEPS prévoit plusieurs actions basées sur la prise en compte de la substance, notamment l'action 5 nommée « *lutter efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* ». Il s'agit de déterminer si un régime encourage des montages à motivation exclusivement fiscale ne reposant sur aucune activité substantielle⁶⁷⁴. Par ailleurs, sur l'action 6 du projet BEPS, introduisant la clause anti-abus générale conventionnelle, les commentateurs ont précisé que les conventions devaient s'appliquer conformément à leur objet, à savoir octroyer des avantages au titre d'opérations effectuées de bonne foi, et non grâce « *à des montages ayant pour objectif principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable* »⁶⁷⁵. La recherche de la substance économique dans les opérations internationales, ainsi que la référence au montage ne visant qu'à obtenir des avantages fiscaux, permettent d'affirmer l'objectif commun des différents États, à savoir lutter contre les montages artificiels dénués de substance économique. Au demeurant, l'instauration d'une clause anti-abus conventionnelle a pour but de garantir un niveau de protection minimum, ce qui n'empêche pas l'utilisation des dispositifs anti-abus nationaux, ainsi que l'utilisation des différentes règles jurisprudentielles permettant de lutter contre les abus conventionnels⁶⁷⁶. Dès lors, la notion de montage artificiel développée par la jurisprudence interne peut être appliquée à l'abus d'une convention, ce qui a pour effet d'harmoniser les critères d'appréciation de la fraude à la loi.

327. L'application du montage artificiel dénué de substance en cas d'abus d'une convention. Dans l'arrêt *Verdannet* du 25 octobre 2017, le Conseil d'État a refusé l'application des dispositions de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa version antérieure⁶⁷⁷ en se fondant sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. À cette occasion, les juges ont

⁶⁷³ OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

⁶⁷⁴ OCDE (2016), Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

⁶⁷⁵ OCDE (2018), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017, Éditions OCDE, Paris.

⁶⁷⁶ V. en ce sens, OCDE (2019), Commentaire de l'article 1, §57 à 80, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version complète 2017, Éditions OCDE, Paris.

⁶⁷⁷ Convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 avant l'avenant du 24 novembre 2006.

caractérisé l'existence d'un montage artificiel justifiant la remise en cause des bénéfices conventionnels sur le fondement de la fraude à la loi. Ils ont considéré que « *Les Etats parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique* »⁶⁷⁸. Ainsi, même si la convention fiscale ne fait pas référence aux termes de « montage artificiel dénué de substance », la notion demeure présente et peut être employée pour caractériser une fraude à la loi, ayant pour objet les stipulations conventionnelles. Il faut en conclure, que la lutte contre les montages artificiels est une illustration du principe général de lutte contre la fraude à la loi. Pour autant, les critères d'appréciation de l'artificialité du montage restent à définir.

§2. L'appréciation du montage artificiel dénué de substance

328. L'intérêt du développement de la notion du montage artificiel dénué de substance dans la lutte contre la fraude à la loi. C'est la recherche de l'artificialité qui permet de tracer une frontière entre ce qui est abusif et ce qui ne l'est pas. En effet, si l'opération est dépourvue de toute réalité économique, alors elle est abusive puisqu'elle n'est qu'une apparence dénuée de réalité mise en place afin d'obtenir un avantage fiscal indu. Si l'opération correspond au développement d'une activité ou d'une opération économique réelle et justifiée, alors, même en présence d'un gain fiscal, il n'y aura pas de fraude à la loi⁶⁷⁹. Le contrôle de la justification économique des opérations est donc au cœur de la notion de montage artificiel. À cet égard, la notion est composée de deux éléments. Pour qu'il y ait montage artificiel dénué de substance, il faut tout d'abord caractériser un montage (A) ; ensuite il convient de caractériser son artificialité en démontrant que le montage est dénué de substance économique (B).

⁶⁷⁸ CE, 25 oct. 2017, *Verdannot*, préc.

⁶⁷⁹ D. URY, « La définition de l'abus de droit « non authentique » par la CJUE » : *BF* 6/19.

A- La signification de la notion de montage

329. Afin d'identifier le champ d'application de la notion de montage artificiel, il convient de définir la notion même de montage (1), puis d'en identifier le contenu (2).

1- La définition de la notion de montage

330. Définition générale. Au sens commun, un montage correspond à une « opération par laquelle on assemble les pièces d'un mécanisme, d'un dispositif, d'un objet plus ou moins complexe pour le mettre en état de servir, de fonctionner »⁶⁸⁰. Pour qualifier des opérations de montage, il faut donc des éléments à assembler, un but à atteindre ainsi qu'une technique d'ensemble⁶⁸¹.

331. Un ensemble d'actes poursuivant un même but. Appliquée au droit, un montage est « un assemblage ou une succession d'actes interdépendants, destinés à produire ou à éviter une situation entièrement nouvelle, tout en générant des effets – différents de ceux qu'auraient engendrés chaque acte pris isolément, et puis/ ou – différents de ceux qu'aurait produits un acte équivalent légalement et directement applicable »⁶⁸². Le montage correspond alors à la technique de l'ensemble contractuel⁶⁸³. Il s'agit « de plusieurs actes qui concourent à la réalisation d'une même opération économique et poursuivent un même but »⁶⁸⁴.

332. L'indivisibilité des actes. Le montage juridique est caractérisé par une communauté d'objet et de cause entre les différentes opérations réalisées⁶⁸⁵. Il y a une interdépendance des actes qui se traduit par une indivisibilité constituant l'ensemble⁶⁸⁶. Il s'agit de la théorie de l'acte conjonctif. Ce dernier est défini comme « *un ensemble composé de deux ou plusieurs actes juridiques distincts, unis par un lien d'indivisibilité absolue ou de*

⁶⁸⁰ V° « montage », Dictionnaires Le Robert - Le Grand Robert de la langue française, éd. 2021.

⁶⁸¹ J-P. DOM, *Les montages en droit des sociétés (aspects du droit interne)*, Thèse, Bordeaux, 1994, p. 14 et suiv.

⁶⁸² *Ibid.*, p. 14.

⁶⁸³ En ce sens v. F. DEBOISSY, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels » : *RDC* 2007, n°3, p. 1018.

⁶⁸⁴ P. MALAURIE, L. AYNES et P. STOFFEL-MUNCK, *Les obligations*, Defrénois, 2e éd., n° 839.

⁶⁸⁵ F. DEBOISSY, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », art. préc.

⁶⁸⁶ P. MALAURIE, L. AYNES, P. STOFFEL-MUNCK, *op. cit.* : « *chacun des contrats faisant l'objet d'un même ensemble est en principe dépendant de l'autre* ».

« conjonctivité », et visant à réaliser une opération globale unique déterminée par avance »⁶⁸⁷. En ce sens, le montage est un ensemble d'actes qui sont liés par la volonté des parties pour leur donner satisfaction. Il permet de dépasser l'objet du contrat résultant de la nature de ce dernier pour poursuivre un but commun distinct⁶⁸⁸. Ainsi, il existe une cause subjective – entendue comme la finalité – commune poursuivie par les différents actes⁶⁸⁹ qui diverge de la cause – entendue dans le sens de contrepartie – des actes pris isolément. Les contrats sont liés et indivisibles par la volonté des parties d'atteindre ce but. À cet égard, il s'agit de prendre en compte « la finalité commune d'ordre économique, à savoir l'opération globale dont la réalisation est poursuivie à travers tel ensemble contractuel »⁶⁹⁰; et cela en dehors des prestations envisagées correspondant à chaque contrat. En d'autres termes, la cause de l'engagement est commune à tous les actes; c'est en cela que l'opération est unique. Il faut préciser que ce but n'est pas nécessairement frauduleux. Le montage peut être neutre fiscalement et être analysé comme une technique juridique permettant un certain « affranchissement, licite ou non, du modèle légal (unique et rigide) par le biais de conventions (souples et protéiformes) »⁶⁹¹. De plus, le montage peut avoir pour objet d'optimiser un certain nombre d'avantages fiscaux ou patrimoniaux. Dans ce cas, si l'ensemble contractuel indivisible constitué poursuit un but frauduleux, ce dernier pourra être contesté sur le fondement de la fraude à la loi. Aussi, pour vérifier le caractère frauduleux du montage, est-il nécessaire de faire une analyse globale de la finalité poursuivie par le contribuable.

333. L'application au droit fiscal. Pierre COLLIN, à l'occasion de l'arrêt *Sté Sagal*, a donné une définition de la notion de montage au sens du droit fiscal. Selon lui, un montage artificiel est « une série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition

⁶⁸⁷ F. MALBOSC-CANTEGRIL, *Essai sur l'acte juridique conjonctif*, thèse, TOULOUSE, 1991, p. 372, n° 579. À noter que la définition de l'acte conjonctif retenue par Madame MALBOSC-CANTEGRIL est distincte de celle retenue par Monsieur CABRILLAC, pour qui l'acte conjonctif est un acte collectif et plural mais se matérialisant en une seule manifestation de volonté. V. not. R. CABRILLAC, *L'acte juridique conjonctif*, LGDJ, 1990, p. 29, n° 79.

⁶⁸⁸ Selon P. MALAURIE et L. AYNES, *Droit civil – les contrats spéciaux*, Cujas 1993, 7^{ème} éd., spéc. p.33 : « tous les contrats peuvent désormais servir à un autre objet que celui qui résulte de leur nature ».

⁶⁸⁹ *Ibid.*

⁶⁹⁰ B. TEYSSIE, *Les groupes de contrat* : thèse, préf. J.-M. MOUSSERON, Coll. Bib. De droit privé, t. 139, LGDJ, 1975.

⁶⁹¹ S. PRAT, *Les pactes d'actionnaires relatifs au transfert de valeurs mobilières*, Litec 1992, spéc. p.6, n°11.

fiscale favorable »⁶⁹². Cette définition concorde avec l'analyse contractuelle de la notion de montage. Il faut un ensemble d'actes – cohérents et convergents - qui poursuivent un but commun. En l'occurrence, pour que le montage soit qualifié de frauduleux au sens de la fraude à la loi fiscale, le but recherché doit être l'obtention d'un avantage fiscal. Le montage doit permettre au contribuable d'obtenir des avantages différents de ceux dont il aurait pu bénéficier s'il avait exécuté un des actes pris isolément. Enfin, il est possible de ne remettre en cause que certaines parties du montage sans pour autant que l'économie générale du montage soit contestée selon l'intention des parties à chacun des actes. Effectivement, si l'un des actes ne poursuit plus la volonté économique des autres, il ne fait plus partie de l'ensemble indivisible. Il n'en partage plus la cause. En d'autres termes, certains actes peuvent être détachés de l'ensemble indivisible parce qu'ils ne poursuivent plus le même but. Ils constituent alors des sous-montage ou des actes isolés. Par exemple, dans le cas d'une opération d'apport-cession, le versement d'une soulte dans le but unique d'obtenir des liquidités en franchise d'impôt, constitue un acte unique et détachable de l'opération plus globale de restructuration⁶⁹³. Il faut désormais délimiter le champ d'application de la notion de montage.

2- Le contenu de la notion en droit fiscal.

334. La définition européenne du montage. Tout d'abord, dans la première version de la proposition de la directive « *mère-filiales* », la Commission avait précisé que « *constituent des montages artificiels ou des parties d'ensembles artificiels des montages les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique* »⁶⁹⁴. Ainsi, la notion de montage artificiel s'applique autant au montage dans son ensemble qu'à des parties du montage. La Commission relève aussi que le montage artificiel peut résulter de certaines opérations entendues au sens large. Il faut également noter l'emploi systématique du pluriel qui suppose la réunion de plusieurs actes pour former un ensemble.

335. L'interprétation de la doctrine administrative. Dans les commentaires relatifs à la clause anti-abus de l'article 205 A, la doctrine administrative affirme que la clause

⁶⁹² Concl. P. COLLIN ss. CE, 18 mai 2005, *Sté Sagal*, préc.

⁶⁹³ Sur la théorie de l'acte isolée, v. *infra* n°374 à n°381.

⁶⁹⁴ Proposition de modification de la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, /* COM/2013/0814 final - 2013/0400 (CNS) */.

s'applique « *indifféremment à une opération ou à un acte isolé ou à des opérations ou actes pris dans leur ensemble* »⁶⁹⁵. Également, un montage ne se résume pas nécessairement à la création de structures, il intéresse l'ensemble des décisions et des actes pris par le contribuable⁶⁹⁶. Partant, si la notion de montage s'applique autant aux actes isolés qu'aux actes pris dans leur ensemble, il semblerait que son champ d'application soit en réalité illimité. Toutefois, la référence aux actes isolés par l'administration française dénature la définition contractuelle du montage, nécessitant plusieurs actes indivisibles. Cela ne semble pas correspondre à la volonté de la Commission européenne, qui a choisi le terme de « montage ». En effet, par définition, le montage correspond à un ensemble d'actes, c'est le fait d'assembler au moins deux éléments. Un montage en tant qu'ensemble contractuel ne peut donc se résumer à un acte seul. Il s'agit d'une extension de la doctrine administrative pour étendre le champ d'application du dispositif à l'ensemble des situations abusives : montage artificiel et acte frauduleux isolé.

336. La position de l'OCDE. Dans les commentaires de la clause anti-abus générale du Modèle OCDE, il est précisé que l'expression « montage et transaction » doit être entendue dans un sens très large. Il s'agit de « *tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire* »⁶⁹⁷. Toutefois, les commentaires distinguent le cas d'une transaction unique et celle du montage à travers les exemples donnés. En effet, dans un premier temps, il est spécifié qu'un montage peut correspondre aux actes pris par le contribuable pour faire valoir un changement de résidence⁶⁹⁸. Il faut noter l'emploi du pluriel, la qualification de montage nécessite donc l'existence de plusieurs actes. Dans un second temps, il est indiqué qu'une transaction à elle seule peut permettre l'obtention d'un avantage fiscal, ce qui se réfère à l'hypothèse d'un acte isolé. Enfin, il est souligné que la clause anti-abus s'applique également lorsque les transactions sont conjuguées pour créer un ensemble plus

⁶⁹⁵ BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 10.

⁶⁹⁶ M.- P. HÔO, « Aménagement du régime mère-fille », art. préc.

⁶⁹⁷ OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, éd. OCDE, Paris. p. 61.

⁶⁹⁸ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, « *Constituent par exemple un « montage » les mesures prises pour s'assurer que les réunions du Conseil d'administration d'une société aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence.* ».

complexe, autrement dit dans l'hypothèse d'un montage. Dès lors, la clause conventionnelle vise toute les situations frauduleuses dont celle du montage.

B- L'appréciation de l'artificialité du montage

337. La double composante du montage artificiel. Le contrôle de l'artificialité du montage suppose deux étapes distinctes mais cumulatives. En premier lieu, il faut vérifier si les structures qui composent le montage sont réelles. En effet, la société – et notamment le contrat de société – est l'acte autour duquel s'articule une grande majorité des contrats. Elle est la pièce maîtresse du montage ; « *elle peut tout à la fois en être un des éléments et une des sources* »⁶⁹⁹. Les juges vérifient donc si la société dispose d'une consistance juridique et économique au regard des critères retenus en jurisprudence (1). En second lieu, il convient de vérifier si les opérations réalisées ont une justification économique, une raison d'être en dehors de l'avantage fiscal. Cela revient à caractériser le but commun poursuivi par l'ensemble des opérations. Autrement dit, il s'agit de contrôler si le montage n'est pas qu'une série d'actes fictifs ou purement formels sans aucune rationalité économique (2).

1- Le contrôle de la substance de l'entité

338. La chasse aux sociétés fictives. L'artificialité du montage peut reposer sur la fictivité d'une des sociétés composant le montage. En ce sens, le contribuable crée une structure apparente qui ne correspond à aucune réalité afin de bénéficier de l'avantage fiscal. La société fictive est donc « *un fantôme juridique* »⁷⁰⁰ pouvant servir de « socle » au contribuable pour réaliser un certain nombre d'opérations. En cela, l'absence de substance juridique de la société est un indice de l'artificialité du montage.

339. Le recours à la méthode du faisceau d'indices. En l'absence de définition précise de la notion de substance, la jurisprudence interne et la jurisprudence européenne utilisent la méthode du faisceau d'indices. Pour démontrer l'artificialité du montage, l'administration doit évaluer un certain nombre d'éléments objectifs et concordants. Dans sa jurisprudence, et notamment l'arrêt *Cadbury Schweppes* relatif à l'imposition des SEC⁷⁰¹, la

⁶⁹⁹ J-P. DOM, *Les montages en droit des sociétés (aspects du droit interne)*, thèse préc. p. 8.

⁷⁰⁰ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc., p. 86, §. 229.

⁷⁰¹ Pour un rappel du contexte de l'arrêt *Cadbury Schweppes*, v. *supra* n° 33.

Cour de justice de l'Union européenne a dégagé deux critères de qualification du montage artificiel. Le montage est artificiel, si la société « *correspond à une implantation fictive* » et qu'elle n'exerce « *aucune activité économique effective sur le territoire de l'État membre d'accueil* »⁷⁰². Aussi, convient-il de contrôler la réalité de l'implantation des sociétés du montage (i) et l'exercice par ces dernières d'une activité économique effective (ii).

a) La réalité de l'implantation.

340. L'existence juridique de la société implantée. Tout d'abord, la société doit présenter les exigences de forme liées à son statut. En cela, la société doit être correctement immatriculée. Elle doit également respecter les éléments constitutifs du contrat de société. Pour rappel, l'article 1832 du code civil prévoit que « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ». Il est également rappelé qu'elle peut être instituée par une seule personne dans les cas prévus par la loi. Par ailleurs, les associés doivent poursuivre le but sociétaire, à savoir la réalisation de bénéfices tout en s'engageant à contribuer aux potentielles pertes. En ce sens, ils acceptent la prise de risque que représente l'acte de société et la qualité d'associé. Au regard de cet article, il est tout d'abord nécessaire de vérifier le consentement des associés à la constitution de la société. Ces derniers doivent accepter la vocation aux bénéfices mais également la contribution aux pertes. Enfin, la société pour être valide juridiquement doit présenter un objet social identifié qui doit correspondre à l'activité sociale exercée. De manière négative, si la société ne présente aucun *affectio societatis*, pas d'apports, pas de participation aux bénéfices et aux pertes, la société sera considérée comme fictive⁷⁰³. Les associés ne sont alors que des prête-noms qui ont créé une apparence juridique pour parfaire leur montage. L'implantation de la société n'est alors pas réelle puisque dès l'origine la société n'avait pas vocation à effectuer son objet social.

341. La présence des moyens suffisants à la réalisation de l'activité. L'exercice d'une activité effective implique de disposer des moyens suffisants à la réalisation de cette dernière. En effet, selon l'activité de la société, il sera nécessaire de démontrer la présence de moyens humains, matériels et financiers. En ce sens, l'administration relève plusieurs

⁷⁰² CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, préc., pt. 66.

⁷⁰³ En ce sens, F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc. p.93, §247.

éléments : la présence de salariés, de matériels et l'existence de locaux. Par exemple, dans l'arrêt *Garnier Choiseul France* à propos de la fusion absorption d'une société, les juges ont retenu que « *lors de cette fusion, la société Sobocco (société absorbante) ne disposait plus des moyens humains ou financiers lui permettant d'exercer son activité et qu'elle n'a pu acquérir les parts de la société absorbée qu'avec le concours financier d'une autre filiale du groupe* »⁷⁰⁴. La société doit également disposer des moyens de communication nécessaires à la réalisation de son activité comme une adresse postale, une ligne téléphonique ou encore une adresse électronique dédiée. L'objectif est de vérifier l'existence tangible de la société et de débusquer les sociétés « boîtes aux lettres ».

À titre d'illustration d'une application positive des critères, dans l'arrêt *Alcatel*⁷⁰⁵, la société n'a pas été considérée comme fictive dans la mesure où la société Alcatel Finco disposait de salariés et d'un chiffre d'affaires substantiel. En l'espèce, l'administration reprochait au contribuable l'interposition de la société Alcatel Finco bénéficiant du régime des centres de coordination de groupe. Or, bien que l'augmentation du capital de la société ait permis d'effectuer des prêts à d'autres sociétés du groupe en franchise d'impôt, le montage n'a pas été considéré comme artificiel au regard de la « consistance économique » réelle de la société.

Il faut noter que le projet de directive « *ATAD 3* »⁷⁰⁶ reprend un certain nombre de ces éléments pour déterminer un niveau de substance minimum. La directive prévoit trois indicateurs de substance minimale des entités : la disposition de locaux à usage exclusif dans l'État de résidence, l'utilisation d'au moins un compte bancaire dans l'Union européenne et la présence d'au moins un directeur local ou d'employés locaux à temps plein et suffisamment qualifiés.

342. L'adaptation des moyens nécessaires selon la nature de l'activité. Le degré de substance exigé varie nécessairement en fonction de la structure concernée afin de ne pas paralyser les groupes de sociétés organisés autour de structures financières et d'investissement.

⁷⁰⁴ CE, 17 juil. 2013, n°356523, *SAS Garnier Choiseul Holding*, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* et n° 360706, *SARL Garnier Choiseul Holding*, préc.

⁷⁰⁵ CE, 15 avr. 2011, *min. c/ Sté Alcatel CIT* : *RJF* 7/11 n° 862.

⁷⁰⁶ COM/2021/565 final, Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles pour empêcher l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE.

À titre d'exemple, en présence d'une holding pure de participation, le degré de substance attendu sera moindre. Cette dernière détient un portefeuille de titres, mais ne participe pas à la politique de groupe et n'exerce pas d'activité économique au sens strict⁷⁰⁷. L'administration définit ces sociétés holdings comme des simples actionnaires puisqu'elles n'ont que les prérogatives usuelles attachées à ce statut en tant que détentrice de titres de participation. En présence de ces sociétés passives dont l'objet social est réduit à la gestion d'un portefeuille, les critères développés par la jurisprudence pour qualifier la substance d'une structure sont à adapter⁷⁰⁸. La gestion d'un portefeuille ne nécessite pas l'emploi de salariés, l'aménagement de bureaux et d'équipements spécifiques. Ainsi, l'application du faisceau d'indices basé sur la réalité de l'implantation reviendrait à déclarer, que dès lors qu'une holding pure est présente dans le groupe, il s'agit d'une société sans substance et donc, d'un montage artificiel dépourvu de substance. Ainsi pour ces dernières, l'élément déterminant est davantage l'autonomie juridique et décisionnelle, leur permettant d'exercer leur fonction de centre de coordination du groupe ou d'investisseurs.

b) L'exercice effectif et autonome d'une activité économique.

343. La notion d'activité économique ou opérationnelle. Tout d'abord, il convient de préciser que la jurisprudence européenne donne une définition assez large de la notion d'activité économique. C'est l'activité qui consiste à offrir des biens ou des services sur un marché donné moyennant un prix⁷⁰⁹. Cependant, il ne s'agit pas uniquement des activités commerciales, artisanales ou industrielles mais plus généralement des activités qui génèrent des

⁷⁰⁷ Contrairement aux holdings animatrices qui outre la gestion de titres de participations « *participent activement à la conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales, et rendent le cas échéant, à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers* ». Ce sont des sociétés actives au sein du groupe qui ne se limitent pas à la gestion du portefeuille du groupe. Certains auteurs assimilent leurs activités à la gestion d'affaires qui est une activité commerciale par nature⁷⁰⁷. En outre, dès lors que la holding facture un certain nombre de services à ses filiales, son activité dépasse la simple gestion patrimoniale et s'apparente à une activité commerciale.

⁷⁰⁸En ce sens, M. SADOWSKY, « La lutte contre les sociétés fictives : le regard de la fiscaliste » : *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, 2022, n° 49, 1399 : « *L'absence de substance est souvent relevée dans les montages artificiels ou purement patrimoniaux, mais aussi dans les holdings. Comme cela a été démontré, la situation des holdings est délicate puisque certaines dites « pures » sont dépourvues d'une organisation matérielle et fonctionnelle et se limitent à la détention de participations et à la perception de dividendes. Dans ce cas, le défaut de substance reste lié à la réalité, à savoir la nature même de la holding. Cette situation montre que des sociétés sans substance ne sont pas nécessairement fictives.* ».

⁷⁰⁹ CJCE, 25 oct. 2001, *Ambulanz Glöckner*, aff. C-475/99 ; CJCE, 18 juin 1998, *Commission/Italie*, C-35/96, pt 36 ; CJCE, 12 sept. 2000 *Pavlov e.a.*, C-180/98 à C-184/98, pt. 75.

profits permettant à la société de subsister indépendamment d'autres entités⁷¹⁰. Aussi, les holdings patrimoniales et financières peuvent être considérées comme exerçant une activité opérationnelle bien que non économique au sens strict du terme.

344. L'exercice effectif de l'activité opérationnelle. La preuve de l'effectivité de l'activité économique peut résider dans divers éléments. Tout d'abord, il est possible de mettre en lien l'exercice effectif de l'activité avec le premier critère tenant à la détention des moyens nécessaires à la réalisation de l'activité. En effet, une société exerçant une activité économique doit disposer d'un minimum de personnels et d'équipements pour réaliser son activité. Il est également possible d'analyser son chiffre d'affaires dans la mesure où selon son activité, si la société ne présente aucun chiffre d'affaires, elle ne pourra être considérée comme opérationnelle, notamment pour les sociétés commerciales.

Dans deux arrêts rendus par le Conseil d'État⁷¹¹, les juges ont appliqué le critère tenant à l'exercice d'une activité effective. Dans les faits, l'établissement bancaire BNP Paris a implanté à l'étranger deux filiales – l'une à Hong Kong, l'autre à Gemesey – afin de développer son activité bancaire à l'international. L'administration considérait que les résultats des filiales devaient être imposés à l'impôt français en application de l'article 209 B. Ce dernier prévoit que si une société détient au moins 25% du capital d'une filiale implantée dans un État ou territoire ayant une fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A, la société doit être imposée pour les bénéfices de ses filiales à proportion des droits qu'elle y détient. Toutefois, le II de l'article 209 B prévoit une dérogation si le contribuable démontre que l'implantation de la filiale n'a pas principalement pour objet d'échapper à l'impôt français⁷¹². Tel est le cas, des filiales implantées par l'établissement BNP Paris. Dans la continuité de la jurisprudence *Cadbury Schweppes*⁷¹³, le Conseil d'État a appliqué le critère de l'exercice d'une activité effective pour confirmer la réalité économique de l'implantation des filiales. Les juges ont confirmé l'arrêt rendu par la cour d'appel qui avait relevé « *l'effectivité de l'activité en cause* » concernant la filiale implantée à Guemesey. Quant à la société établie à Hong-Kong, « *cette filiale exerçait*

⁷¹⁰ P. FERNOUX, « La substance d'une société dans la mécanique de l'abus de droit » : *Dr. fisc.* 2017, n°47, ét.155.

⁷¹¹ CE, 13 déc. 2015, n° 372522, *min. c/ Sté BNP Paribas International* ; CE, 13 déc. 2015, n° 372733, *min. c/ Sté BNP Paribas*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note S. AUSTRY.

⁷¹² Sur la présomption de l'article 209 B, v. *supra* n° 129 à n°141.

⁷¹³ CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* : Rec. CJCE, I, p. 7995 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 39, act. 176 ; *RJF* 12/2006, n° 1644 ; *BDCF* 12/2006, n° 146, concl. P. LEGER.

une activité de gestion des devises asiatiques détenues par des entités du groupe Paribas et intervenait à ce titre sur les marchés asiatiques et qu'elle soutenait que cette activité ne pouvait être réalisée depuis la France compte tenu des exigences liées au fonctionnement des marchés en cause ». Ainsi, dans les deux arrêts, la fraude à la loi n'a pas pu être caractérisée au regard de l'existence d'une activité effective et justifiée par le développement d'une nouvelle clientèle.

De nouveau, pour les holdings patrimoniales ou les sociétés d'investissements, la preuve de l'effectivité de l'activité doit correspondre à leur objet social. Pour ce type de sociétés, l'absence de chiffre d'affaires n'est pas une preuve concluante de leur fictivité. Pour autant, la société doit justifier de l'exercice effectif de son activité bien qu'elle ne soit que purement patrimoniale ou financière. Par exemple, dans le cas d'une holding patrimoniale, elle devra pouvoir justifier de son rôle dans la gestion des participations du groupe. Dans le cadre d'une société de gestion de fonds, il s'agira davantage de démontrer qu'elle effectue bien des opérations d'acquisition, de cession ou de financement d'opérations pour le groupe.

345. L'autonomie juridique. Pour ne pas être considérée comme fictive, la société doit également pouvoir justifier de son autonomie juridique. En d'autres termes, elle doit disposer d'une vie sociale effective. Il s'agit de vérifier la tenue régulière d'assemblée d'actionnaires avec la présence des actionnaires mais également du fonctionnement normal des organes de direction. La société doit également disposer d'une autonomie patrimoniale. La société, en tant que personne morale distincte, doit disposer d'un patrimoine propre et distinct de celui de ses associés⁷¹⁴. En outre, la société doit justifier d'une comptabilité régulière. À titre d'exemple, dans l'arrêt *Sté Sagal*⁷¹⁵, la filiale créée ne disposait d'aucune autonomie par rapport à l'établissement bancaire puisque sans lui, elle ne pouvait réaliser son activité à défaut des compétences nécessaires. Par ailleurs, il a été relevé que la filiale n'était pas libre dans son processus décisionnel.

346. L'autonomie décisionnelle de la société. La société doit également être autonome dans la gestion de l'activité exercée et la prise de décision. En effet, son autonomie juridique doit lui permettre d'être autonome dans le processus décisionnel. Les organes de direction doivent être en mesure de prendre les décisions nécessaires à la réalisation de l'objet

⁷¹⁴ En ce sens, F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, thèse préc. p. 97, §257.

⁷¹⁵ CE, 18 févr. 2004, *Sté Sagal*, consid. 5 : « que la société fictives [...] n'avait aucune compétence technique en matière de placements financiers ».

social sans dépendre des décisions d'autres entités. Pour cela, les dirigeants doivent avoir les compétences nécessaires pour réaliser leur activité sans être sous la dépendance d'une autre structure. Le Conseil d'État a notamment utilisé ce critère dans l'arrêt *Andros*. En l'espèce, la société Andros a fait l'acquisition d'une part du capital d'une société panaméenne afin qu'elle serve d'intermédiaire avec une société établie au Luxembourg en bénéficiant du régime mère-fille. Le Conseil d'État a relevé que la société « *se bornait à servir d'intermédiaire entre ses actionnaires et la société luxembourgeoise et dépendait pour sa gestion et ses résultats exclusivement des compétences et du savoir-faire financier de cette dernière société* »⁷¹⁶. Autrement dit, l'absence d'autonomie décisionnelle et juridique de la société interposée a permis de caractériser l'artificialité du montage.

Dans un autre arrêt important⁷¹⁷, le Conseil d'État a relevé l'absence d'autonomie décisionnelle d'une société dans la mesure où le conseil d'administration de cette dernière était composé par des membres dirigeants d'un établissement bancaire à l'origine de sa création. En outre, les actionnaires n'exerçaient aucune influence sur les décisions prises par la société. Ladite société n'avait aucune indépendance décisionnelle.

347. Le parallèle avec la notion de siège de direction. Il faut noter que les critères développés pour caractériser la substance des différentes sociétés – notamment l'autonomie décisionnelle – sont à rapprocher des critères utilisés par les États pour déterminer le siège de direction d'une société. En réalité, il faut distinguer la notion de « siège de direction effectif » déterminant la résidence fiscale de la personne morale en cas de conflit de normes ; et la notion de « siège de direction » utilisée pour caractériser un établissement stable. La notion de siège de direction effective a été définie dans le Modèle de convention de l'OCDE. En effet, depuis la révision du Modèle de convention de l'OCDE de 2018, le siège de direction effective est défini comme « *le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective* »⁷¹⁸. Quant au siège de direction, les commentaires de l'OCDE délivrent peu d'éléments de définition. Sous l'article 5 relatif aux activités

⁷¹⁶ CE, 10 déc. 2008, n° 295977, *Sté Andros et Cie* : *Dr. fisc.* 2009, n° 20, comm. 323 ; *RJF* 3/2009, n° 255.

⁷¹⁷ CE, 27 juil. 2009, *Conforama holding*, préc.

⁷¹⁸ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, C (4), n°24.

préparatoires et auxiliaires, il est seulement précisé qu'il s'agit du lieu où s'exercent certaines activités dirigeantes⁷¹⁹. Enfin, il convient de souligner qu'une entité « *peut avoir plus d'un siège de direction mais elle ne peut avoir qu'un siège de direction effective* »⁷²⁰. Les deux notions sont donc très proches mais distinctes⁷²¹. Toutefois pour caractériser l'une ou l'autre, l'administration et les juges retiennent des critères communs.

En ce sens, dans un arrêt *Compagnie internationale des wagons-lits*⁷²², le Conseil d'État a repris les critères développés en matière de siège de direction effective⁷²³ pour caractériser un siège de direction. En l'espèce, une société ayant son siège social à Bruxelles exerce une activité économique dans le domaine ferroviaire ainsi qu'une activité de holding. De plus, elle dispose en France d'une succursale dénuée de la personnalité morale qui exploite l'activité ferroviaire. L'administration a rectifié la société en estimant qu'elle disposait d'un siège de direction en France pour les activités de la holding, ce qui caractérisait un établissement stable justifiant l'imposition en France en 2003⁷²⁴. La cour d'appel, pour donner droit à l'administration, a relevé la tenue de la comptabilité depuis l'établissement établi à Paris. Également, « *le lieu de préparation des décisions et le principal lieu de décision et de résidence des personnels de direction ou qui possédaient un pouvoir décisionnaire ne se trouvait pas en Belgique* » ; bien que le conseil d'administration ait eu lieu en Belgique en 2003. Le conseil d'État a confirmé l'analyse de la cour d'appel « *en estimant que le lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prenaient réellement les décisions stratégiques avait été, pour l'activité de holding, transféré en France* ».

La vérification de l'autonomie décisionnelle de la société nécessite d'utiliser les mêmes indices à savoir la présence d'organes décisionnels, l'exercice d'un pouvoir décisionnel des

⁷¹⁹ *Ibid.*

⁷²⁰ *Ibid.*

⁷²¹ Concl. A. BRETONNEAU ss. CE, 7 mars 2016, *Cie internationale des wagons-lits et du tourisme*. Le rapporteur énonce « *qu'un siège de direction effective constitue nécessairement un siège de direction, seule la réciproque n'étant pas vraie* ».

⁷²² CE, 7 mars 2016, n° 371435, *Cie internationale des wagons-lits et du tourisme* : Dr. fisc. 2016, n° 46, comm. 591, concl. A. BRETONNEAU, note E. MEIER, R. TORLET et A. TAILFER ; Dr. sociétés 2016, n° 136, obs. J.-L. PIERRE.

⁷²³ CE, 16 avr. 2012, *Paupardin*, n°323592, : RJF 7/2012, n° 674, concl. J. BOUCHER

⁷²⁴ Au regard des articles 209 du CGI « *les bénéfiques passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfiques réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* » et de l'article 4 de la convention franco-belge qui stipule « *les bénéfiques industriels et commerciaux ne sont imposés que dans l'Etat contractant où se trouve situé l'établissement stable dont ils proviennent* ».

dirigeants, leur autonomie et leurs compétences pour prendre les décisions stratégiques nécessaires. Partant, la société ne sera pas considérée comme fictive si elle démontre qu'elle dispose d'un centre de direction et des moyens nécessaires pour prendre les différentes décisions⁷²⁵.

Substance minimale de la directive « ATAD 3 ». Le 22 décembre 2021, la Commission européenne a rendu public une nouvelle proposition de directive visant à lutter contre les sociétés écrans désignées sous le nom « ATAD 3 ». Le projet de directive prévoit la mise en place d'une obligation déclarative spécifique pour les sociétés présumées à risque⁷²⁶. Les sociétés visées devront déclarer un certain nombre d'informations pour justifier de leur réalité notamment la détention de locaux, d'un compte bancaire au sein de l'Union européenne ou encore la présence d'un directeur ou d'un salarié. Il reviendra ensuite aux administrations fiscales d'apprécier les éléments fournis. Si l'entreprise est désignée comme dépourvue de substance suffisante à l'issue de l'évaluation de sa déclaration, les administrations locales pourront lui refuser le certificat de résidence fiscale ou encore le bénéfice de certaines conventions. Dans l'État de source des revenus versés à une société écran, les exonérations issues des régimes européens sont également exclues. Néanmoins, les sociétés pourront renverser la présomption en fournissant des éléments complémentaires tels que des motifs économiques, ou l'exercice effectif de l'activité par des salariés ou dirigeants ayant des compétences et des qualifications en accord avec l'activité exercée.

348. Synthèse sur l'exigence de la substance des sociétés. Lorsque l'administration souhaite contester un montage, elle devra donc apprécier ces différents éléments pour caractériser la fictivité des sociétés composant ce dernier. Aussi, comme dans l'arrêt *Sté Sagal*⁷²⁷, c'est la concordance de plusieurs critères qui a permis de qualifier le montage artificiel. En effet, dans cet arrêt, le Conseil d'État avait relevé l'absence de compétence technique pour la réalisation de l'objet social, l'absence des actionnaires aux assemblées et la dépendance de la société holding par rapport à l'établissement bancaire.

⁷²⁵ F. DEBOISSY, « Interposition d'une société holding, PEA et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2020, n°46, comm. 438.

⁷²⁶ La proposition identifie trois types de sociétés à risque : les sociétés ayant une activité passive (revenus issus à plus de 75 % de revenus passifs ou assimilés au cours des deux exercices précédents ; les sociétés ayant des activités internationales (revenus issus à plus de 60 % de transactions transfrontières, ou bilan composé à plus de 60% d'actifs supérieure à 1 million d'euros à l'étranger) ; et les sociétés ayant eu recours à la sous-traitance de manière habituelle durant les deux derniers exercices.

⁷²⁷ CE, 18 mai 2005, *Sagal*, préc.

Dans le cadre des holdings purement patrimoniales ou financières, la jurisprudence se doit d'adapter le faisceau d'indices⁷²⁸. Leur activité se limitant à la gestion de participation plus ou moins nombreuses ou aux financements des opérations du groupe, l'élément essentiel pour apprécier leur substance sera l'autonomie décisionnelle⁷²⁹. La holding ne doit pas dépendre d'une autre société pour les prises de décisions. Elle doit avoir des dirigeants compétents pour réaliser son objet social bien que celui-ci soit réduit au financement ou à la gestion des participations du groupe. Le projet européen ne semble pas modifier le faisceau d'indices développé en jurisprudence. Au contraire, la directive « ATAD 3 » entérine les critères jurisprudentiels liés à la consistance économique des sociétés. Toutefois, les éléments développés ne semblent pas suffisants pour définir précisément la notion de substance⁷³⁰. Par ailleurs, l'absence de définition de la substance permet une certaine maniabilité dans l'appréciation du montage artificiel, qui peut apparaître souhaitable. Une définition unique de la substance attendue ne serait pas satisfaisante puisqu' « *il existe autant de substance que de société* »⁷³¹. En effet, il semble difficile d'exiger une substance minimum au regard de la variété des formes sociales et des schémas organisationnels présents dans les groupes. *In fine*, la solution semble résider dans la complémentarité des deux critères du montage artificiel. Le second critère, tenant à la justification économique du montage, permet d'adapter l'appréciation de la substance des sociétés. Ces dernières doivent pouvoir justifier de l'utilité économique des sociétés créées ou interposées ainsi que des opérations réalisées. En ce sens, bien qu'une holding ne dispose pas de moyens humains ou d'une activité strictement économique, sa constitution peut se justifier par un besoin économique du groupe ou une logique réelle de restructuration ou de réorganisation.

⁷²⁸ En ce sens, M. SADOWSKY, « La lutte contre les sociétés fictives : le regard de la fiscaliste », art. préc.

⁷²⁹ V. en ce sens, F. DEBOISSY, « Interposition d'une société holding, PEA et abus de droit », art. préc. : « *En quoi consiste alors la substance d'une société holding pure qui a pour activité la gestion d'une seule participation ? Fondamentalement, réduite à son essence, la société est une technique d'organisation du pouvoir. Parce qu'elle constitue toujours au minimum un centre de décision, une société doit être regardée comme dépourvue de substance lorsqu'elle ne dispose pas d'un degré d'autonomie décisionnelle suffisant, ce qui signifie qu'elle ne constitue pas, en la personne de ses dirigeants, un centre de décision lui permettant d'assurer le pilotage stratégique de son activité.* ».

⁷³⁰ Comme le souligne Mme J. KOKOTT dans ses conclusions de l'arrêt *N. Luxembourg 1*, préc. : « *Étant donné que les sociétés de gestion d'actifs en particulier exercent (peuvent exercer), en soi, peu d'activités, on ne peut guère assortir ce critère que d'exigences minimales. Si, en effet, la société a été valablement créée, qu'elle est effectivement joignable à son siège et qu'elle dispose, sur place, des moyens matériels et humains appropriés pour atteindre son objectif (en l'espèce, la gestion d'un contrat de prêt), on ne saurait, dans ce cas, parler de montage dépourvu de toute réalité économique.* ».

⁷³¹ *Ibid.*

2- Le contrôle de la rationalité économique du montage

349. La justification du montage. Alors même qu'une société est réelle – c'est-à-dire qu'elle dispose bien des moyens nécessaires à la réalisation effective de son activité – le montage dans lequel elle s'insère peut apparaître frauduleux. En effet, le montage artificiel ne se réduit pas à la constitution ou à l'interposition d'une société fictive. Il peut résulter d'une succession d'opérations ou de décisions, ou encore de l'interposition artificielle d'une société bien réelle. Partant, la seconde composante du montage artificiel est l'apparence économique créée en vue de bénéficier des avantages fiscaux. Dès lors, le montage artificiel peut correspondre à diverses hypothèses. Soit l'artificialité provient d'une société fictive, soit elle peut provenir d'opérations réelles mais purement formelles qui ne répondent à aucune logique économique. Ainsi, il convient d'analyser le recours à cette apparence économique (a) avant d'identifier les différents types de montage artificiel (b).

a) La création d'une apparence économique

350. L'utilisation d'une apparence économique. Le montage artificiel a pour but de créer une apparence économique. Par le biais d'un assemblage d'actes juridiques, le contribuable fait croire que les actes passés répondent à une logique économique afin d'obtenir un avantage fiscal. En cela, le montage artificiel se distingue de la simulation qui nécessite la création d'une apparence juridique indifféremment du but fiscal poursuivi par le contribuable. La création de cette apparence est un « trompe l'œil »⁷³² se traduisant en réalité par une neutralité économique de l'opération sur la situation du contribuable⁷³³. Seule sa situation fiscale est modifiée par l'avantage fiscal obtenu ; sa situation économique n'est pas substantiellement modifiée.

D'ailleurs, la Commission européenne a identifié des hypothèses dans lesquelles il est possible de suspecter un montage artificiel⁷³⁴. Il peut s'agir de montages dans lesquels les

⁷³² Terme employé par Mme CORTOT-BOUCHET dans ses conclusions de l'arrêt CE, 19 juill. 2017 n°408227, *Sté Ingram-Micro* : RJF 11/17 n° 1079.

⁷³³ C'est notamment ce qu'a relevé Bernard AUDIT à propos de la fraude à la loi en droit international. V. B. AUDIT, « Fraude à la loi », J.-Dl. Droit international, Fasc. 535.

⁷³⁴ Recommandation relative à la « planification fiscale agressive », 6 déc. 2012, 2012/772/UE : JOUE 2012/L338/41, § 4.4.

éléments ont pour effet de se compenser ou de s'annuler⁷³⁵, ou encore les opérations conclues de manière circulaire⁷³⁶. Dans ces deux hypothèses, la situation économique du contribuable n'est en effet pas modifiée ; pour autant, les actes ont donné lieu à des avantages fiscaux. Il s'agit également de montages permettant d'obtenir un avantage fiscal significatif incompatible avec les risques économiques pris⁷³⁷ ou les flux de trésorerie. De la même manière, le montage peut être considéré comme artificiel lorsqu'avant le montage, le bénéfice de l'opération envisagée est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté. En outre, la Commission identifie également les montages qui sont mis en œuvre d'une manière qui ne correspondent pas à une conduite raisonnable des affaires. La référence à la « *conduite raisonnable des affaires* » est équivoque dans la mesure où elle renvoie au critère de raisonabilité, dont l'appréciation peut apparaître subjective⁷³⁸. Cela revient-il à sanctionner les seuls montages dont le caractère anormal est ostensible et manifeste ? En tout état de cause, le contribuable doit pouvoir justifier de la cohérence et de la pertinence des opérations réalisées et notamment leur succession et leur intervention. Enfin, un montage peut être considéré comme artificiel lorsque les actes composants le montage ont des qualifications juridiques incompatibles avec la nature du montage pris dans son ensemble.

351. L'appréciation de la rationalité économique d'une opération. Le montage artificiel est donc un montage qui ne répond à aucune rationalité économique. Dès lors, si le contribuable ne parvient pas à justifier par des intérêts économiques, familiaux, financiers, commerciaux suffisants son montage, ce dernier sera qualifié d'artificiel. Il s'agit de toute justification autre que fiscale suffisamment significative pour démontrer que le montage n'est pas qu'une apparence économique mais bien un montage économique valable. En cela, l'appréciation de la justification économique du montage rejoint l'analyse du critère classique

⁷³⁵ Il peut notamment s'agir d'une opération d'augmentation du capital d'une société puis d'une réduction du numéraire : CAA Paris, 29 nov. 2013, n° 11PA04091.

⁷³⁶ On peut citer les faits d'espèce de l'arrêt *Verdannot*. Par son montage, le contribuable a bénéficié d'une exonération de sa plus-value prévue par la convention franco-luxembourgeoise par l'intervention d'une holding luxembourgeoise qui a acheté un ensemble immobilier avant de le rendre à l'épouse du contribuable. Pour plus de précisions, v. *supra* n°

⁷³⁷ C'est notamment ce qu'a relevé le conseil d'État dans l'arrêt *Charcuterie du Pacifique* dans laquelle une société avait contracté un emprunt sans aucun aléa quant au remboursement de celui-ci.

⁷³⁸ Un parallèle avec le test de raisonabilité de la clause conventionnelle *Principal Purpose Test* peut apparaître intéressant. En ce sens, v. *supra* n°83.

du but poursuivi⁷³⁹. De nombreuses fois, la jurisprudence a retenu la qualification de montage artificiel en l'absence de motifs économiques significatifs. Dans l'arrêt *Garnier Choiseul*⁷⁴⁰, outre la fictivité de la société, la société mère ne pouvait justifier l'acquisition d'une société liquide d'un point de vue économique. L'acquisition d'une telle société avait pour seul but de bénéficier du régime mère-fille.

De même, le Conseil d'État a reconnu l'existence d'un montage artificiel dans l'hypothèse d'une prise de participation dans une filiale existante non justifiée par un intérêt autre que fiscal. C'est l'hypothèse de l'arrêt *Natixis* rendu par le Conseil d'État le 11 mai 2015⁷⁴¹. Dans les faits, une société mère avait acquis une société aux Pays-Bas par laquelle elle percevait les bénéfices d'obligations américaines en franchise d'impôt en application du régime mère-fille. L'administration a contesté l'intérêt de la société mère d'acquérir une telle filiale à part celui d'éviter l'imposition normalement due sur les bénéfices des obligations américaines. Le montage a été qualifié d'abusif sans que soit remis en cause la filiale en tant que telle, mais bien l'intérêt économique de la prise de participation de la société mère. En effet, cette dernière ne pouvait justifier cette opération d'acquisition par un motif autre que fiscal⁷⁴². Cela permet de rappeler que le montage artificiel ne nécessite pas la création d'une structure mais peut résider dans une prise de décisions ou la succession d'opérations⁷⁴³.

Pour dernier exemple, dans un arrêt du 19 mai 2021⁷⁴⁴, une holding mixte avait acquis les titres d'une société spécialisée dans le transport de marchandises. Au cours de l'exercice de son acquisition, la nouvelle filiale a procédé à une distribution de dividendes d'un montant supérieur à la valeur d'acquisition des titres, bénéficiant du régime mère-filles. L'administration

⁷³⁹ En effet, pour démontrer l'artificialité du montage, il convient d'analyser les différents intérêts poursuivis par le contribuable afin de faire ressortir le but essentiel poursuivi. En ce sens, V. *supra* n°236 à n°254.

⁷⁴⁰ CE, 17 juil. 2013, *Garnier Choiseul holding*, préc.

⁷⁴¹ CE, E 11 mai 2015 n° 365564, *Natixis : Dr. fisc.* 2015, n° 31-35, comm. 526, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note N. de BOYNES ; *RJF* 8-9/2015, n° 718. – V. C. ACARD, « Fiscalité financière » : *Dr. fisc.* 2015, n° 38, ét.557, spéc. n° 21.

⁷⁴² Dans le même sens, F. DEBOISSY, « l'abus du régime des sociétés mères » : *Dr. fisc.* 2014, n°41, comm. 597 : « On voit bien ici que ce qui est en cause n'est pas la substance de la filiale, dont il n'est pas véritablement contesté qu'elle exerçait effectivement l'activité financière pour laquelle elle avait été constituée et disposait à cette fin de moyens suffisants. Non, ce qui est en cause est l'intérêt que présentait cette participation pour la société mère : il appartient donc à la société mère de démontrer en quoi la filialisation de cette activité financière présentait pour elle un intérêt, étant rappelé que le choix d'avoir localisé cette activité dans un pays dont la fiscalité est favorable ne saurait suffire à constituer l'abus ».

⁷⁴³ M.-PO, « Aménagements du régime mère-fille », art. préc.

⁷⁴⁴ CE, 19 mai 2021, n° 433201, *Société Douaisienne de Transports : Dr. fisc.*, 2021, n° 44, comm. 415.

a alors dénoncé un montage de type « coquillard »⁷⁴⁵ et a remis en cause l'exonération prévue par le régime mère-fille. Toutefois, contrairement à l'administration fiscale, le Conseil d'État n'a pas considéré que l'acquisition avait pour seul but l'appréhension des liquidités de la filiale en franchise d'impôt. Il ressortait des faits que la filiale acquise avait vendu son fonds de commerce à une autre filiale opérationnelle après son acquisition. La filiale acquise avait alors participé à la croissance externe du groupe. Ainsi, l'acquisition de la filiale pouvait se justifier par un autre motif que l'obtention d'un avantage fiscal, contrairement au montage « coquillard » de l'arrêt *Garnier choiseul*⁷⁴⁶, dans lequel aucun autre motif significatif ne pouvait être invoqué. Il y avait une rationalité économique au montage réalisé. Le contribuable a choisi d'acquérir la filiale tant pour ses liquidités que pour le fonds de commerce qu'elle détenait dans le but de développer son activité au sein d'une autre filiale du groupe.

352. L'importance renforcée de la preuve de la justification économique pour les holdings. La nature patrimoniale et passive des holdings justifie une appréciation assouplie des critères de la substance juridique mais cette même nature implique un contrôle renforcé de la rationalité économique du montage. En effet, la recherche de l'intérêt poursuivi par le contribuable est d'autant plus importante face à des structures patrimoniales qui peuvent être facilement utilisées comme outil de stratégie fiscale. À cet égard, l'administration fiscale admet d'ailleurs que « *sont susceptibles d'être considérées comme répondant à des motifs valables des structures de détention patrimoniale, ayant des activités financières ou encore des structures répondant à un objectif organisationnel* ». Partant, le contribuable doit démontrer que l'implantation de la holding patrimoniale lui permettait une meilleure rentabilité économique ou une stabilité économique et politique, ou encore de meilleures opportunités de financement. La comparaison des avantages retirés devra faire apparaître une prépondérance des avantages autres que fiscaux pour que le montage ne soit pas considéré comme artificiel. À titre d'illustration la Cour administrative d'appel de Versailles a pu reconnaître qu'une holding pure avait pour objet de répartir les droits et obligations au sein d'une famille. La holding

⁷⁴⁵ Pour une présentation du montage « coquillard », v. *supra* n°297.

⁷⁴⁶ CE, 17 juil. 2013, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*, préc.: *RJF* 11/13 n° 1064. L'arrêt du 19 mai 2021 reprend la formule consacrée par les juges dans l'arrêt *Garnier Choiseul Holding* selon laquelle « le fait d'acquérir des sociétés ayant cessé leur activité initiale et liquidé leurs actifs dans le but d'en récupérer les liquidités par le versement de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime de faveur des sociétés mères, sans prendre aucune mesure de nature à leur permettre de reprendre et développer leur ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle, va à l'encontre de cet objectif ». Cela démontre le lien entre les faits d'espèces, et l'importance de l'appréciation casuistique des critères de la fraude à la loi.

n'avait en l'espèce pas de substance matérielle, mais elle présentait bien une utilité économique entendue au sens large, un intérêt familial⁷⁴⁷.

b) Essai d'une typologie des montages artificiels

353. L'interposition d'une société fictive. La notion de montage artificiel a d'abord été développée pour sanctionner les montages consistant à interposer des sociétés « boîtes aux lettres »⁷⁴⁸ dépourvues de substance. L'artificialité du montage reposait donc sur la création d'une société fictive. Ces sociétés n'ont aucune « consistance » économique, elles n'ont ni personnel, ni matériel permettant l'exercice de leurs activités, ni locaux. Dans ce cas, c'est la substance juridique de l'entité en elle-même qui est remise en cause et qui caractérise la présence d'un montage artificiel. En effet, le contribuable ne peut justifier de l'emploi d'une société fictive par des raisons économiques.

354. L'interposition artificielle d'une société. Un montage peut être qualifié d'artificiel alors même que la société dispose d'une substance. En effet, dans les arrêts *Danois*⁷⁴⁹ rendus par la CJUE, les juges ont retenu que bien que les sociétés composantes du groupe soient pourvues d'une substance, si l'interposition de l'une d'entre elles n'est pas justifiée par un intérêt autre que fiscal ; le montage est artificiel. Ainsi, bien qu'une société bénéficie d'une réelle substance, elle peut être interposée de façon frauduleuse permettant au contribuable de réaliser des opérations ne répondant à aucune rationalité économique. Dès lors, la société sera privée des avantages que lui offrait l'interposition. Cependant, cette dernière peut toujours apporter la preuve contraire en démontrant l'existence d'un intérêt autre que fiscal poursuivi par le montage.

Le Conseil d'État avait déjà reconnu ce type de montage dans l'arrêt *Verdannot*⁷⁵⁰. Pour rappel, en l'espèce, un dirigeant et principal actionnaire d'une société située en France a conclu une promesse d'achat pour acquérir un ensemble immobilier situé en France. Le même jour, il apporte ses titres sociaux à une holding Luxembourgeoise ayant pour objet social, la gestion de

⁷⁴⁷ CAA Versailles, 6e ch., 28 déc. 2012, n° 10VE00433, *M. Badin* : *Dr. fisc.* 2013, n° 18-19, comm. 276, concl. J.-É. SOYEZ, note R. POIRIER.

⁷⁴⁸ CJUE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes*, préc.

⁷⁴⁹ CJUE, 26 févr. 2019, *N. Luxembourg I*, préc.

⁷⁵⁰ CE, 25 oct. 2017, n° 396954, *Éts Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. CREPEY, note F. DEBOISSY ; *RJF* 1/2018, n° 70 ; *RJF* 12/2017, p. 1553, chron. A. ILJIIC.

participations. Un mois après, la société se substitue à l'actionnaire ; et quelques mois plus tard, la holding acquière l'ensemble immobilier après modification de son objet social avant de le revendre à une société française, récemment créée dont l'épouse du contribuable était l'unique actionnaire. Étant précisé, qu'à l'époque des faits, la convention franco-luxembourgeoise⁷⁵¹ exonérait les plus-values immobilières réalisées en France avec des sociétés luxembourgeoises. Par l'interposition de la société et la succession des opérations d'achat – reventes, le contribuable a bénéficié de l'avantage conventionnel et n'a pas été imposé pour la plus-value réalisée. Dans cet arrêt, les différentes sociétés n'étaient pas fictives. Elles exerçaient de réelles activités et présentaient des moyens « matériels » suffisants correspondant à leur objet social. C'est l'interposition de la holding dans l'opération qui n'est pas justifiée par un motif économique, familial, patrimonial ou organisationnelle. L'interposition était uniquement justifiée par l'octroi de l'avantage conventionnel.

Dans une affaire récente⁷⁵², le conseil d'État a relevé à la fois le défaut de substance d'une société mais également son interposition artificielle faisant application des deux composantes du montage artificiel. M. JARCSEK, directeur général d'une société, a acheté des actions à la société Odyssee Management. Un an après, il cède ses actions pour le même prix à une société privée à responsabilité limitée créée pour cette occasion en Belgique. En 2018, la société belge a cédé les actions de la société Odyssee Management à une société détenue par la société Wendel générant un gain de 1 137 746 euros, plus-value de cession exonérée par application de l'article 192 du code belge de l'impôt sur les revenus. Le Conseil d'État a considéré que la société belge n'avait aucune substance économique et que son interposition n'était justifiée par aucun motif économique, financier ou patrimonial⁷⁵³. En l'espèce, l'interposition de la société avait pour objectif essentiel d'éviter l'imposition de la plus-value.

355. Un ensemble d'opérations sans finalité économique. Dans une hypothèse similaire à l'interposition artificielle d'une société, la fraude à la loi peut également résider dans les opérations prises dans leur ensemble en tant qu'actes indivisibles. C'est notamment le cas des opérations d'endettement intra-groupe. Dans la plupart des cas, ces schémas reposent sur une succession d'opérations permettant à une société de souscrire un emprunt auprès d'une

⁷⁵¹ Il s'agissait de l'article 4 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 avant la signature de l'avenant du 24 novembre 2006.

⁷⁵² CE, 12 jan. 2022, *M. et Mme. Jarcsek*, n° 433965 : concl. L. DOMINGO.

⁷⁵³ *Ibid.*, pts. 25 et 26.

filiale du groupe établie à l'étranger afin d'obtenir la déduction des charges financières prévues à l'article 212 du Code général des impôts ; alors que la société étrangère bénéficie d'un régime d'imposition faible voire nul sur les intérêts d'emprunt. Dans ces cas, le conseil d'État a pu retenir que les opérations bien que réelles induisent un endettement intra-groupe artificiel constitutif d'une fraude à la loi.

Pour exemple, dans l'arrêt *Manpower France*⁷⁵⁴, le Conseil d'État a relevé la concomitance d'une opération de distribution exceptionnelle de dividendes et d'une opération d'émission d'ORA souscrite par le bénéficiaire des distributions. En l'absence d'intérêt présenté autres que la recherche de la déduction des charges financières en France, le Conseil d'État a retenu la fraude à la loi. Cependant, l'appréciation de la fraude à la loi pour ce type de montage s'avère plus délicate puisque les opérations ont une réalité juridique dans la mesure où les sommes sont bien mises à la disposition de l'autre société. Également, les sociétés présentes dans le montage sont réelles. Elles disposent des moyens suffisants à la réalisation de l'activité économique et l'objectif de restructuration n'est pas inexistant. Toutefois, le montage est illicite au regard de la succession des opérations, dont la motivation est essentiellement fiscale. En effet, la cause de l'ensemble contractuel créé et voulue par les parties est la déduction fiscale des intérêts par le biais d'opérations concomitantes entraînant un endettement artificiel.

Plus récemment dans les arrêts rendus relatifs aux affaires *Wendel*⁷⁵⁵, le Conseil d'État a confirmé ce raisonnement. Dans ces deux arrêts du 12 février 2020, il a retenu le caractère artificiel des opérations d'apport des titres d'une société dans une société civile, suivi du rachat par la société de ses propres titres. En l'espèce, une société *CDA*, créée pour permettre un investissement collectif des actionnaires dans le groupe Wendel, a autorisé ses actionnaires à faire apport de leur titre à une société civile. Les actionnaires ont pu bénéficier d'un sursis d'imposition sur la plus-value résultant de l'apport des titres en application de l'article 150-0-B, l'apport se faisant au profit d'une société civile soumise à l'impôt sur les sociétés. Dans le même mois, la société *CDA* a procédé au rachat de ses propres titres auprès de la société civile par attribution de titres de la société *WI*, société cotée du groupe mais également des titres de SICAV. Le rachat s'opère pour une valeur identique à la valeur de l'apport dans la première opération. Ainsi, la

⁷⁵⁴ CE, 3 déc. 2018, n° 406617, *Sté Manpower France Holding*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note F. DEBOISSY.

⁷⁵⁵ CE, 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441 : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 180, concl. A. ILJIC, note R. VABRES. – V. J. TUROT, « Management packages. La fin du « Tout noir ou tout blanc » ? À propos de CE, 10e et 9e ch., 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441 » : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, act. 68.

seconde opération d'apport ne génère aucune plus-value et le sursis d'imposition demeure pour la plus-value réalisée lors du premier apport de la société *CDA* à la société civile. L'administration contestait le montage sur le fondement de l'abus de droit par fraude à la loi, estimant que l'apport et le rachat successif des titres avaient pour unique but de bénéficier du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0-B. En effet, en l'absence de l'interposition de la société civile, pour la société *CDA*, le rachat de ses propres parts aux actionnaires aurait été taxé directement en tant que produit de cession. Dans cet arrêt, c'est la succession des opérations réalisées qui caractérise l'artificialité dans la mesure où les opérations ont permis au contribuable de bénéficier des dispositions de l'article 150-0-B et d'éviter l'imposition normalement applicable en cas de rachat direct des parts⁷⁵⁶. Les opérations effectuées ne poursuivaient aucune finalité économique. Les juges n'ont pas utilisé le terme de « montage », toutefois le raisonnement opéré est identique : l'artificialité est un indice du but exclusivement fiscal et présume la contrariété à l'intention des auteurs.

356. Bilan. L'artificialité du montage suppose donc la démonstration de deux éléments : d'une part, la substance matérielle de la société correspondant à son existence physique et à la réalisation de l'activité ; et d'autre part, la substance économique dans le but recherché par le contribuable. En ce sens, si la société est dépourvue de consistance économique, le montage sera considéré comme artificiel. En effet, la création d'une société fictive ne peut pas avoir de justification économique. La seconde composante du montage artificiel est donc *de facto* caractérisée par la présence d'une société fictive. Toutefois, en présence d'une société réelle disposant des moyens humains et exerçant une activité économique réelle, il faut vérifier davantage la seconde condition. Il s'agit alors de contrôler que l'interposition d'une société ou que l'opération réalisée poursuit bien au but autre que fiscal ; à défaut, elle sera considérée comme purement formelle puisqu'elle n'existe que pour satisfaire au but frauduleux. Enfin, il faut préciser que l'artificialité du montage peut résider dans les opérations réalisées et notamment leur concomitance sans rapport avec l'interposition artificielle d'une société. Dans ce cas, c'est la recherche de la substance économique des opérations, soit le but recherché à travers celles-ci qui sera déterminant. La caractérisation de la substance économique des opérations réalisées par le contribuable revient à rechercher le but poursuivi par ce dernier. En cela, le recours à la notion de substance économique modifie l'appréciation des critères de la fraude à la loi, notamment en raison de la position

⁷⁵⁶ A. PÉRIN-DUREAU, « Apport-cession et abus de droit : élargissement de la répression ou retour à l'orthodoxie ? », *Dr. fisc.* 2020, n°19, comm. 235.

jurisprudentielle adoptée, qui conduit à une refonte des critères traditionnels de la fraude à la loi en présence d'un montage artificiel.

Section II. La mise en œuvre de la notion de montage artificiel dénué de substance

357. L'omniprésence de la notion de montage artificiel dénué de substance. Depuis la consécration de la notion de montage artificiel par le Conseil d'État, le recours à cette notion est quasi-systématique dans la jurisprudence interne lorsqu'il s'agit d'apprécier la fraude à la loi. Toutefois, l'omniprésence de la notion suscite des inquiétudes du fait de l'absence de définition précise. La caractérisation d'un montage artificiel n'est pas sans incidence. Elle entraîne différentes conséquences notamment en termes de preuve mais aussi sur le domaine d'application de la fraude à la loi. En effet, les derniers arrêts rendus semblent étendre le domaine d'application de la notion à l'abus de doctrine administrative et à des opérations jusqu'alors non concernées. Conséquemment, une partie de la doctrine dénonce l'instrumentalisation de la notion et l'atteinte à la sécurité juridique des contribuables. *In fine*, la question posée est celle de la place de la notion de montage artificiel par rapport aux critères classiques de la fraude à la loi. À cette fin, dans un premier temps, il s'agit d'analyser les conséquences de la caractérisation d'un montage artificiel sur l'appréciation de la fraude à la loi (§1), puis d'apprécier sa place par rapport à la notion de fraude à la loi en articulant les deux notions (§2).

§1. Les conséquences de la caractérisation d'un montage artificiel sur l'appréciation de la fraude à la loi

358. Double conséquence. Le développement de la notion de montage artificiel a eu plusieurs conséquences sur l'appréciation de la fraude à la loi. En premier lieu, la jurisprudence a modifié l'objet de la preuve de la fraude à la loi en déduisant de l'artificialité du montage la contrariété à l'intention des auteurs des textes (A). En second lieu, la jurisprudence a multiplié les arrêts caractérisant des montages artificiels, et notamment elle a appliqué l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à un cas particulier d'abus d'une loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative (B).

A- La déduction de la contrariété à l'intention des auteurs des textes et des décisions

359. Première application. Tout d'abord, dans un arrêt *Ingram micro* en date du 19 juillet 2017⁷⁵⁷, une société française a procédé à une distribution de dividendes à son actionnaire unique du montant de son report à nouveau. Concomitamment, l'actionnaire a bénéficié d'obligations remboursables en actions (ORA). Ces dernières ont donné lieu au paiement d'intérêts que la société française a déduit de son résultat, sans que les intérêts n'aient été imposés aux États-Unis. Les juges du fond ont démontré l'artificialité du montage au regard de la nature contradictoire des opérations et de l'absence d'intérêts autres que fiscaux justifiant un tel montage. Ils ont ensuite déduit du caractère artificiel du montage la condition tenant à la contrariété de l'intention des auteurs du texte. Le Conseil d'État a confirmé le raisonnement des juges du fond en ne retenant pas l'insuffisance de motivation invoquée par le contribuable. Les juges n'ont pas admis les justifications économiques soulevés par le contribuable, et ont retenu le caractère artificiel des opérations. Ces dernières n'ont servi qu'à permettre la déduction des intérêts financiers. Par conséquent, l'administration fiscale et les juges du fond avaient suffisamment motivé le recours à la procédure d'abus de droit malgré l'absence de caractérisation de la contrariété aux objectifs poursuivis par les auteurs du texte. En d'autres termes, la condition tenant au détournement de l'intention des auteurs du texte est déduite de la démonstration de l'artificialité.

360. La confirmation. Cette position a été confirmée quelques mois plus tard dans l'arrêt *Verdannot*⁷⁵⁸. Pour rappel, le contribuable avait interposé une société luxembourgeoise dans le but d'obtenir les avantages conventionnels de la convention fiscale franco-luxembourgeoise. Sur la seconde condition de l'abus de droit, les juges du Conseil d'État ont estimé que « *Les Etats parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. Il suit de là qu'en jugeant que l'opération litigieuse était contraire aux objectifs poursuivis par les deux Etats signataires* ». Partant, la contrariété à l'intention des auteurs a été

⁷⁵⁷ CE, 13 janv. 2017, n° 391196, *Sté Ingram Micro* : *RJF* 11/17 n° 1079, concl. E. CORTOT-BOUCHER (C 1079), obs. O. FOUQUET : *Dr. Fisc.* 2017, 43-44, comm. 529

⁷⁵⁸ CE, 25 oct. 2017, *Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. CRÉPEY, note F. DEBOISSY ; *RJF* 1/2018, n° 70 ; *RJF* 12/2017, p. 1553, chron. A. ILJIC.

caractérisée car les États parties à la convention fiscale « *ont nécessairement voulu appréhender une substance et non pas un artifice* »⁷⁵⁹. De nouveau, la démonstration de l'artificialité des opérations exempte l'administration d'apporter la preuve de la contrariété à l'intention des auteurs de la convention fiscale. Cette dernière est déduite de l'artificialité du montage.

361. Les suites. Dans les arrêts suivants le Conseil d'État a réitéré sa jurisprudence à de nombreuses reprises⁷⁶⁰. C'est notamment le cas dans l'affaire *Wendel*, dont les faits ont déjà été exposés⁷⁶¹. Le Conseil d'État a caractérisé que l'opération d'apport-rachat réalisée avait permis au contribuable d'entrer artificiellement dans les dispositions de l'article 150-0-B du Code général des impôts. Par conséquent, les actes « *doivent être regardés comme ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi par le législateur* ». L'emploi de « nécessairement » signifie bien que la condition est déduite du caractère artificiel précédemment caractérisé. Ainsi, bien que les notions de substance ou de montage ne soient pas présentes dans l'attendu du Conseil d'État, les juges déduisent du caractère artificiel des opérations, la contrariété à l'esprit de la loi. Dans ce dernier, les juges ne relèvent que sommairement l'interposition de la société civile et contestent davantage l'acte d'apport-rachat. Cependant, il convient de relativiser la portée des arrêts *Wendel*⁷⁶². Les faits sont *in fine* peu originaux : une société est interposée artificiellement afin de faire transiter les titres du patrimoine de l'actionnaire au patrimoine d'une autre société afin d'éviter l'imposition immédiate de la plus-value de cession. Bien que le Conseil d'État ne s'attarde pas sur l'interposition de la société, c'est pourtant cet élément qui semble déterminant dans la caractérisation de l'artificialité. Ce n'est pas l'opération d'apport-rachat - en tant qu'acte isolé - qui est remis en cause, mais l'interposition de la société civile pour transférer les titres du capital des associés au capital d'une autre société par le biais de cette opération. Or, cette hypothèse ne s'éloigne que très peu des faits de l'arrêt *Verdannot*⁷⁶³ dans lequel les différents maillons étaient bien réels mais dont la finalité d'ensemble ne répondait pas à une justification économique. En définitive, le Conseil d'État n'inscrit rien de nouveau dans sa jurisprudence. Il conteste l'artificialité de l'interposition d'une société dans une opération d'apport-rachat. C'est

⁷⁵⁹ Concl. É. CREPEY ss. CE, 25 oct. 2017, *Verdannot* : *Dr. fisc.* 2016, n°10, comm. 207.

⁷⁶⁰ Par ex. CE, 12 jan. 2022, *M. et Mme. Jarcsek*, n° 433965, préc. ; CE, 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, comm. 444, note F. DEBOISSY.

⁷⁶¹ Pour l'étude des faits, v. *supra* n°355.

⁷⁶² CE, 12 févr. 2020, *Wendel*, préc.

⁷⁶³ Pour un rappel des faits de l'arrêt *Verdannot*, v. *supra* n°354.

bien la succession et la concomitance des actes qui sont remises en cause, et non l'opération d'apport-rachat.

362. Vers un abandon des critères traditionnels. Par sa jurisprudence, le Conseil d'État modifie le régime de preuve de la fraude à la loi. En effet, en présence d'un montage artificiel, il revient au contribuable de démontrer l'existence d'un intérêt significatif autre que fiscal. En l'absence d'un tel intérêt, le montage sera considéré comme artificiel, la contrariété à l'intention des auteurs sera caractérisée et la fraude à la loi retenue. Cette position jurisprudentielle a suscité de vifs débats, notamment à propos d'un arrêt récent *Sté Orange (na)*⁷⁶⁴ dans lequel le Conseil d'État a refusé l'admission d'un pourvoi en cassation formé contre l'arrêt de la cour administrative d'appel. En l'espèce, la société Orange Participations a décidé le même jour, à la suite de la constatation des pertes systématiques de sa filiale de réaliser plusieurs opérations dont la cession du fonds de commerce de sa filiale, une augmentation du capital de celle-ci puis sa dissolution avec transmission universelle de patrimoine. L'administration a relevé l'artificialité du montage en arguant qu'en l'absence de l'augmentation du capital de la filiale avant sa dissolution par transmission universelle du patrimoine, la charge correspondant au passif excédentaire n'aurait pas été considérée comme charge déductible au regard de l'article 209 II bis du Code général des impôts. Par l'augmentation du capital effectuée, le mali de confusion a pu être intégralement déduit par la société Orange Participations sous le régime des moins-values à court terme. Le tribunal administratif n'a pas retenu la qualification de fraude à la loi. En considération des travaux préparatoires du texte, le législateur souhaitait empêcher la double déduction des déficits accumulés par une société absorbée. En l'espèce, la filiale a cédé son fonds de commerce avant la transmission et a renoncé au transfert des déficits reportables. En cela, il n'y avait aucun phénomène de double déduction des déficits reportables. Bien que la concomitance des opérations puisse être discutable, l'intention du législateur était respectée. Pour autant, la Cour administrative d'appel n'a pas suivi la décision de première instance, en considérant qu'en « *cas de montage artificiel ne répondant à aucune logique économique, le critère objectif caractérisant un abus de droit par fraude à la loi est rempli, alors même que la condition de la recherche du bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ne serait pas remplie. Le seul fait de créer un montage artificiel en vue de*

⁷⁶⁴ CE, 27 janv. 2023, n° 463883, *Sté Orange (na)*. V. Y. RUTSCHMANN, R. VALLERI, « Abus de droit - Quelle place accorder aux objectifs réellement poursuivis par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - À propos de CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, *Sté Orange (na)* » : *Dr. fisc.* n° 25, 22 juin 2023, ét. 219.

bénéficiaire d'une disposition législative méconnaît nécessairement les objectifs du législateur ». La société Orange Participations a alors formé un pourvoi en cassation pour qualification inexacte des faits et erreur de droit concernant la méconnaissance des intentions du législateur. Par l'arrêt du 27 janvier 2023, le Conseil d'État n'a pas admis le pourvoi sans autre motivation.

D'aucuns considèrent que cet arrêt montre l'usage excessif de la notion de montage artificiel qui dénature les conditions historiques de la fraude à la loi⁷⁶⁵. Ils y voient une fiction visant à étendre le champ d'application de l'abus de droit pour répondre à l'objectif plus général de lutte contre la fraude à la loi et l'évasion fiscale. Une fiction au sens qu'une condition est employée pour conditionner l'application d'un concept juridique alors qu'elle n'existe pas en réalité ; ou considérée comme inexistence une condition alors qu'elle était réalisée, afin d'étendre ou restreindre artificiellement l'application de la règle juridique⁷⁶⁶. En effet, la contrariété à l'intention des auteurs n'est plus caractérisée *in concreto* par la recherche de l'économie du texte mais elle est guidée par la volonté de priver d'effets toute construction artificielle, quand bien même elle ne serait pas contraire à l'intention du législateur telle qu'explicitement évoquée dans des travaux préparatoires⁷⁶⁷. Certains auteurs dénoncent alors l'insécurité juridique d'une telle fiction⁷⁶⁸. En outre, le recours à la notion de montage artificiel, qui emporte la caractérisation de la contrariété à l'esprit des auteurs, conduirait à « désactiver »

⁷⁶⁵ Y. RUTSCHMANN, R. VALLERI, « Abus de droit - Quelle place accorder aux objectifs réellement poursuivis par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - À propos de CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, Sté Orange (na) », art. préc. : « *La jurisprudence actuelle, qui, en présence d'un montage artificiel, dispense l'administration de vérifier la satisfaction de la condition objective de l'abus de droit par fraude à la loi, s'affranchit de la lettre de l'article L. 64 du LPF. Cela pose d'autant plus de difficultés que l'article 1729 du CGI prévoit l'application automatique d'une pénalité en cas d'abus de droit.* ».

⁷⁶⁶ J.-L. BERGEL, *Le rôle des fictions dans le système juridique*, vol. 33 : RD McGill, 1988 « *quand les fictions s'attachent aux conditions d'application des règles ou des concepts, elles imaginent la présence de certaines conditions qui n'existent pas en réalité, pour étendre artificiellement l'application d'une qualification ou d'une règle juridique, ou elles considèrent comme inexistantes des conditions réalisées* ».

⁷⁶⁷ Y. RUTSCHMANN, R. VALLERIE, « Abus de droit – Quelle place accorder aux objectifs par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - A propos de CE, CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, Sté Orange (na). » : art. préc.

⁷⁶⁸ R. VABRE, « sursis d'imposition et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2020, n°10, comm. 180 : « *Toutefois, l'artifice reproché au contribuable concerne seulement l'apport préalable au rachat. Il peut donc y avoir montage dont un acte seulement est jugé artificiel. Dans la mesure où de nombreuses opérations d'ingénierie patrimoniale sont fondées sur l'interposition d'une société, il est à craindre que cette tendance jurisprudentielle qui dépasse la volonté du législateur ne crée un climat d'insécurité pour les contribuables et leurs conseils* » ; également, Y. RUTSCHMANN, R. VALLERIE, « Abus de droit – Quelle place accorder aux objectifs par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - A propos de CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, Sté Orange (na). », art. préc.

les conditions de l'abus de droit⁷⁶⁹. Au demeurant, certains s'interrogent sur l'opportunité d'une refonte des critères présents à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, au regard de la contraction des critères classiques de la fraude à la loi dans le critère du montage artificiel. Enfin, la contraction des deux conditions interroge également sur la compatibilité au droit de l'Union européenne. En effet, les arrêts *Danois*⁷⁷⁰ ont confirmé en 2019, la nécessité des deux conditions de la fraude à la loi. Aussi, comme le souligne certains auteurs à propos du recours à la notion de montage artificiel, « *l'utilisation qui en est faite aujourd'hui conduit à retenir de la notion d'abus de droit fiscal une interprétation différente de celle qui résulte du droit de l'Union* »⁷⁷¹.

Cependant, il faut rappeler que la condition de contrariété à la loi est inhérente à la notion de fraude à la loi : frauder la loi, c'est la détourner. En ce sens, la démonstration de l'artificialité ne fait que révéler la contrariété à l'intention des auteurs⁷⁷². Il a d'ailleurs été relevé qu'il serait difficile d'admettre que le législateur ait eu pour objectif de permettre au contribuable de bénéficier des dispositions légales en se plaçant artificiellement dans la situation visée par celles-ci⁷⁷³. Aussi, « *le montage purement artificiel, issu des arrêts Sagal et Pléiade n'est pas un critère supplémentaire mais une forme particulière de la seconde branche (la fraude à la loi), dans laquelle le but exclusivement fiscal et le détournement de l'esprit de la loi sont confondus et révélés simultanément par ce montage* »⁷⁷⁴. Bien que pour certains l'argument

⁷⁶⁹ Concl. A. ILJIC ss. les arrêts *Wendel*, préc. pt. 6 « *qu'en présence d'un montage artificiel, les conditions de l'abus de droit sont quelque peu bouleversées, pour ne pas dire désactivées, au profit d'une appréciation quelque peu subjective, pour ne pas dire arbitraire* ».

⁷⁷⁰ CJUE, 26 fév. 2019, *N Luxembourg 1*, préc., pt. 124 « *la preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention* ».

⁷⁷¹ RUTSCHMANN, R. VALLERIE, « Abus de droit – Quelle place accorder aux objectifs par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - A propos de CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, Sté Orange (na). », art. préc. Les auteurs soulèvent que la jurisprudence européenne demeure constante sur la nécessité de caractériser les deux conditions. En cela, le raisonnement adopté par les juges français peut apparaître non conforme à la jurisprudence européenne. Ils précisent que « *S'il devait être confirmé qu'une divergence existe désormais dans les critères de l'abus retenus par le Conseil d'État et par la Cour de justice dans l'hypothèse où un montage artificiel peut être caractérisé, cette divergence ne serait d'ailleurs pas sans poser de difficultés, en particulier lorsque l'administration fiscale entendra écarter un montage artificiel en matière de TVA sans vérifier que ce montage serait contraire aux objectifs spécifiquement poursuivis par le législateur* ».

⁷⁷² O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ? » art. préc.

⁷⁷³ F. DEBOISSY, « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout », art. préc.

⁷⁷⁴ Concl. J. BURGUBURU ss. CE, 14 avr. 2010, n°329290, *M. et Mme Lanoux*.

semble discutable, il est pourtant opérant. Que ce soit dans les arrêts *Wendel* ou l'arrêt *Sté Orange*, les sociétés ont réalisé un montage artificiel. Considérer que ces constructions artificielles ne sont pas contraires à l'intention du législateur, signifie que le législateur a pu envisager que par de tels montages, les contribuables puissent contourner l'application d'une loi. Même si le législateur n'a pas explicitement envisagé l'hypothèse de la lutte contre les montages artificiels, l'objectif est sous-jacent à tout texte. Rechercher la volonté du législateur, c'est rechercher l'économie générale du texte, la finalité recherchée selon l'approche téléologique ; la finalité d'un texte ne peut être d'encourager des constructions artificielles. La sécurité juridique repose alors sur la clarté de la définition de la notion de montage artificiel. Pour cela, il convient d'encourager la clarification des critères d'appréciation de l'artificialité pour encadrer l'utilisation de la notion, et d'en limiter l'usage abusif par le juge et l'administration. Quant à la conformité au droit de l'Union européenne, il faut attendre un renvoi préjudiciel pour confirmer la convergence de l'interprétation des critères autour de la notion de montage artificiel, ou à l'inverse, pour remettre en cause la jurisprudence interne désormais établie.

B- L'ouverture de la fraude à la loi en cas d'abus de la loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative

363. Le refus initial de l'abus de doctrine administrative. L'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales prévoit une garantie pour les contribuables contre les changements de position de la doctrine administrative. Selon cet article, l'administration ne peut procéder « *à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ». À cet égard, le contribuable peut opposer à l'administration et au juge, la doctrine administrative sur laquelle il a fondé son montage. Traditionnellement les juges du Conseil d'État refusaient d'admettre qu'on puisse abuser d'une doctrine administrative. La doctrine administrative n'ayant aucune valeur normative, les juges ont considéré qu'il n'était pas possible que cette dernière fasse l'objet d'une application littérale⁷⁷⁵. La doctrine administrative n'a pas d'esprit⁷⁷⁶, elle ne peut

⁷⁷⁵ CE, 29 juill. 1983, rec. n° 34 579 : *Dr. fisc.* 1984, n° 1, comm. 31, concl. P. RIVIERE ; Rec. CE, p. 338 ; -22 oct. 1984, req. n° 42 113 : *Dr. fisc.* 1985, n° 5, comm. 144, concl. O. FOUQUET.

⁷⁷⁶ J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : *RJF* 5/92, p. 371 et s.

alors être abusée au sens de la fraude à la loi. Dans un avis SDMO du 8 avril 1998⁷⁷⁷, les juges ont confirmé le caractère antinomique de la garantie contre les changements de doctrine prévue à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales et l'article L. 64 du même Livre caractérisant l'abus de droit. En effet, le Conseil d'État rappelle que « *Dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'administration dans une instruction ou une circulaire, l'administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et recourir à la procédure de répression des abus de droit* ».

364. L'affaire Charbit. Dans l'arrêt *Charbit*⁷⁷⁸, rendu par le Conseil d'État le 28 octobre 2020, un contribuable a acquis des actions de la société Balmain avant d'en revendre une partie à une société civile immobilière (SCI) pour leur prix d'acquisition. Puis, la SCI a acquis quelques mois plus tard, 49 300 actions de la SA Balmain, financées par le contribuable. Enfin 3 ans plus tard, le contribuable a acquis la totalité des parts de la SCI pour un prix symbolique de 3 euros majoré d'un complément de prix en cas de nouvelle cession. Cette opération et notamment, l'interposition de la SCI a permis au contribuable de réduire suffisamment sa participation dans la société Balmain en 2010 pour bénéficier des dispositions de l'article 150-0 D ter du Code général des impôts. Cet article prévoit un abattement de 100% sur la plus-value de cession sur les biens meubles corporels pour les dirigeants de PME cédant leurs actions en vue de leur retraite, si ces derniers ne détiennent pas directement ou indirectement, des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société. Cependant, l'administration fiscale prévoit un tempérament à cette condition en admettant que le « *cédant personne physique qui remplit l'ensemble des conditions légales, notamment celles relatives au niveau de participation cédé, puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire* »⁷⁷⁹. De ce fait, par la vente d'une partie de ses actions à la SCI, le contribuable a

⁷⁷⁷ CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, *Sté distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* : Lebon, p. 170 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. GOULARD. - M. COZIAN et F. DEBOISSY, « Fonds turbo », abus de droit et opposabilité de la doctrine administrative », in *Les Grands Principes de la fiscalité des entreprises* : Litec, 4e éd., 1999, p. 81, réédité en 2016).

⁷⁷⁸ CE, 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, comm. 444, note F. DEBOISSY, « *Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout* » ; v. également O. FOUQUET, « *Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence irréflechie ou complétée ?* » : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, act. 380, spéc. n° 6.

⁷⁷⁹ BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-40.

pu bénéficier de l'abattement – ce qui revient à exonérer la plus-value de cession – tout en conservant moins de 1% des droits de vote, avant de récupérer par le rachat de la SCI, les actions de la société Balmain.

L'administration a contesté le bénéfice de l'abattement, considérant l'interposition de la SCI comme artificielle. L'administration relève que la SCI n'avait aucune liquidité et avait pour seul actif les dividendes des actions de la société Balmain. En outre, elle relève que le montage a permis à M. Charbit de bénéficier de la tolérance administrative en restant en dessous du seuil de détention de 1% tout en étant exonéré de la plus-value réalisée.

La Cour administrative d'appel de Paris a caractérisé une fraude à la loi. En effet, les juges du fond ont considéré que l'ajout du terme « décisions » à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales par la réforme de 2007 avait implicitement modifié la jurisprudence de 1998⁷⁸⁰. Ainsi, il est possible que le contribuable ait recherché l'application littérale d'une doctrine administrative dans le but d'obtenir un avantage fiscal conditionné par l'application de cette dernière.

365. La position du conseil d'État. En premier lieu, le Conseil d'État a rappelé que le terme de « décisions » présent à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales « *ne peut être interprété comme faisant référence aux instructions ou circulaires émanant de l'administration fiscale* »⁷⁸¹. Les juges ont ainsi confirmé la jurisprudence antérieure et ont refusé l'application de la fraude à la loi en cas d'abus de doctrine. Néanmoins, les juges ont précisé que sur le fondement de L. 64 du Livre des procédures fiscales, l'administration pouvait faire échec au mécanisme de l'article L. 80 A du même Livre, si elle démontrait la présence d'un montage artificiel ayant permis le bénéfice de l'interprétation doctrinale. En d'autres termes, les juges ont considéré que l'administration était fondée à appliquer la procédure d'abus de droit au contribuable faisant une utilisation abusive de la loi telle qu'elle a été interprétée par la doctrine. Partant, l'abus de la doctrine *stricto-sensu* n'est pas admis, mais il peut être fait une utilisation abusive de la loi telle qu'elle a été interprétée par la doctrine administrative.

En second lieu, les juges précisent que la cour d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en se fondant sur l'abus de droit au regard du caractère artificiel du montage. Le Conseil d'État

⁷⁸⁰ CAA Paris, ch. réun., 20 décembre 2018, n° 17PA00747, M. C.

⁷⁸¹ CE, 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit, préc.

caractérise l'interposition artificielle de la SCI qui était dépourvue de substance économique. Cette dernière avait été utilisée dans le but d'obtenir l'abattement prévu à l'article 150-0-D ter du Code général des impôts selon l'interprétation donnée par la doctrine administrative et percevoir le gain de cession en franchise d'impôt, sans intention pour le contribuable de se défaire définitivement de ses titres.

366. Vers une autonomie de la notion de montage artificiel. Pour certains auteurs, à travers cette solution, le Conseil d'État reconnaît une certaine spécificité à la notion de montage artificiel par rapport à celle de l'abus de droit⁷⁸². Certains y voient « *une nouvelle arme anti-fraude* » autonome de l'abus de droit⁷⁸³. Pour autant, la notion ne semble pas se détacher des fondements classiques de lutte contre la fraude à la loi. Le montage artificiel n'est qu'un moyen de démontrer la fraude à la loi. C'est l'artificialité qui révèle le but fiscal poursuivi mais également la contrariété à l'intention des auteurs. Partant, que le texte contourné soit une loi ou l'interprétation d'une loi par la doctrine, l'artificialité demeure. L'intention du contribuable était bien d'user de la doctrine plus favorable par le biais d'un ensemble d'actes n'ayant aucune autre finalité. En outre, le juge n'émancipe pas la notion de montage artificiel du fondement de l'abus de droit puisque la solution repose sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. La portée de l'arrêt est également à circonscrire. La notion de montage artificiel a permis de contester l'abus d'une loi telle qu'interprétée par la doctrine mais c'est également la notion qui permet de l'encadrer : l'abus d'une loi telle qu'interprétée par la doctrine ne peut être retenu qu'en présence d'un montage artificiel.

367. Conclusion sur la place de la notion de montage artificiel dans l'appréciation de la fraude à la loi. La caractérisation d'un montage artificiel induit donc de nombreuses conséquences sur l'appréciation de la fraude à la loi. L'artificialité révèle le but essentiellement fiscal poursuivi par les contribuables dans la mesure où ils ne peuvent justifier par un autre intérêt le montage ; et de l'artificialité, il est possible de déduire la contrariété à l'intention des auteurs. Dès lors, la double condition de la fraude à la loi est caractérisée par le montage artificiel. Il y a une contraction des deux critères classiques de la fraude à la loi dans la notion de montage artificiel dénué de substance. Cette contraction a permis au juge d'étendre la fraude à la loi à la situation particulière de l'arrêt *Charbit* dans laquelle le contribuable à

⁷⁸² T. STUCKER, « L'artificialité, métronome de la lutte contre les montages artificiels », JFA 2021, N°2, ét. 9.1.

⁷⁸³ M. COLLET, « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? - À propos de CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* » : *Dr. fisc.* 2020, n°47, comm. 44.

contourner la loi en recherchant l'application formelle de l'interprétation doctrinale qui en avait été faite. L'artificialité, qu'elle touche la loi ou la doctrine, reste une apparence. Exemptée de démontrer la contrariété des intentions des auteurs en caractérisant un montage artificiel, l'administration peut désormais remettre en cause l'utilisation abusive d'une loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative. Pour autant, le montage artificiel n'est pas un fondement autonome de la fraude à la loi. Il n'en est *a priori* qu'une illustration. La fraude à la loi est un principe général qui s'applique aux actes isolés mais également aux ensembles d'actes. En ce sens, il est nécessaire de clarifier l'articulation des deux notions.

§2.L'articulation des notions de montage artificiel et de fraude à la loi

368. La définition du montage comme critère d'articulation. Comme défini précédemment, le montage est un ensemble contractuel composé de plusieurs actes juridiques indivisibles qui poursuivent une finalité commune. Quant à la fraude à la loi, son domaine d'application est plus large, elle s'applique autant aux actes pris isolément qu'aux ensembles contractuels. Le champ d'application des deux notions n'est donc pas identique et le régime de preuve dépend de la qualification d'un montage artificiel. Dès lors, il s'agit d'analyser l'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un ensemble d'actes formant un ensemble indivisible (A), puis d'analyser l'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un acte isolé (B) pour en tirer les conséquences en termes de preuve.

A- L'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un ensemble d'actes formant un ensemble indivisible

369. Le recours à la notion de montage artificiel en présence d'une série d'actes sans réalité économique. En présence d'un ensemble d'actes sans réalité économique comme dans l'arrêt *Sté Pléiade*⁷⁸⁴ ou l'arrêt *Sté Sagal*⁷⁸⁵, la notion de montage artificiel est applicable puisque cela correspond à l'hypothèse classique du montage artificiel. Si l'administration démontre l'existence d'un montage artificiel par le faisceau d'indices dégagé par la jurisprudence, les deux conditions de la fraude à la loi seront considérées comme caractérisées. Il reviendra au contribuable de démontrer que les actes réalisés avaient une raison d'être autre

⁷⁸⁴ CE, 18 févr. 2004, *SA Pléiade* : *Dr. fisc.* 2004, n° 47, comm. 849 ; *Dr. sociétés* 2004, comm. 91.

⁷⁸⁵ CE., 18 mai 2005, *min. c/ Sté Sagal* : *Dr. fisc.* 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. COLLIN.

que l'obtention de l'avantage fiscal. Étant précisé, que ces motifs devront être déterminants pour que le montage soit justifié⁷⁸⁶.

370. L'hypothèse des sous-parties de montage. Dans un montage, il est possible de séquencer plusieurs opérations, elles-mêmes constituées de plusieurs actes. Ces sous-ensembles contractuels participent à la réalisation de l'opération globale. Selon l'indivisibilité caractéristique du montage juridique, les différentes séquences du montage sont liées les unes avec les autres par une finalité commune. Pour éviter la caractérisation d'une fraude à la loi, cette finalité doit être autre que l'obtention d'un avantage fiscal. Toutefois, il peut exister des sous-parties du montage, soit quelques actes, qui ne poursuivent qu'un but fiscal. Pour autant, les autres opérations du montage peuvent être réelles dans la mesure où elles participent bien à la réalisation de l'objectif économique commun. L'indivisibilité suppose une identité d'objet et de cause. Or, si une partie du montage ne poursuit pas la même finalité économique que les autres opérations, elle ne participe plus à l'ensemble contractuel. Les actes en cause se détachent du reste des opérations réelles. Il ne s'agit pas d'une remise en cause de l'indivisibilité puisque l'absence d'identité de cause signifie que le sous-montage n'a jamais fait partie de l'ensemble contractuel indivisible. Dès l'origine, le but poursuivi était distinct donc l'administration peut rendre inopposable cette partie du montage sans remettre en cause l'ensemble.

371. Le recours à la notion de montage artificiel en présence d'une opération réelle créant une fictivité d'ensemble. La notion de montage artificiel peut également s'appliquer dans le cas où l'opération est en soi réelle mais crée une situation d'ensemble artificielle. C'est l'hypothèse des arrêts *Wendel*⁷⁸⁷ et *Verdannot*⁷⁸⁸ dans lesquels la totalité des maillons disposait d'une substance économique, mais la finalité du montage, pris dans son ensemble, ne présentait aucune rationalité économique. En effet, dans les arrêts *Wendel*, la société civile immobilière avait une « consistance économique » et les opérations d'apport-rachat étaient réelles, mais leur insertion ne répondait à aucun motif. Dans ce cas, l'administration peut bénéficier du régime de preuve allégé. La démonstration de l'artificialité du montage suffira à caractériser la fraude à la loi.

⁷⁸⁶ Il faut renvoyer à l'étude du caractère déterminant du motif fiscal, v. *supra* n°237 et suiv.

⁷⁸⁷ CE, 12 fév. 2020, *Wendel*, n°421441 et n°421444, préc.

⁷⁸⁸ CE, 25 oct. 2017, *Verdannot*, préc.

372. Le choix possible pour les critères classiques de la fraude à la loi. Il convient de préciser que l'administration et les juges ont toujours le choix de qualifier la fraude à la loi en faisant ou non référence à la notion de montage artificiel. Au demeurant, même si l'administration est face à un ensemble contractuel avec des structures et des opérations artificielles, elle peut recourir aux critères classiques de la fraude à la loi. Pour autant, en termes d'opportunité, l'administration peut préférer le recours à la notion de montage artificiel afin de jouir du régime de preuve allégé.

B- L'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un acte isolé

373. Les actes isolés. En présence d'un seul acte, une seule opération ou transaction litigieuse, le recours à la notion de montage artificiel n'est pas pertinent, puisque par définition, le montage est un ensemble contractuel. Dès lors en présence d'un acte isolé, il convient d'apprécier la fraude à la loi au regard de ses deux critères traditionnels —le but essentiellement fiscal poursuivi et le détournement de l'intention des auteurs du texte —sans pouvoir bénéficier du régime de preuve facilité. Aussi, faut-il dans un premier temps, exposer la théorie de l'acte isolé (1), pour ensuite justifier le retour aux critères classiques de la fraude à la loi (2).

1- La théorie de l'acte isolé

374. Exposé de la théorie de l'acte isolé. L'acte isolé correspond à l'hypothèse dans laquelle un seul acte ou une seule opération du montage est contraire à l'intention des auteurs et poursuit un but essentiellement fiscal. En effet, il a été rappelé que la fraude à la loi « *ne prend pas nécessairement la forme d'un montage [...]. Elle peut prendre aussi la forme d'actes isolés.* »⁷⁸⁹. En ce sens, il n'apparaît pas toujours pertinent ou justifié de contester l'intégralité du montage du contribuable lorsque le caractère litigieux de la situation repose sur un unique acte.

375. Première hypothèse : l'échange de titres avec versement d'une soulte. La soulte a pu être définie comme une somme d'argent permettant d'équilibrer les échanges et les partages lorsqu'une personne reçoit des titres ou des biens en général d'une valeur supérieure à ce qu'elle aurait normalement dû obtenir⁷⁹⁰. La soulte est notamment utilisée pour compenser

⁷⁸⁹ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention bilatérale ? » : *RJF* 12/2017.

⁷⁹⁰ Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, G. CORNU (ss la dir.), PUF, 14^{ème} éd., 2022, v° « Soulte ».

les différences de valeur des biens lors des opérations de partage ou d'échange. Par exemple, en droit civil, dans le cadre d'un divorce ou d'une succession, les époux ou héritiers peuvent convenir de verser une soulte en faveur de l'époux ou l'héritier lésé par l'opération de partage⁷⁹¹. En droit des sociétés, la soulte intervient également lors du partage d'une société entre les différents coindivisaires des biens sociaux. De même, la soulte est très utilisée dans le cadre d'apports en société et notamment en cas d'échange de titres de valeur différente. C'est cette dernière hypothèse qui a suscité de vifs débats en doctrine. En effet, l'administration a contesté un certain nombre de montages caractérisé par des échanges de titres avec soulte.

L'opération dans son schéma le plus simple est la suivante : un contribuable apporte à une société A des parts d'une autre société B. Le contribuable reçoit en contrepartie de son apport des titres de la société A, ainsi qu'une soulte. La soulte est généralement inscrite dans un compte courant d'associé dans la société bénéficiaire de l'apport, ce qui permet de créer des liquidités. Il faut préciser que l'opération peut s'insérer dans des montages plus complexes. Certains contribuables vont réaliser un certain nombre d'opérations pour justifier la restructuration d'entreprises, et par conséquent, le versement de la soulte.

Le régime fiscal de l'échange des titres avec soulte a évolué à la suite d'une utilisation détournée des articles 150-0 ter B⁷⁹² et 150-0-B du Code général des impôts⁷⁹³. Dans leur version initiale, les textes prévoyaient un différé d'imposition de la plus-value grevant les titres remis à l'échange au bénéfice de l'apporteur, sous réserve que la soulte n'excède pas 10% de la valeur nominale des titres reçus. Aussi, un contribuable qui prévoyait une soulte représentant 9,9% de l'apport pouvait bénéficier du report d'imposition, et obtenir des liquidités en franchise d'impôt. En 2016⁷⁹⁴, le législateur est intervenu pour faire cesser ces pratiques. Désormais, lorsque la soulte est inférieure à 10%, la fraction de plus-value d'apport correspondant à la soulte est imposable immédiatement, le reste bénéficie du sursis d'imposition. Dans le cas d'une soulte supérieure au seuil de 10%, celle-ci relève de l'article 150-0 A du Code général des impôts qui prévoit une imposition immédiate sur l'intégralité de la plus-value, au titre de l'année de l'apport.

⁷⁹¹ C. civ., art. 826 : « *Si la consistance de la masse ne permet pas de former des lots d'égale valeur, leur inégalité se compense par une soulte* ».

⁷⁹² Version instituée par L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 18 : *Dr. fisc.* 2013, n° 5, comm. 90.

⁷⁹³ Version instituée par L. n° 99-1172, 30 déc. 1999, art. 94 : *Dr. fisc.* 2000, n° 1-2, comm. 1.

⁷⁹⁴ L. n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 32 : *Dr. fisc.* 2017, n° 4, comm. 77.

Malgré la modification de 2016, le contentieux relatif à l'échange des titres avec soulte est encore très actuel pour les nombreuses opérations antérieures. En effet, l'administration a contesté à plusieurs reprises les opérations d'échange avec soulte lorsque, d'une part, la soulte ne présente aucun intérêt économique pour le bénéficiaire de l'apport mais représente davantage un désinvestissement ; et d'autre part, lorsque la motivation de l'apporteur réside dans le bénéfice en franchise d'impôt des liquidités correspondant à la soulte⁷⁹⁵. En ce sens, le Comité de l'abus de droit a été saisi de plusieurs affaires pour avis. Selon l'administration et les membres du Comité, l'intention du législateur était de permettre, comme pour d'autres régimes de report d'imposition, la restructuration d'entreprises⁷⁹⁶. Ainsi, le versement d'une soulte n'est pas nécessairement frauduleux dès lors que le contribuable poursuit un but de restructuration et que la soulte est une contrepartie contraignante à l'accord d'échange⁷⁹⁷.

376. Jurisprudence du Conseil d'État. Cette analyse a été confirmée par le Conseil d'État dans deux arrêts en date du 31 mai 2022⁷⁹⁸. Dans le premier cas d'espèce, la liquidité des titres remis en rémunération d'un apport était moindre que la liquidité des titres de la société apportée, ce qui justifiait selon le contribuable le versement d'une soulte. Cependant, le contribuable ayant procédé à la donation d'une majorité de ces titres le lendemain de l'échange, les juges ont retenu qu'il n'a pas subi personnellement les conséquences de la perte des liquidités. Ainsi, la soulte ne poursuivait pas un autre que but que celui d'atténuer sa charge fiscale, justifiant l'application de la procédure d'abus de droit.

Dans la seconde espèce, le contribuable a apporté à deux reprises à une société les parts d'une autre société et il a reçu en contrepartie des nouvelles parts dans la société bénéficiaire de l'apport ainsi qu'une soulte. La soulte a été inscrite au crédit du compte courant d'associé. De plus, ladite soulte représentant moins de 10% de la valeur nominale des titres reçus en rémunération, le contribuable a pu bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 150-0-B ter du Code général des impôts. Les juges ont d'abord confirmé que le mécanisme du report d'imposition prévu par la version ancienne du texte avait pour objectif de favoriser les restructurations d'entreprise, et notamment les échanges de titres en évitant l'imposition

⁷⁹⁵ BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, 2 juil.2015, §150 et suiv.

⁷⁹⁶ Rapp. CADF, Avis rendus au cours des séances du 15 octobre et du 18 novembre 2021.

⁷⁹⁷ CADF, avis, séance n° 1/2020, 23 janv. 2020, aff. n° 2019-70 et n° 2019-72. – V. O. JANORAY et A. GRAJALES, *Chronique d'actualité, Entreprise* : IP 3-2020.

⁷⁹⁸ CE, 31 mai 2022, n° 455349 et 455807, et CE, 31 mai 2022, n° 454288.

immédiate de la plus-value, alors que le contribuable ne dispose pas des liquidités suffisante à l'acquittement de cet impôt. En l'espèce, « *les soultes en litige ne pouvaient être regardées comme ayant été stipulées dans l'intérêt économique de la société bénéficiaire de l'apport dans le but de permettre le dénouement de l'opération, que cette dernière ne disposait pas des liquidités nécessaires pour procéder aux remboursements de la totalité des sommes inscrites à ce titre au crédit du compte courant d'associé de M. B.* ». La société bénéficiaire remboursait les sommes inscrites en compte courant par les distributions de dividendes en quasi-franchise d'imposition puisque le régime mère-fille était applicable. Selon le Conseil d'État, les soultes ainsi versées étaient des actes constitutifs d'une fraude à la loi, dans la mesure où elles ne poursuivaient pas un autre but que celui d'éluder l'imposition.

377. Le versement d'une soulte comme décision distincte de l'opération d'échange de titre. Dans le cas de l'échange de titres avec soulte, l'échange de titres peut être réel et justifié économiquement. Le contribuable peut poursuivre un véritable but de restructuration. En revanche, bien que l'opération qui justifie le versement de la soulte soit réelle, il peut en être différemment de la soulte en elle-même. La soulte doit être une contrepartie contraignante de l'opération et participer à l'objectif de restructuration⁷⁹⁹. Dès lors, si le contribuable utilise une opération d'échange de titres pour obtenir des liquidités en franchise d'impôt par le biais de la soulte, il commet une fraude à la loi. L'administration ne conteste pas l'opération d'échange de titres mais bien le versement de la soulte. Certains auteurs contestent cette analyse différenciée des opérations d'apport-échange et du versement de la soulte. La soulte ne serait qu'une modalité de l'échange indissociable de l'opération globale, elle ne serait qu'un « *moyen de favoriser l'opération globale dont elle est un accompagnement* »⁸⁰⁰. Certes le versement d'une soulte est une modalité accessoire de l'opération de partage ou d'échange. La cause du versement de la soulte dépend donc de la réalisation de l'opération d'échange. Toutefois, dès lors qu'elle ne trouve plus sa cause dans la réalisation de l'opération d'échange mais dans un but fiscal distinct, la soulte devient un acte distinct. C'est une prise de décision de la société bénéficiaire qui est distincte de l'échange en tant que tel. Tout échange ne nécessite pas le versement d'une soulte. Par ailleurs, dans l'arrêt

⁷⁹⁹ *Ibid.*, « *pouvait seule être regardée comme une soulte, au sens de ces dispositions, une prestation pécuniaire ayant le caractère d'une véritable contrepartie à l'opération d'échange de titres, à savoir une prestation convenue à titre contraignant en tant que complément à l'attribution de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport* ».

⁸⁰⁰ J.- P. DELSOL, L. GAY-BELLILE, « Une remise en cause du régime fiscal des soultes est-elle justifiée ? », LNF, 2017, n°1201.

*Kofoed*⁸⁰¹ de la CJUE à propos de la directive « fusions », les juges ont précisé que les motifs du versement de « soultes en l'espèce » devaient être appréciés indifféremment des motifs de sous-tendant l'opération⁸⁰². Enfin, l'arrêt du 31 mai 2022 confirme également le traitement différencié de la soulte par rapport à l'opération d'apport. À l'occasion de cet arrêt, les juges du Conseil d'État ont estimé qu'en l'espèce, seul le choix de rémunérer l'apport au moyen d'une soulte était remis en cause et non l'opération d'apport en elle-même⁸⁰³.

Dès lors, si le versement d'une soulte n'est pas justifié économiquement, il s'agit d'une fraude à la loi. L'attribution de la soulte sera inopposable à l'administration sans que l'opération d'échange de titres soit remise en cause. Le contribuable perdra le bénéfice du report à nouveau à concurrence de la soulte versée. Elle est alors bien traitée comme un acte isolé, et non comme un acte indivisible à d'autres actes formant un montage juridique abusif.

378. Deuxième hypothèse : la transformation d'une société. L'arrêt *SNC Distribution Leader Price*, rendu par le Conseil d'État le 15 février 2016, est également un exemple d'opération isolée. En l'espèce, la SA Distribution Leader Price, qui avait pour activité l'approvisionnement de produits des magasins Franprix et Leader Price s'est transformée, le 30 juin 1998, en société en nom collectif (SNC) sans option pour l'impôt sur les sociétés. Par la suite, la SNC a été apportée à une société holding faisant partie du groupe intégré. En application de l'article 8 du Code général des impôts, la société mère a pu intégrer dans son résultat fiscal, les bénéfices de la SNC - société fiscalement semi-transparente - sur lesquels elle a pu imputer un déficit reportable important. De ce fait, les bénéfices de la SNC n'ont subi aucune imposition dans les mains de la société mère. L'administration fiscale a remis en cause l'opération sur le fondement de l'abus de droit en considérant que la transformation avait uniquement été motivée par l'application du régime des sociétés semi-transparentes. La Cour

⁸⁰¹ CJCE, 5 juillet 2007, n° C-321/05, *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet* : *Europe* 2007, comm. 238, obs. É. MEISSE.

⁸⁰² Sur ce point, O. FOUQUET, « Versement d'une soulte sans abus de droit : une justification admise par la juridiction » : *Dr. fisc.* 2019, n°42, comm. 442.

⁸⁰³ CE, 31 mai 2022, n° 454288, consid. 6 : « Toutefois, en jugeant que les sommes en litige avaient légalement pu être soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et aux prélèvements sociaux sur les produits de placement alors que, dans la mesure où l'administration n'a pas regardé comme constitutive d'un abus de droit l'opération d'apport elle-même mais seulement le choix de rémunérer l'apport au moyen d'une soulte bénéficiant du report d'imposition, la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit avait pour seule conséquence la remise en cause, à concurrence de la soulte, du bénéfice du report d'imposition de la plus-value d'apport et la soumission immédiate de celle-ci à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. »

administrative de Versailles a retenu la fraude à la loi. En effet, les juges du fond ont considéré que la transformation réalisée ne répondait pas à l'intention du législateur. Les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1923 dont résulte l'article 8 mettaient en exergue la volonté du législateur, de permettre par l'imposition personnelle de l'associé d'une SNC, de « *bénéficiaire, pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, des réductions d'impôt pour charges de famille accordées aux autres contribuables* ». Pour autant, le Conseil d'État n'a pas retenu la fraude à la loi. L'imputation des déficits de l'associé personne morale à sa quote-part de bénéfices n'était pas contraire à l'intention des auteurs du texte issue des travaux datant de 1923. Une lecture aussi stricte de l'article 8 du Code général des impôts aurait permis de contester toute utilisation du régime des sociétés de personnes par des associés personnes morales alors que le texte ne prévoit pas une telle restriction⁸⁰⁴. En l'absence de contrariété à l'intention des auteurs, la fraude à la loi n'a pas été caractérisée. En outre, le Conseil d'État a relevé que l'opération était réelle, bien que guidée par une motivation fiscale, puisque la SNC a poursuivi son activité d'approvisionnement et n'a pas modifié sa forme sociale par la suite. L'apport de la SNC dans le groupe intégré était justifié par une stratégie économique et opérationnelle.

Le Conseil d'État donne un certain nombre de conditions pour justifier la transformation de sociétés au regard de l'abus de droit : la poursuite d'une activité, la pérennisation de la forme sociale, la poursuite d'un objectif économique. Aussi, si la SNC n'avait pas rempli ces différentes conditions, la position du Conseil d'État aurait pu être différente. Dans ce cas, c'est toujours l'acte de transformation de forme sociale qui est contestable. Celui-ci ne poursuivait qu'un but essentiellement fiscal. Il s'agirait d'un acte unique et artificiel. Dans l'exemple d'une transformation d'une SA en SNC puis d'une nouvelle transformation en SA, la première transformation était artificielle puisque les associés décident par la suite de reprendre la forme sociale initiale. La volonté des parties n'était donc pas de modifier réellement la forme sociale de la société mais bien de bénéficier du régime fiscal des sociétés de personne. Pour autant, le reste des actes effectués par la société peuvent être réels. Ainsi, seule la transformation de forme sociale sera considérée comme inopposable afin de refuser la possibilité d'imputer les bénéfices de la société sur les déficits de l'associé personne morale.

⁸⁰⁴ F. DEBOISSY, « Transformation, consolidation sauvage et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2016, n°11.

2- Le retour aux critères traditionnels de la fraude à la loi

379. Le recours aux critères classiques de la fraude à la loi. Lorsqu'il s'agit d'apprécier un acte pris isolément, la notion de montage artificiel ne peut s'appliquer. Toutefois, l'acte pourra être remis en cause selon les critères classiques de l'abus de droit par la fraude à la loi. Dans ce cas, l'administration doit prouver que le but poursuivi par le contribuable est essentiellement fiscal et qu'il a l'intention de détourner les objectifs poursuivis par le législateur. Ainsi, comme l'avait souligné le Professeur COZIAN « *L'abus de droit n'implique pas nécessairement un échafaudage juridique à plusieurs étapes ; le simple aménagement astucieux de l'une des clauses d'un contrat peut suffire à changer la face des choses* »⁸⁰⁵.

À titre d'exemple, pour la remise en cause de la soulte, l'administration doit nécessairement démontrer que le contribuable poursuivait un but essentiellement fiscal. L'administration doit analyser les différents intérêts poursuivis par le contribuable. Si le versement de la soulte participe à la réalisation de la restructuration et à l'économie d'ensemble de l'opération d'échange de titres ; la condition du but fiscal poursuivi ne sera pas remplie. Inversement, si le versement de la soulte ne présente aucun intérêt économique mais un but essentiellement fiscal, la condition du but poursuivi sera satisfaite. En outre, dans le cadre d'un acte isolé, l'administration n'est pas exemptée de démontrer la contrariété à l'intention des auteurs. Partant, l'administration doit apporter la preuve que le versement de la soulte ne répondait pas à l'intention du législateur, à savoir permettre de faciliter les restructurations d'entreprises afin que les entreprises puissent se développer⁸⁰⁶.

380. Précision sur l'alternative à la fraude à la loi en cas d'acte fictif. Il convient de préciser qu'en présence d'un acte isolé fictif, l'administration peut également se fonder sur la simulation pour contester l'apparence créée par le contribuable. En effet, cela correspond à l'hypothèse d'une fictivité dite juridique. Il est possible pour l'administration de se fonder sur la première branche de l'abus de droit, dès l'instant qu'un acte apparent dissimule un acte occulte. Cette alternative a été soulevée à propos de l'arrêt *Charbit* dans lequel l'acte de cession des titres de la SCI était fictif. En effet, les titres avaient été rachetés par la suite par le cédant

⁸⁰⁵ M. COZIAN, « Le cousinage sibyllin entre abus de droit et l'acte anormal de gestion (l'exemple du contrat de travail) » : Mél. C. DAVID, *LGDJ*, 2005, P. 85, § 14.

⁸⁰⁶ Rapp. comité abus de droit fiscal : avis rendus au cours des séances du 15 octobre et du 18 novembre 2021.

pour leur valeur nominale sans prendre en compte l'augmentation de leur valeur résultant des trois années passées entre la vente et le rachat⁸⁰⁷. Le contrat de cession était fictif, l'administration aurait pu contester l'acte sur le fondement de la simulation, sans passer par la caractérisation d'un montage artificiel, ni même d'une fraude à la loi.

381. Tout n'est pas que montage artificiel. En définitive, la notion de montage artificiel ne se confond pas avec la notion de fraude à la loi. Il existe des hypothèses où l'administration ne pourra pas user de la notion de montage artificiel. En ce sens, la notion de montage artificiel dénué de substance est une simple forme de fraude à la loi. Par conséquent, la caractérisation d'un montage artificiel n'est qu'un critère d'appréciation de la fraude à loi en présence d'une série d'actes participant à un ensemble cohérent et convergent. En l'absence d'une pluralité d'actes litigieux, les critères classiques de la fraude à la loi sont préservés et appliqués.

En outre, il est important de rappeler une nouvelle fois que l'administration fiscale n'est jamais contrainte de démontrer l'artificialité du montage. Elle peut user des critères classiques de l'abus de droit par fraude à la loi, sans relever une quelconque artificialité.

⁸⁰⁷ En ce sens, F. DEBOISSY, « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout » : art. préc.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

382. L’omniprésence des notions de substance et de montage artificiel. Les notions de substance économique et de montage artificiel sont aujourd’hui des notions centrales dans la lutte contre la fraude à la loi. D’origine jurisprudentielle, ces notions ont été reprises dans les directives européennes sous les termes de « montage non authentique ». Elles ont ensuite été transposées par le législateur français. De plus, l’appréciation de la substance a évolué afin d’élargir les hypothèses de montage artificiel dénué de substance économique. Il est possible de distinguer la substance économique des sociétés et la substance économique des opérations. Toutefois, dans de nombreux montages, les deux hypothèses s’enchevêtrent interrogeant sur le niveau de substance nécessaire pour éviter la qualification de montage artificiel. L’absence de définition de la substance ne permet pas de répondre précisément à cette interrogation mais il faut relever l’intérêt de la maniabilité des deux notions. En effet, sans définition précise, les notions s’adaptent et peuvent évoluer au même rythme que la pratique.

383. Une notion protéiforme. Le développement d’une conception plus économique de la substance ne remet pas en cause les indices tenant à la consistance des entités. En effet, la présence de salariés, de locaux et l’étude des composantes du chiffre d’affaires demeurent des éléments pertinents pour démontrer la réalité économique du montage. La directive « ATAD 3 » reprend d’ailleurs ces éléments notamment l’implantation des locaux, la présence de salarié ou d’un dirigeant qualifié et l’existence d’un compte bancaire actif pour définir un seuil de substance minimale. Cependant, ces indices ne sont utilisés que pour mettre en exergue l’absence de réalité économique du montage. En effet, la jurisprudence, au-delà de la consistance matérielle de l’entité, recherche la motivation économique du montage, son utilité pour le contribuable. En cela, l’appréciation de la substance est très casuistique. Il est alors difficile d’en retenir une définition unique. Sur ce point, à l’occasion de l’arrêt *Natixis*, le rapporteur public avait rappelé dans ses conclusions « *qu’il ne s’agit pas de fixer une bonne fois pour toute le degré de substance en dessous duquel une société ne pourrait jamais descendre (...) il s’agit seulement de constater que, eu égard au dossier particulier qui lui était soumis et dès lors notamment que la société n’invoquait aucun intérêt concret autre que fiscal à l’interposition de la société néerlandaise* »⁸⁰⁸. Ainsi malgré les projets en cours pour définir

⁸⁰⁸ Concl. É. BOKDAM-TOGNETTI ss. CE, 11 mai 2015, n° 365564, *Sté Natixis*, préc.

la notion de substance, il ressort de la jurisprudence que c'est sa maniabilité qui fait son efficacité.

384. L'intérêt du recours à la notion de montage artificiel. Il faut souligner l'intérêt pour l'administration de démontrer la présence d'un montage artificiel. En présence d'un tel montage, l'administration est dispensée de caractériser le détournement de l'intention des auteurs des textes et des décisions. En outre, l'absence de substance économique est un indice presque irréfutable de la motivation fiscale du contribuable. En ce sens, le développement de la notion de montage artificiel dénué de substance est un outil efficace d'appréciation de la fraude à la loi. Au demeurant, par la reconnaissance des différents ordres juridiques du critère de la substance et du montage artificiel, une harmonisation s'opère quant à l'appréciation de la fraude à la loi.

385. Le montage artificiel dénué de substance, simple illustration du principe de fraude à la loi. Le recours à la notion de montage artificiel ne modifie pas la définition de la fraude à la loi qui s'apprécie toujours par la présence d'un but fiscal poursuivi et d'une contrariété à l'intention des auteurs des textes. L'artificialité ne fait que révéler ces deux critères. En cela, le montage artificiel n'est qu'une illustration d'une fraude à la loi⁸⁰⁹. La notion de fraude à la loi a un domaine d'application plus large que la notion de montage artificiel. Alors que la notion de montage artificiel dénué de substance intéresse uniquement les ensembles contractuels, la fraude à la loi intéresse autant les ensembles contractuels que les contrats uniques et actes isolés qui sont passés dans un but essentiellement fiscal. Ainsi, les notions ne se confondent pas : un montage artificiel est une fraude à la loi, une fraude à la loi n'est pas nécessairement un montage artificiel.

⁸⁰⁹ Concl. MERLOZ, ss. CE, 28 oct. 2021, Charbit, préc.

CONCLUSION DU TITRE II

386. L'unité des critères. Malgré les différences terminologiques observées, la fraude à la loi s'apprécie bien selon deux critères. Un premier critère réside dans la recherche de l'intention du contribuable. Il s'agit de déterminer si les opérations du contribuable ont été déterminées par une volonté d'éluder la loi pour obtenir un avantage fiscal. Le rapprochement des différents termes conduit à caractériser ce critère lorsque la motivation du contribuable a été déterminante. Sans la justification fiscale, le contribuable n'aurait pas réalisé la même opération. L'obtention d'un avantage fiscal était l'élément indispensable des opérations effectuées. Le second critère correspond au détournement de l'intention des auteurs du texte malgré l'application formelle des conditions posées par la norme. Ce critère consacre le recours à l'analyse téléologique. Il s'agit de dégager dans un premier temps, les objectifs poursuivis par les légiférants ; pour dans un second temps, apprécier le détournement du contribuable. Le détournement correspond à l'intention frauduleuse du contribuable. Ce dernier doit avoir eu la volonté de contourner une loi pour éluder son application ou pour obtenir les avantages d'une autre disposition plus avantageuse. L'obtention de l'avantage fiscal est de nouveau le résultat escompté par le contribuable. Ces deux critères sont présents dans chacun des fondements, ce qui permet de retenir une définition unique de la fraude à la loi. *In fine*, au-delà d'une unité des critères de la notion de fraude à la loi en droit fiscal, il s'agit d'une unité de la notion de fraude à la loi dans son expression la plus générale.

387. Clarification sur l'articulation du montage artificiel et de la fraude à la loi. L'absence de définition précise, couplée à l'omniprésence de la notion de montage artificiel dénué de substance économique et à l'importance de la notion dans l'appréciation de la fraude à la loi, suscite des craintes. En effet, certains auteurs dénoncent l'insécurité juridique qui découle de l'utilisation des notions de substance et de montage artificiel, des notions malléables difficiles à appréhender. Toutefois, ces notions doivent être remises leur juste place, à savoir celle de critères d'appréciation de la fraude à la loi. En effet, le contribuable qui effectue des opérations présentant un intérêt économique, patrimonial, familial, financier suffisant s'immunise face au risque de fraude à la loi. Il faut rappeler que la fraude à la loi sanctionne les contribuables ayant eu l'intention de contourner la loi fiscale dans un but essentiellement fiscal. Cependant, elle ne sanctionne pas le contribuable qui effectue des opérations réelles et justifiées

économiquement. Dès lors, malgré l'absence de définition de la notion de montage artificiel dénué de substance, la solution réside dans le réalisme économique.

CONCLUSION DE PREMIÈRE PARTIE

388. Fragmentation des fondements, unité du principe de fraude à la loi. La multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi a fait craindre une fragmentation de la notion de fraude à la loi. La pluralité des termes employés pour caractériser un schéma frauduleux a suscité le débat quant à l'unité ou la pluralité de définition de la notion de fraude à la loi. *In fine*, il a été démontré que les divergences terminologiques n'étaient que le résultat de la diversité de sources des fondements mais ne correspondaient pas à des définitions différentes de la fraude à la loi. En dépassant le sens littéral des termes, il faut constater l'unité des deux critères caractérisant la fraude à la loi. En effet, quel que soit le fondement, la fraude à la loi sera caractérisée en présence d'une motivation essentiellement fiscal du contribuable et d'une contrariété à l'intention des auteurs du texte dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

Quant à l'intervention de la notion de montage artificiel, elle n'est pas de nature à modifier la définition de la fraude à la loi. Il ne s'agit que d'une manifestation particulière de la fraude à la loi qui a été identifiée par la jurisprudence, puis reprise par le législateur. Pour autant, les craintes suscitées par l'utilisation des notions de substance et de montage artificiel doivent être relativisées. Par les critères classiques de fraude à la loi ou par la démonstration d'un montage artificiel, ce qui est sanctionné est la poursuite d'un but essentiellement fiscal au détriment de la réalité économique. Ainsi, seront protégés les contribuables qui exercent des activités et opérations effectives et justifiées par d'autres intérêts que l'octroi d'avantages fiscaux.

389. L'articulation nécessaire des fondements. Ainsi, la notion de fraude à la loi n'est pas plurielle mais il existe une pluralité de fondements pour la sanctionner. Aussi, si un même comportement peut être sanctionné par une pluralité de fondements, cela entraîne une insécurité juridique notamment en raison des différences de régime. Pour rappel, la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est une procédure particulière assortie d'une sanction automatique alors que les autres procédures sont des règles d'assiette non assorties d'une telle sanction. Ainsi, bien que l'ensemble des fondements étudiés manifeste le principe plus général *fraus omnia corrumpit*, il convient d'identifier des critères d'articulation afin de rendre prévisible l'application de sanctions pour le contribuable.

Deuxième partie

L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI

390. L'existence de conflits de normes. La diversification des dispositifs de lutte contre la fraude à la loi a entraîné une multiplication des situations de conflits de normes. Il y a conflits de normes lorsqu'une même situation peut être régie par différents dispositifs⁸¹⁰. En d'autres termes, la situation entre dans le champ d'application de plusieurs textes distincts, qui lui sont alors potentiellement applicables.

Ces conflits peuvent être verticaux, lorsqu'ils sont liés à la source des différents dispositifs applicables. En effet, certains sont issus d'ordre juridique régional comme l'Union européenne ou bien de traités internationaux, et se superposent aux dispositions existantes en droit interne. Il s'agit de conflits verticaux car ils entretiennent entre eux un rapport hiérarchique, l'une ayant une autorité supérieure à l'autre, et conditionnant la validité ou la conformité de l'autre. Ce sera notamment le cas lorsqu'une convention fiscale aura intégré le dispositif anti-abus, et qu'un contribuable essaiera de bénéficier de manière frauduleuse des stipulations conventionnelles. Dans cette hypothèse, si la convention prévoit une clause anti-abus expresse, les dispositifs de droit interne tels que l'abus de droit ou les présomptions de fraude à la loi peuvent entrer en concurrence avec la règle conventionnelle. Les fondements internes et le fondement conventionnel sont applicables à la même situation, seule la source les distingue.

Les conflits de normes peuvent également être horizontaux. Cela correspond aux hypothèses où « *le juge est amené à l'occasion d'un litige donné qui implique deux ou plusieurs normes de même valeur, à prendre position pour l'une ou l'autre, sans qu'il ne statue sur leur validité* »⁸¹¹. Ces situations de conflits se distinguent des conflits verticaux. Dans le cadre des conflits horizontaux, les normes en concours sont autonomes et indépendantes, elles

⁸¹⁰ F. PERALDI-LENEUF, S. SCHILLER, « Les conflits horizontaux de normes. Le traitement légistique et jurisprudentiel des conflits de normes de niveau équivalent. », Mare Martin, 2015, p. 28.

⁸¹¹ *Ibid.*, p. 28.

n'entretiennent aucun rapport hiérarchique⁸¹². En ce qui concerne la fraude à la loi fiscale, c'est d'abord l'administration qui devra s'interroger sur le fondement à utiliser pour rectifier le contribuable. À titre d'exemple, un contribuable contournant par un montage artificiel une disposition relative à l'impôt sur les sociétés peut être rectifié sur le fondement de la clause anti-abus dédiée à l'impôt sur les sociétés – soit l'article 205 A du Code général des impôts – mais il pourrait également être rectifié sur le fondement de la procédure d'abus de droit. En l'occurrence, cela entraîne un conflit au regard de la différence d'objet et de procédure des deux dispositifs.

391. Les enjeux liés aux conflits de normes. La coexistence de règles diverses applicables à une même situation pose un véritable problème en termes de sécurité juridique. Pour satisfaire à l'exigence constitutionnelle de prévisibilité, il est nécessaire de clarifier, par des critères précis, les fondements applicables à la situation du contribuable. Il convient d'apporter une solution cohérente et pérenne pour éviter les divergences jurisprudentielles. En outre, la cohérence dans la résolution des concours de normes permet d'assurer l'effectivité de la norme puisque « *une norme juridique (...) n'est plus considérée comme valable lorsqu'elle cesse d'être efficace* »⁸¹³. Ainsi, la multiplication des fondements pose plusieurs questions. D'une part, une première série de questions intéresse l'articulation des nouveaux dispositifs anti-abus avec les outils préexistants notamment l'abus de droit. Également, se pose la question de l'articulation des clauses anti-abus entre elles, sans oublier l'articulation avec le principe général du droit reconnu en droit européen et en droit interne. D'autre part, il y a une interrogation sous-jacente sur la réelle nécessité des différents dispositifs. Fallait-il plus pour faire mieux ? En d'autres termes, la multiplication des fondements a-t-elle servi ou desservi la lutte contre la fraude à la loi ainsi que la sécurité juridique des contribuables ?

392. La solution : l'articulation des normes. L'articulation renvoie à l'organisation d'une situation complexe. Il s'agit d'organiser les relations entre différents éléments afin d'en faire un ensemble cohérent et prévisible. Appliqué au concours de normes, il s'agit d'agencer les normes les unes avec les autres à l'aide de critères d'articulation afin de clarifier les relations qui existent entre elles. Ces relations sont de plusieurs types puisque les normes peuvent s'exclure, se combiner, coexister, se juxtaposer, se succéder. Clarifier leurs champs

⁸¹² *Ibid.*, p. 31.

⁸¹³ H. KELSEN, *Théorie générale des normes*, 1979, trad. O. BEAUD, et F. MALKANI, P.U.F., coll. Léviathan 1996, p. 346.

d'application respectifs et leur rapport les unes aux autres permet de garantir la sécurité juridique pour le contribuable ainsi que l'effectivité de la norme. L'objectif n'est pas de priver d'effets l'une des dispositions anti-abus, de porter atteinte à son efficacité, mais de les ordonnancer pour que chacune s'applique avec efficacité.

393. L'absence de règles précises d'articulation. La première méthode de résolution des conflits de normes est d'identifier, tout d'abord, si les textes eux-mêmes prévoient les hypothèses de concours et leur résolution. Bien que les différents dispositifs puissent entrer en conflit, les textes ne règlent que sommairement leur articulation. La directive « ATAD » prévoit expressément en son article 3 que « *La présente directive n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés* »⁸¹⁴. Quant aux conventions fiscales, les commentaires de l'OCDE précisent que « *les règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne peuvent également être utilisées pour traiter les transactions et les montages visant à obtenir indument les avantages des conventions* »⁸¹⁵. Les deux nouvelles clauses anti-abus générales sont donc des standards minimums, prévoyant de manière lacunaire l'articulation avec les dispositifs déjà existants. En effet, l'objectif poursuivi par l'OCDE et l'Union européenne est d'armer les États ne prévoyant pas de tels dispositifs dans leur droit interne. Or, la France disposait déjà d'un arsenal de dispositifs anti-abus. De plus, la jurisprudence européenne et la jurisprudence interne avaient également dégagé le principe de lutte contre la fraude à la loi pour combler les lacunes textuelles. Dès lors, la multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi et l'absence de règle précises d'articulation induisent une véritable complexification de la matière. Toutefois, il faut noter qu'il existe de manière éparse quelques règles d'articulation, notamment en ce qui concerne l'article 205 A du Code général des impôts. En effet, il est précisé à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, que ce dernier s'applique « *sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts* » ; et l'article 205 A du Code général des impôts dispose, quant à lui, que « *Ces dispositions s'appliquent sous réserve de celles prévues au III de l'article 210-0 A* ». Force est de constater que les règles prévues restent succinctes et ne permettent pas de régler l'ensemble des concours de normes. En dehors des exclusions légales expresses pour

⁸¹⁴ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

⁸¹⁵ OCDE (2019), Commentaire de l'article 1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 66.

la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés, qu'en est-il pour les autres dispositifs ? Entretiennent-ils un rapport d'exclusivité, de complémentarité ou sont-ils en concurrence ?

394. Méthode de sélection des critères d'articulation. En l'absence de critères légaux d'articulation, la seconde méthode de résolution des conflits est l'application de maximes d'interprétation ou l'identification de critères d'articulation. En matière de conflits de normes, plusieurs critères sont traditionnellement invoqués pour résoudre les litiges. Dans le cas d'un conflit vertical lié à la source, le juge a en principe recours à la hiérarchie des normes. Dans le cas des conflits horizontaux, le juge dispose de plusieurs maximes pour résoudre les conflits existants telles que *lex posterior derogat priori* ou encore la maxime *lex specialia generalibus derogant*. D'emblée, il faut exclure le principe *lex posterior derogat priori* selon lequel le fondement adopté le plus récemment prévaut sur les fondements antécédents. En effet, celui-ci n'est pas pertinent pour l'articulation des fondements de lutte contre la fraude à la loi. La volonté du législateur est de compléter l'arsenal législatif et non de remplacer les dispositifs préexistants. Au sein de chaque fondement, le législateur a précisé les exercices concernés. Pour les exercices antérieurs au 1^{er} janvier 2019 par exemple, seule la procédure d'abus de droit et les présomptions internes préexistantes sont applicables puisque l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales s'applique aux exercices ouverts au 1^{er} janvier 2021, l'article 205 A du Code général des impôts aux exercices ouverts au 1^{er} janvier 2019, et la clause anti-abus conventionnelle à partir de son insertion dans le réseau conventionnel français. Cependant, afin de mener une analyse générale des différentes hypothèses de conflits, les situations envisagées seront celles pour lesquelles les fondements anti-abus sont déjà tous applicables d'un point de vue temporel.

En revanche, à l'étude des fondements de lutte contre la fraude à la loi, il existe bien des fondements spéciaux et des fondements généraux. Cela peut justifier l'emploi de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Une fois le lien de spécialité démontré, il permet de fonder la primauté des fondements spéciaux sur les fondements généraux. Toutefois, l'applicabilité de l'adage repose sur plusieurs conditions qui seront à étudier.

395. L'identification de la nature des dispositifs. La notion de « nature juridique » est difficile à appréhender. Elle renvoie à diverses acceptions et ne trouve pas de définition unique. Cependant, la nature juridique peut être analysée comme la résultante d'un ensemble

de critères qui permet d'identifier et de classer un concept juridique afin de lui appliquer un régime juridique⁸¹⁶. Il s'agit de définir les concepts, afin de les réunir dans une même catégorie lorsqu'ils sont semblables et de les séparer en catégories différentes lorsqu'ils sont dissemblables⁸¹⁷. La nature juridique est donc un outil de distinction et de classification des normes juridiques. L'identification de critères distinctifs entre les normes peut permettre de dégager de véritables critères d'articulation. Ces derniers sont de plusieurs ordres : la source des dispositifs, leurs objets, leurs effets, leur valeur normative. Tous ces critères sont des éléments de définition de la nature juridique des normes. Dans le cadre des dispositifs anti-abus, il a déjà été relevé qu'il existait au sein des dispositifs des outils de source différente. De plus, la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre du procédure fiscale paraît poursuivre un objet particulier par rapport aux autres fondements, notamment parce qu'elle est l'unique procédure visée à l'article 1729 b) du Code général des impôts, instituant une majoration pour abus de droit. Or, selon l'objet du texte, la règle peut être qualifiée de règle de nature civile, administrative, pénale, ou encore de règle de nature répressive ou non répressive. À cette qualification est ensuite attachée un certain nombre de conséquences en termes de procédure et de régime juridique. Quant à la source, elle permet de qualifier la place de la norme juridique dans le système juridique français, selon qu'elle est internationale, européenne ou qu'elle a la nature d'un principe général du droit. Dans le cadre de l'articulation des dispositifs anti-abus, la nature juridique revêt ainsi une importance particulière.

Dès lors, au-delà de la distinction entre conflits horizontaux et conflits verticaux, il est possible de distinguer l'articulation des fondements de nature différente – par leur source ou leur objet – (Titre I) et l'articulation des fondements de même nature (Titre II).

⁸¹⁶ J.- L. BERGEL, « Différence de nature (égale) différence de régime », *RTD civ.* 1984, p. 258.

⁸¹⁷ *Ibid.*, p. 262 : « La définition réelle des concepts ne suffit pas. Elle se prolonge dans leur classification qui consiste à réunir dans une même catégorie des entités le plus profondément semblables et à séparer en catégories différentes des entités foncièrement dissemblables ».

Titre I. L'articulation des fondements de nature différente

396. Les types de conflits entre fondements de nature différente. Il existe deux types de conflits procédant de la différence d'objets ou de source des dispositifs.

Le premier conflit réside dans la différence de nature liée à l'objet des fondements de lutte contre la fraude à la loi. La mise en œuvre de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est assortie d'une majoration automatique visant à punir le contribuable pour son comportement ; tandis que les autres dispositifs, sont présentés comme des règles d'assiette non assorties d'une sanction par la doctrine et la jurisprudence. Cependant, des majorations peuvent également être infligées sur un fondement distinct de la fraude à la loi. Aussi cette différence d'objet a-t-elle une conséquence sur la nature juridique des dispositifs ? Et cette différence de nature peut-elle être une clé d'articulation ?

Un second conflit naît de la différence de source des dispositifs. La France n'est pas l'unique ordre juridique à s'être emparé des problèmes relatifs à la fraude à la loi fiscale. Cette dernière décennie, la France s'est enrichie de dispositifs de lutte contre la fraude à la loi d'origine communautaire, conventionnelle ou légale. Ce type de conflits peut être en principe résolu par la hiérarchie des normes issue de la théorie de Hans KELSEN. Elle permet d'articuler les fondements de valeur inférieure avec les fondements de valeur jugée supérieure. En ce sens, l'article 55 de la Constitution confère une valeur supérieure aux engagements internationaux sur la loi nationale. La norme constitutionnelle semble alors pouvoir offrir une solution aux conflits entre les dispositifs issus des conventions fiscales et les dispositifs de droit interne, ce qu'il faut vérifier.

Ainsi, pour répondre à la question du fondement applicable en cas de concours entre normes de nature différente, deux critères peuvent être développés. D'une part, les fondements anti-abus peuvent être distingués par leur objet (Chapitre I) ; d'autre part, ils peuvent également être distingués par le critère de la source (Chapitre II).

Chapitre I. L'articulation par le critère de l'objet

397. Le lien entre sanctions, objet, et nature. La fonction intangible de la matière fiscale est l'établissement et le recouvrement de l'imposition. Le droit fiscal pose ainsi un ensemble de règles établissant l'obligation fiscale des contribuables ainsi que les règles permettant son recouvrement. En cas d'inexécution de l'obligation fiscale, l'administration procède à une exécution forcée de l'imposition. Il s'agit de remettre le contribuable défaillant dans la même situation que le contribuable qui aurait régulièrement exécuté son obligation fiscale. Par l'exécution forcée de l'obligation fiscale, le contribuable doit restituer l'intégralité du bénéfice issu de son manquement, afin qu'il ne jouisse pas d'un traitement plus favorable par rapport aux contribuables non défaillants. Toutefois, l'objet de la matière fiscale dépasse le seul recouvrement de l'imposition. Le non-respect de l'obligation fiscale peut exposer le contribuable à des sanctions pénales qui dépassent le recouvrement de l'impôt, notamment pour les délits de fraude fiscale⁸¹⁸ et de blanchiment de fraude fiscale⁸¹⁹. Pour ces délits, le contribuable s'expose à de véritables sanctions pénales prononcées par le juge répressif. Mais, l'administration peut également infliger des majorations et des pénalités. Ces dernières poursuivent un but distinct du recouvrement de l'impôt, se rapprochant de celui poursuivi par les sanctions pénales, à savoir sanctionner le contribuable pour son comportement. Les majorations ont pour objet d'éviter la réitération du comportement frauduleux. En cela, ces dispositions se distinguent de l'objet traditionnel des dispositions fiscales qui est le recouvrement de l'impôt, mais ne sont pas des sanctions pénales. Ainsi, les dispositions fiscales

⁸¹⁸ Le délit de fraude fiscale est définie à l'article 1741 du Code général des impôts en les termes suivants : « *Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction* ». Sur le lien entre fraude à la loi et fraude fiscale, v. *infra* n°429.

⁸¹⁹ Le blanchiment de fraude fiscale est défini à l'article 324 du Code pénal en les termes suivants : « *Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect. Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. Le blanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende* ».

peuvent avoir un objet distinct selon le but poursuivi, à savoir rectifier l'assiette imposable ou punir le contribuable.

398. L'identification de la nature des dispositifs anti-abus. La caractérisation de l'objet de chacun des dispositifs anti-abus est nécessaire pour en connaître la nature, notamment afin de déterminer s'ils participent de la matière pénale ou s'ils ne sont que des règles d'assiette de nature purement fiscale (Section I). Cette différence de nature est un argument repris par plusieurs auteurs pour justifier soit l'exclusion, soit la concurrence des fondements anti-abus. Dès, lors, il convient de tirer les conséquences des qualifications retenues et de les mettre en œuvre dans le cadre de l'articulation des fondements (Section II).

Section I. La différence de nature liée à l'objet des dispositifs

399. Les enjeux de l'identification de l'objet des dispositifs. La différence d'objet des dispositifs peut justifier un traitement différent du contribuable. En l'occurrence, selon que le dispositif a pour seul objet de reconstituer l'assiette imposable ou également de punir le contribuable pour son comportement, les conséquences en termes de procédure et de garantie seront importantes. Cela révèle le véritable enjeu de l'identification de la nature des dispositifs anti-abus (§2), qui a pour préalable l'identification de l'objet de chacun d'eux (§1).

§1. L'identification de l'objet des fondements anti-abus

400. Punir ou rectifier. Dans la mesure où l'objet premier de la matière fiscale est de permettre l'établissement et le recouvrement de l'imposition, les fondements de lutte contre la fraude à la loi poursuivent un but commun, celui de reconstituer l'assiette imposable. Les fondements anti-abus permettent ainsi à l'administration de ne pas tenir compte des actes artificiels réalisés par le contribuable. L'acte frauduleux est inopposable à l'administration et cette dernière remet alors le contribuable dans la situation dans laquelle il aurait dû être fiscalement sans l'intervention des actes frauduleux (A). Cependant, la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales se démarque par la majoration automatique attachée à sa mise en œuvre (B). La majoration vise à punir le contribuable au-delà de la reconstitution de la base imposable

A- L'objet commun des dispositifs : la rectification de l'assiette imposable par l'inopposabilité des actes litigieux

401. L'inopposabilité des actes privés frauduleux. Les actes réalisés par le contribuable sont en principe opposables à l'administration fiscale. En d'autres termes, l'administration fiscale étant un tiers aux conventions et aux actes réalisés par le contribuable, ces derniers s'imposent à elle. L'opposabilité est ainsi « *la qualité reconnue à un élément de l'ordre juridique par laquelle il rayonne indirectement hors de son cercle d'activité directe* »⁸²⁰. Toutefois, lorsque les actes du contribuable portent atteinte à l'ordre public, il ne peut légitimement se prévaloir de la situation créée pour bénéficier de l'acte frauduleux. Dans cette hypothèse, l'inopposabilité de l'acte apparaît être le moyen de rétablir l'ordre juridique⁸²¹. L'inopposabilité est « *l'inefficacité d'un acte à l'égard d'un tiers permettant à ce tiers de méconnaître l'existence de l'acte et d'en ignorer les effets, qui tient non pas au fait que le tiers, étranger à l'acte, n'est pas directement obligé par celui-ci mais à la circonstance que l'acte manque de l'une des conditions de sa pleine efficacité et de son intégration à l'ordre juridique (absence de fraude ou de simulation)* »⁸²². En conséquence, l'inopposabilité peut être analysée comme une sanction en nature qui permet de priver d'effets les actes frauduleux du contribuable. La finalité de l'inopposabilité est de sauvegarder les intérêts des tiers puisque pour ces derniers, la situation sera la même que si l'acte frauduleux n'était pas intervenu⁸²³. L'acte est rendu inefficace dans la relation avec les tiers⁸²⁴, en l'occurrence l'administration fiscale, et la situation est rétablie comme si l'acte frauduleux n'avait jamais existé. Les actes continuent d'exister, mais sans avoir d'effets pour l'administration. En conséquence, l'assiette imposable sera déterminée selon la situation dans laquelle le contribuable aurait dû se trouver sans l'intervention des actes frauduleux. Cela revient à priver le contribuable du bénéfice des dispositions dont il a recherché frauduleusement l'application⁸²⁵. Ainsi, les actes contestés sur

⁸²⁰ J. DUCLOS, *L'opposabilité. Essai d'une théorie générale*, thèse, préf. D. MARTIN, LGDJ, 1984, p. 22.

⁸²¹ V. G. WICKER : « La légitimité de l'intérêt à agir », in Mélanges Y. SERRA, Dalloz, 2006, p. 455, spéc. n° 21.

⁸²² Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, G. CORNU (ss la dir.), PUF, 14^{ème} éd., 2022, v° « inopposabilité ».

⁸²³ *Ibid.*

⁸²⁴ D. BASTIAN, *Essai d'une théorie générale de l'inopposabilité*, Recueil Sirey, 1929, p. 13.

⁸²⁵ F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus » : *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 632.

l'un des fondements de lutte contre la fraude à la loi seront écartés afin de rétablir l'imposition normalement due par le contribuable.

402. La distinction entre nullité et inopposabilité. Les actes écartés par l'administration fiscale ne sont pas nuls. Lorsqu'un montage est contesté, les actes ne seront pas pris en compte pour déterminer l'assiette imposable mais ils continueront d'exister pour les parties. En ce sens, JAPIOT considérait que, « *d'une manière générale, l'inopposabilité est l'inefficacité au regard des tiers, tandis que la nullité est l'inefficacité au regard des parties* »⁸²⁶. En termes de résultat, les deux mécanismes se distinguent : « *alors que la sanction de nullité, une fois mise en œuvre, aboutit en principe à la suppression de l'acte dans les rapports des parties elles-mêmes, l'inopposabilité laisse toujours subsister l'acte inter partes même pour l'avenir* »⁸²⁷. Aussi, là où la nullité entraîne l'anéantissement rétroactif des actes en cause, l'inopposabilité leur permet de subsister sans produire d'effets pour les tiers⁸²⁸. Les deux sanctions se distinguent ainsi par le degré d'inefficacité de l'acte mais demeure de même nature, l'inopposabilité se présentant comme une forme particulière de nullité⁸²⁹. Dans le cadre des dispositifs anti-abus, c'est bien l'inopposabilité de l'acte qui est recherché. En effet, l'inopposabilité préserve les montages juridiques parfois complexes faisant intervenir de nombreux actes interdépendants. À l'égard de l'administration, l'acte frauduleux ne produit pas les effets fiscaux recherchés par le contribuable mais, d'un point de vue civil, il continue à produire ses effets⁸³⁰ ; il n'est pas nul. Les parties ne subissent pas l'anéantissement de l'ensemble de leur relation contractuelle, mais ne bénéficient pas de l'avantage fiscal indu.

403. Fondement de l'inopposabilité des dispositifs anti-abus. La fraude à la loi permet à l'administration d'écarter les actes passés par le contribuable. Il s'agit de ne pas prendre en compte les actes frauduleux pour traiter fiscalement le contribuable comme s'il avait régulièrement exécuté son obligation fiscale. Dès l'arrêt *Sté Janfin*, le principe de l'inopposabilité des actes constitutifs d'une fraude à la loi a été consacré par la jurisprudence.

⁸²⁶ R. JAPIOT, « Des nullités en matière d'actes juridiques, essai d'une théorie nouvelle », La mémoire du droit, 2017, p. 28.

⁸²⁷ *Ibid.*, p. 29.

⁸²⁸ L. SAUTONIE LAGUINIE, *La fraude paulienne*, thèse préc., n°655 : « *Il est juste de considérer que la nullité est une sanction qui, en principe, anéantit l'acte et le fait disparaître inter partes. Il est également juste d'admettre que l'inopposabilité supprime les effets de l'acte à l'égard des seuls tiers* ».

⁸²⁹ *Ibid.*

⁸³⁰ Cass. com., 3 oct. 1995, n° 1580 D, *SCI Cohido* : JCP N 1996, n° 43, p. 1511, note J.-P. GARÇON ; RJF 1/1996, n° 130.

L'administration se doit « lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé ; que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale »⁸³¹. Dès lors, l'inopposabilité est l'effet commun de l'ensemble des fondements reprenant le principe général de lutte contre la fraude à la loi. C'est ce qui ressort des articles L. 64 et L. 64 A du Livre des procédures fiscales qui donnent à l'administration le pouvoir « d'écarter, comme ne lui étant pas opposables » les actes frauduleux. À l'article 205 A du Code général des impôts, il est également précisé que pour établir l'imposition, « il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages [...] ». Les clauses anti-abus spéciales issues de l'Union européenne et transposées aux articles 119 ter 3), 119 quater 3) et 210-0 A III du Code général des impôts, ont également pour objet de refuser le bénéfice d'un régime de faveur aux montages abusifs. En refusant, par exemple, l'exonération de la retenue à la source en matière de dividendes à une filiale européenne, cela revient à ne pas prendre en compte le montage réalisé pour bénéficier de cette dernière. Il en est de même de la clause conventionnelle qui retire les avantages accordés par l'emploi d'un montage frauduleux. Cela revient à ne pas prendre en compte la situation créée artificielle par le contribuable.

La mise en œuvre des présomptions de fraude à loi précédemment identifiées⁸³² permet également à l'administration de ne pas tenir compte de l'opération litigieuse si un montage artificiel est caractérisé. Dans le cas des présomptions de l'article 209 B et de l'article 123 bis du Code général des impôts, la localisation de la filiale à l'étranger n'est pas opposable à l'administration pour la part des revenus réalisés par la société française par le biais de la société étrangère. En cas de montage artificiel, notamment la localisation artificielle d'une société contrôlée, les revenus sont intégrés à l'assiette imposable de la société française à proportion de sa détention dans la société étrangère. En ce qui concerne la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts, il n'est pas tenu compte de l'interposition de la société qui a bénéficié des rémunérations perçues pour des prestations de service rendues en France. Les

⁸³¹ CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON ; *Procédures* 2006, comm. 284, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2006, n° 1583 ; *BDCF* 2006, n° 156, concl. préc. ; *Bull. Joly Sociétés* 2006, § 12, note S. REEB-BLANLUET ; *BGFE* déc. 2006, p. 30, obs. N. CHAHID-NOURAI. – O. FOUQUET, « Fraude à la loi et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, ét. 65 ; Y. BÉNARD, « Dissuasion à l'anglaise : la double clef de la fraude à la loi » : *RJF* 2006, p. 1083 ; P. DIBOUT, « Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi » : *JCP E* 2006, 2820.

⁸³² V. *Partie I, Titre I, Chapitre III, section 1.*

rémunérations sont directement imposées en France. Enfin, pour les présomptions applicables aux ETNC, il s'agit de ne pas tenir compte du montage dans lequel une structure établie dans un ETNC est fictive ou réalise des opérations artificielles afin d'échapper à l'imposition française. Par exemple, en application de la présomption de l'article 238 A du Code général des impôts, ne seront pas admises en déduction les charges correspondant aux intérêts, arrérages et autres produits des obligations et créances payés ou dus par une personne physique ou morale établie en France à des personnes établies dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du même Code. Ces sommes seront réintégrées dans l'assiette imposable de la société française dès lors que le contribuable n'arrive pas à démontrer « *que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.* ».

Enfin, la clause anti-abus applicable en matière d'impôt sur la fortune immobilière précise que « *Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I (IFI)* ». La réintégration des revenus est la conséquence de l'inopposabilité de la distribution frauduleuse à une société contrôlée. Les revenus sont ainsi réintégrés dans l'assiette imposable du redevable de l'impôt sur la fortune immobilière, comme si la distribution n'avait pas eu lieu.

Ainsi l'ensemble des fondements de lutte contre la fraude à la loi permet à l'administration de remettre le contribuable dans la situation dans laquelle il se trouverait, vis-à-vis de l'imposition, s'il n'avait pas contourné la loi fiscale applicable.

404. La procédure contradictoire commune. Pour l'ensemble des dispositifs, il existe une procédure commune à laquelle l'administration est soumise. C'est l'article L. 55 du Livre des procédures fiscales qui précise qu'hormis dans les hypothèses visées par l'article L. 56 du Livre des procédures fiscales⁸³³, l'administration doit respecter la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A dès lors qu'elle constate « *une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du*

⁸³³ LPF, art. L. 56 : « *La procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable : 1° En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du code général des impôts et de la taxe d'aménagement prévue à l'article 1635 quater A du même code ; 2° En matière de contributions indirectes ; 3° En matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration ; 4° Dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition* ».

code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales ». En vertu de ces articles, l'administration doit suffisamment motiver sa proposition de rectification pour que le contribuable soit en mesure de formuler des observations ou d'accepter le rehaussement de son imposition. L'administration doit également mettre à disposition l'ensemble des documents ayant contribué à la motivation de la rectification. En cas de désaccord persistant, l'administration peut saisir l'avis de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission nationale sur les impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette procédure de droit commun peut ensuite être complétée par d'autres garanties. C'est notamment le cas de la procédure d'abus de droit prévoyant plusieurs garanties supplémentaires⁸³⁴ justifiées par son objet particulier.

B- L'objet spécifique de l'abus de droit traditionnel : sanctionner le comportement du contribuable

405. La majoration automatique de l'article 1729 b) du Code général des impôts. Selon l'article 1729 b) du Code général des impôts, en cas de fraude à la loi retenue sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la rectification de l'assiette imposable du contribuable est assortie d'une majoration de 40%, allant jusqu'à 80% des droits éludés. En effet, l'article dispose que la majoration est fixée à « *80% en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ; elle (la majoration) est ramenée à 40% lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire* ». Seule la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est citée expressément à l'article 1729 b) du Code général des impôts. C'est l'unique fondement permettant l'application de ces majorations particulières.

Il ressort de cet article deux taux spécifiques. Le premier, de 80 %, implique que l'administration établisse que le contribuable est le principal bénéficiaire ou le principal initiateur des actes frauduleux. La majoration de 80 % suppose donc une preuve supplémentaire. L'administration doit démontrer par tous moyens le rôle actif du contribuable⁸³⁵.

⁸³⁴ Les garanties attachées à chacune des procédures sont explicitées ci-après, v. *infra* n°424 à n°426

⁸³⁵ BOI-CF-INF-10-20-20, 8 mars 2017, § 80 : « *L'application de la majoration de 80 % nécessite donc une démonstration et une motivation étayées dans la proposition de rectification. Cette démonstration pourra être*

Le second taux de 40% découle de la seule caractérisation d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Ainsi, la majoration de 40% est automatique puisqu'elle s'applique dès lors que les éléments constitutifs de la fraude à la loi ou de la simulation sont réunis⁸³⁶. Son application ne nécessite aucune motivation particulière contrairement à celle de 80%. Partant, seule la majoration de 40% peut être vraiment qualifiée d'automatique, contrairement à celle de 80% qui ne découle pas de la simple qualification de l'abus de droit. L'administration doit démontrer davantage d'éléments liés au rôle du contribuable dans la réalisation des actes.

406. La reconnaissance du caractère punitif de la majoration pour abus de droit par le Conseil constitutionnel. Tout d'abord, dans une décision du 30 décembre 1982, relative à la constitutionnalité d'une loi de validation, les Sages ont précisé que « *le principe de non-rétroactivité ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* »⁸³⁷. En appliquant à une sanction fiscale les garanties procédurales des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, le Conseil constitutionnel leur reconnaît une dimension répressive. L'application des principes constitutionnels en matière répressive est conditionnée à l'objet punitif de la sanction fiscale. Le caractère répressif et dissuasif est l'élément déterminant de l'assimilation entre sanctions fiscales et sanctions pénales⁸³⁸. La disposition doit permettre d'éviter la récurrence du comportement frauduleux. Cela ressort d'ailleurs du choix des termes des membres du Conseil constitutionnel. L'emploi du terme « punition » plutôt que du terme « peine » assure la différence entre sanctions de la juridiction répressive et sanctions administratives⁸³⁹.

étayée par tous moyens, notamment par référence à des pièces saisies suite à une opération de visite et de saisie ou par référence aux fonctions et au rôle du ou des intéressés dans l'opération en cause. A défaut de cette démonstration, seule la majoration de 40 % est applicable ».

⁸³⁶ CE, 19 mars 2018, n° 399862, *min. c/A : Dr. fisc.* 2018, n° 28, comm. 334, concl. Y. BENARD ; *RJF* 6/2018, n° 645.

⁸³⁷ Cons. const., déc. n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, Loi de finances rectificative pour 1982, Rec. p. 88.

⁸³⁸ A. PÉRIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentales*, préf. P. NEAU LEDUC, Dalloz, Nouvelle bibliothèque des thèses, n°136, p. 432.

⁸³⁹ J. LAMARQUE, « Les sanctions fiscales : le droit de l'hommisme contre le droit » in *Mélanges en l'honneur du professeur C. LOUIT*, Bruylant, 2015, p. 375 : « *Même en matière pénale, si le verbe "punir" est commode, ce n'est pas la "punition", mais la peine qui sert à désigner la sanction de l'infraction : crime, délit ou même contravention* ».

Plus précisément sur la majoration spécifique attachée à l'abus de droit, le Conseil constitutionnel a reconnu son caractère punitif lors du contrôle *a priori* de la loi de finances pour 2013⁸⁴⁰. Les Sages ont censuré la réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales au regard du principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, mais aussi du principe de légalité des délits et des peines, en raison des insuffisances dans la rédaction de la définition des actes constitutifs de l'abus de droit à but principalement fiscal et des conséquences très lourdes pour le contribuable en cas de mise en œuvre d'une telle définition⁸⁴¹. En d'autres termes, l'application des principes applicables en matière pénale, notamment les principes découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen⁸⁴² signifie que les majorations pour abus de droit revêtent bien la nature d'une punition pour le Conseil constitutionnel.

407. L'assimilation de la majoration pour abus de droit à une « accusation en matière pénale ». Au regard de la sévérité des pénalités fiscales, certains contribuables ont exercé un recours devant la Cour européenne des droits de l'Homme, afin de déterminer si les pénalités fiscales étaient soumises aux principes garantissant un procès équitable établis à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme. En d'autres termes, est-ce que les pénalités fiscales entrent dans le champ d'application de l'article 6§1 visant « *tout accusation en matière pénale* » ?

Dans un arrêt *Engel c/ Pays-Bas*, la Cour européenne des droits de l'Homme a eu à définir la notion « *d'accusation en matière pénale* » issue de l'article 6 §1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme relatif aux principes garantissant un procès équitable⁸⁴³. À cette occasion, la Cour a dégagé trois critères alternatifs permettant de qualifier

⁸⁴⁰ Cons. const., déc. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, consid. 112 et s. : *RJF* 3/2014, n° 267 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, comm. 70.

⁸⁴¹ O. FOUQUET, « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle - À propos de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014 » : *Dr. fisc.* 2014, n°1-2, act. 3. L'auteur énonce que « *Rapportée aux importantes sanctions dont est assortie la requalification d'un acte abusif, cette marge d'appréciation aurait introduit un risque d'arbitraire, aux conséquences redoutables, dans l'appréciation de la situation d'un contribuable donné par le service dont il relevait, alors que pour un autre contribuable placé exactement dans la même situation l'appréciation d'un autre service aurait pu être différente.* ».

⁸⁴² L'article 8 de la DDHC prévoit le principe de nécessité des peines en matière pénale, ainsi que le principe de non-rétroactivité de la loi pénale. Sur leur définition et leur application en matière de fraude à la loi, v. *infra* n°427.

⁸⁴³ Conv. européenne des droits de l'Homme, art. 6 : « *1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle [...].* ».

le caractère punitif d'une sanction : la nature des agissements sanctionnés, le degré de sévérité ainsi que la reconnaissance interne du caractère pénal⁸⁴⁴. La première condition est essentielle, il s'agit d'analyser le comportement du contribuable. Pour les manquements intentionnels, la qualification de sanction pénale semble plus facile. En revanche, celle-ci ne sera pas retenue lorsque la pénalité est due sans rapport avec la caractérisation du comportement du contribuable. Ensuite, la sévérité renvoie au caractère nécessairement dissuasif et répressif de la matière pénale. Le but poursuivi par la loi pénale est de punir mais également d'empêcher les auteurs de réitérer leur comportement, contrairement au droit civil par exemple qui vise davantage la réparation d'un préjudice. Enfin, la qualification retenue par les juridictions internes est un indicateur important de la nature de la sanction.

Ultérieurement, dans un arrêt *Öztürk contre Allemagne*⁸⁴⁵, la Cour européenne des droits de l'Homme s'est prononcée sur le caractère répressif des sanctions administratives allemandes similaires à celles de la procédure d'abus de droit française. Les juges ont dégagé quatre nouveaux facteurs : la généralité de la mesure, l'objectif répressif, le caractère dissuasif et l'ampleur considérable de la mesure sur le contribuable. En somme, les critères développés rejoignent les trois critères initiaux ainsi que les critères dégagés par le Conseil Constitutionnel. La Cour européenne des droits de l'Homme a ainsi confirmé l'assimilation des majorations fiscales aux termes « *d'accusation en matière pénale* ».

En ce qui concerne les majorations de l'article 1729 du Code général des impôts, la Commission européenne des droits de l'Homme a reconnu, à propos de la majoration pour mauvaise foi prévue à l'ancien article 1729 du Code général des impôts, qu'elle était « *une sanction qui, par son degré de gravité, ressortit à la matière pénale* »⁸⁴⁶. Toutefois, l'arrêt le plus significatif demeure l'arrêt *Bendenoun c/ France*⁸⁴⁷, dans lequel les juges de la Cour européenne des droits de l'Homme ont confirmé l'application de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'Homme à la matière fiscale. Dans le cas d'espèce, la majoration pour

⁸⁴⁴ Cour EDH, 8 juin 1976, n°A-22, *Engel c/ Pays-bas*. V. F. SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'Homme*, PUF, Droit fondamental, 10^{ème} éd., janv. 2011, n°161 et 162, p. 249 à 252.

⁸⁴⁵ Cour EDH, 21 fév. 1984, n° A-73, *Öztürk contre Allemagne* : F. SUDRE, « L'onde de choc de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme en matière de sanctions fiscales », *JCP*, 22 oct. 1997, n°43, p. 464.

⁸⁴⁶ Cour EDH, 1^{er} déc.1992, n°18.656/91, *Périn* : *AJDA* 1993, p. 487, chron. J.-F. FLAUSS.

⁸⁴⁷ Cour EDH, 24 fév. 1994, n°12.547/86, *Bendenoun c/ France* : *Dr. fisc.* 1994, n°21-22, comm. 989, ét. J.-P. le GALL et L. GERARD, p. 878-885, *AJDA* 1994. 511, chron. J.-F. FLAUSS ; *RFDA* 1995. 1172, chron. H. LABAYLE, F. SUDRE.

mauvaise foi avait bien pour objectif d'empêcher le contribuable de réitérer un tel comportement et non de réparer un préjudice. Le but des majorations est donc bien répressif. Elles sont dans ce but d'une « *ampleur considérable* », d'une sévérité certaine. De manière comparative, la majoration pour abus de droit de l'article 1729 b) du Code général des impôts répond également aux critères posés. Il s'agit bien d'une majoration dissuasive afin d'éviter des récidives. La majoration ne vise pas à réparer un quelconque préjudice mais à sanctionner le comportement du contribuable face à ses obligations fiscales, à le punir. Enfin, le taux de majoration en fait une sanction sévère, d'une « *ampleur considérable* ». Ainsi, elle correspond à une sanction participant à la matière pénale, à une punition du contribuable.

408. La reconnaissance du caractère punitif des majorations de l'article 1729 du Code général des impôts par le Conseil d'État. Dans un avis de 1995, les juges du Conseil d'État ont également retenu l'application de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'Homme, aux majorations attachées aux manœuvres frauduleuses de l'article 1729 - 1 du Code général des impôts. Il est énoncé que « *Les principes que fixe ledit article 6 sont en revanche applicables à la contestation, devant les juridictions compétentes, des majorations d'impositions prévues à l'article 1729-1 du code général des impôts en cas de manœuvres frauduleuses qui, dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice, constituent, même si le législateur a laissé le soin de les établir et de les prononcer à l'autorité administrative, des "accusations en matière pénale" au sens des stipulations de l'article 6 précité.* »⁸⁴⁸. Les juges reprennent les critères de la Cour européenne des droits de l'Homme. D'une part, le caractère punitif de la majoration dans le but d'éviter la récidive. D'autre part, le montant doit être suffisant pour ne pas être constitutif d'une simple réparation pécuniaire du préjudice causé au Trésor. Les sanctions fiscales ayant un caractère répressif sont donc celles qui tendent « *à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour seul objet la réparation d'un préjudice pécuniaire* »⁸⁴⁹.

⁸⁴⁸ CE, avis, 31 mars 1995, n°164008, *Ministre du budget c./ SARI Auto-Industrie Méric* : RFDA 1995. 1172, chron. H. LABAYLE, F. SUDRE ; RJF 5/95, n° 623, concl. J. ARRIGHI de CASANOVA, p. 326. V. également avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond*, Lebon 116 ; RFDA 1997. 1, ét. F. MODERNE ; RJF 5/96, n° 607, chron. S. AUSTRY, p. 31.

⁸⁴⁹ D. GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », N3C, 2011, n°33.

Dans un arrêt plus récent *Hays*⁸⁵⁰, le Conseil d'État a confirmé l'objet particulier de l'abus de droit. Les juges ont dû se prononcer sur le renvoi devant le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité sur la conformité de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales tel qu'interprété par le Conseil d'État au regard du principe d'égalité de l'article 6-1 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. Le contribuable invoquait le défaut d'égalité de procédure entre l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et le principe général de lutte contre la fraude à la loi. En effet, l'administration ayant procédé à une substitution de base légale au profit du principe général de lutte contre la fraude à la loi, le contribuable avait perdu le droit de saisir le Comité de l'abus de droit fiscal. Les juges ont alors retenu que « *les dispositions de cet article L.64 du Livre des procédures fiscales et le principe en cause régissent des situations différentes et sont susceptibles d'emporter des conséquences différentes, notamment quant à l'application des majorations prévues par l'article 1729 du code général des impôts. La différence de traitement qui en résulte étant en rapport direct avec l'objet des normes en cause, le législateur, qui a précisément défini le champ d'application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, ne peut être regardé comme ayant méconnu le principe d'égalité devant la loi en instituant les garanties prévues par l'article L. 64 pour la seule procédure de répression des abus de droit.* »⁸⁵¹. Partant, la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales présente un objet distinct lié à sa sanction particulière. C'est le seul fondement qui est visé par les dispositions de l'article 1729 b) du Code général des impôts. Dans le cadre des autres fondements anti-abus, des majorations de droit commun peuvent s'appliquer⁸⁵² mais il ne s'agit pas de majorations automatiques.

409. Bilan : la majoration automatique, véritable punition du comportement du contribuable. Les pénalités fiscales telles que la majoration de l'article 1729 b) du Code général des impôts participent ainsi à la matière pénale. Elles visent à dissuader le contribuable d'éluder l'impôt, à le sanctionner s'il n'a pas satisfait à ses obligations fiscales⁸⁵³ sans qu'elles soient strictement des sanctions pénales. L'objet de la majoration pour abus de droit n'est pas

⁸⁵⁰ CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France : Dr. fisc.* 2022, n° 13, comm. 174, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

⁸⁵¹ *Ibid.*

⁸⁵² Sur l'application des pénalités pour manœuvres frauduleuses v. *infra* n°418 ; pour manquement délibéré, v. *infra* n°417 ; sur la controverse relative à l'application automatique des sanctions de droit commun, v. *infra* n°420.

⁸⁵³ A. PÉRIN-DUREAU, L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentales, préf. P. NEAU LEDUC, *Dalloz*, Nouvelle bibliothèque des thèses, n°136, p. 431.

non plus de réparer un potentiel préjudice subi par le Trésor⁸⁵⁴. Elles se distinguent donc des sanctions civiles, mais ne sont pas non plus des sanctions purement pénales. À titre de comparaison, l'inopposabilité des actes frauduleux permet uniquement d'écarter les actes frauduleux réalisés par le contribuable, sans le punir pour les actes commis. Seule l'assiette imposable sera modifiée. De ce fait, l'inopposabilité n'est pas une sanction, une « *accusation pénale* » au sens de l'article 6 -1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et du citoyen, et de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. En ce sens, les différentes clauses anti-abus spéciales ou générales sont soumises aux principes régissant un procès équitable, notamment le principe du contradictoire mais elles ne sont pas soumises aux principes précités régissant le procès pénal⁸⁵⁵. En conclusion, l'abus de droit, du fait de la majoration qui lui est attachée, est une procédure présentant un objet particulier, dont la nature est distincte des autres fondements.

§2. La différence de nature des dispositifs anti-abus

410. L'intérêt de la distinction. Il ressort de ce qui précède que selon que le dispositif est assorti de sanctions automatiques ou conduit simplement à l'inopposabilité du montage frauduleux, sa nature juridique peut être différente. Initialement, le Conseil constitutionnel a distingué les fondements ayant la nature de règle d'assiette et la procédure d'abus de droit. Cette décision a pu être interprétée comme distinguant les règles dites d'assiette et les règles dites de procédure⁸⁵⁶. Toutefois, cette distinction terminologique initiale, parfois controversée, doit être dépassée, pour retenir celle entre règles répressives et règles non répressives (A). Ensuite, il s'agira de tirer les conséquences de cette différence de nature dans la mise en œuvre des dispositifs anti-abus (B).

⁸⁵⁴ Cons. const., déc. n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, cons. 34 ; Cons. const., déc. n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II*, AJDA 2011. 813 ; Constitutions 2011. 377, obs. A. BARILARI. Dans le même sens, CE, 4 avr. 1997, n° 144211, *Société Kingroup, Lebon* ; D. 1997. 490, note G. TIXIER et A.-G. HAMONIC-GAUX ; Cass. crim. 6 oct. 1998, *SNC Sofon*, n° 1503.

⁸⁵⁵ Sur la soumission de l'abus de droit aux principes du procès pénal, v. *infra* n°427 à n°428.

⁸⁵⁶ En ce sens, v. D. GUTMANN, « L'abus des conventions fiscales », *Lexbase*, 17 janv. 2019, p. 87 et s., N7156BXC. L'auteur reprend la distinction entre règle d'assiette et règle de procédure qui ressortirait de la décision du Conseil constitutionnel dans le but de montrer ses limites.

A- La distinction entre règle anti-abus non répressive et règle anti-abus répressive

411. Une distinction controversée. La distinction posée par le Conseil constitutionnel entre règle d'assiette non assortie d'une sanction et la procédure d'abus de droit n'a pas emporté le consensus de la jurisprudence. Certains auteurs remettent en cause la pertinence de la distinction posée par les Sages⁸⁵⁷, notamment parce que l'administration dispose de sanctions de droit commun qui entraînent également l'application de majorations. Dans ce cas, les règles d'assiette pourraient être utilisées pour punir le contribuable au-delà de la rectification de l'assiette imposable, à l'instar de l'abus de droit. Toutefois, la controverse est fondée sur le caractère ambigu de la distinction entre règle d'assiette et règle de procédure, alors que la différence se manifeste davantage dans la nature répressive ou non répressive des dispositifs. Aussi, le dépassement de la distinction initiale est-il nécessaire pour clarifier la nature de chacun des fondements (1), permettant ensuite de répondre à la controverse sur l'application des majorations de droit commun pour les autres fondements anti-abus (2).

1 - Le dépassement de la distinction initiale entre règle d'assiette et règle de procédure

412. Une distinction posée par le Conseil constitutionnel. À l'occasion de la transposition de la clause anti-abus du régime mère-fille en 2015, le Conseil constitutionnel n'a pas censuré le dispositif transposé malgré la référence au « *but principalement fiscal* ». Il a distingué les fondements de lutte contre la fraude à la loi ayant la nature d'une règle d'assiette et la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales entraînant des majorations automatiques⁸⁵⁸. Ainsi, dans une décision du 29 décembre 2015, les Sages se sont prononcés en faveur de la constitutionnalité du dispositif anti-abus spécial. La clause anti-abus spéciale a été qualifiée de « *règle d'assiette* »⁸⁵⁹. En l'absence d'effet punitif justifiant l'application du principe de légalité des délits et des peines, le fondement a été déclaré conforme

⁸⁵⁷ D. GUTMANN, « L'abus des conventions fiscales », *art. préc.*

⁸⁵⁸ Cons. const., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, consid. 12, « *Considérant que les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'elles se bornent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères ; que ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette ; que le non-respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013* ».

⁸⁵⁹ *Ibid.*

à la Constitution. En effet, au regard de sa nature, la clause anti-abus spéciale ne méconnaissait aucune règle constitutionnelle, notamment l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi résultant du principe de légalité des délits et des peines applicable aux sanctions participant à la matière pénale. Un an plus tard, le Conseil constitutionnel a fait usage de cette même distinction pour statuer en faveur de la constitutionnalité du dispositif anti-abus prévu en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, remplacé depuis par l'impôt sur la fortune immobilière⁸⁶⁰. Les membres du Conseil constitutionnel ont reconnu que « *Les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elles se bornent à prévoir une règle tendant à éviter certains détournements des modalités de calcul du plafonnement des revenus soumis à l'impôt sur la fortune. Ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette (...). Les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013* »⁸⁶¹. Dès lors, la constitutionnalité des dispositifs repose sur la distinction d'objet des dispositifs : la procédure d'abus de droit n'est pas une règle d'assiette alors que les autres fondements déterminent une règle d'assiette.

413. Signification de la distinction règle d'assiette, règle de procédure. L'analyse des décisions du Conseil constitutionnel révèle que les fondements de lutte contre la fraude à la loi peuvent revêtir des natures différentes selon l'objet de ces derniers. Dans la décision de 2015, les Sages qualifient la clause anti-abus du régime mère-fille de règle d'assiette⁸⁶². Ce terme désigne les règles matérielles ou dites substantielles qui posent une règle relative à la détermination de l'imposition. En cas de non-respect de ces règles, l'administration ne prend pas en compte les actes frauduleux afin de forcer l'exécution de l'obligation fiscale. Elles s'opposent aux règles dites de procédure, qui comme leur nom l'indique, sont relatives aux procédures fiscales. En d'autres termes, il s'agit de l'ensemble des règles qui régissent les

⁸⁶⁰ L'article 885 V bis du Code général des impôts abrogé prévoyait « *Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. Seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul prévu audit premier alinéa.* ». Il a été abrogé par l'article 31 de la loi de finances pour 2018 du 30 décembre 2017 au profit de la mise en œuvre du nouvel Impôt sur la Fortune Immobilière. L'article 979 du Code général des impôts reprend à l'identique l'ancienne disposition de l'article 885 V bis du Code général des impôts, sur laquelle le Conseil constitutionnel a statué en 2016.

⁸⁶¹ Cons. const., 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, loi de finances pour 2017 : RJF 2017, n° 251.

⁸⁶² *Ibid.*

garanties du contribuable mais également les prérogatives de l'administration pour contrôler ou redresser le contribuable.

Pour reprendre le cas soumis au Conseil constitutionnel, le régime mère-fille ouvre une option au contribuable, qui entraînera des conséquences sur l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Pour rappel, par application de la directive « *mère-filiales* », les sociétés établies dans des États membres bénéficient d'une exonération d'impôt sur les dividendes versés par une société mère à sa filiale. En vertu de la décision du Conseil constitutionnel, l'application de la clause anti-abus est une règle d'assiette puisqu'il s'agit d'une règle permettant l'établissement de l'imposition du contribuable. En effet, l'assiette imposable du contribuable sera rectifiée par la mise en œuvre de la clause anti-abus du régime mère-fille. Aussi, cette dernière permet-elle à l'administration de réintégrer dans la base imposable les actes qui n'ont aucune réalité économique. L'application de la clause anti-abus ne vise pas à sanctionner le comportement du contribuable mais à neutraliser les actes matériels sur l'imposition. Il ne s'agit pas de punir le contribuable mais bien de reconstituer correctement l'assiette imposable pour soumettre le contribuable à son obligation fiscale. Pour que l'administration aille au-delà de l'exécution forcée de l'obligation fiscale, elle doit invoquer des manœuvres frauduleuses ou des manquements délibérés afin d'infliger des majorations au contribuable. Elle ne peut invoquer l'alinéa b) de l'article 1729 du Code général des impôts, qui est conditionné à la procédure d'abus de droit. Aussi, la décision du Conseil constitutionnel repose-t-elle sur l'objet des dispositifs, à savoir punir par la majoration automatique ou rectifier l'assiette imposable.

Quant à l'abus de droit, il s'agirait d'une règle de procédure⁸⁶³, dans la mesure où l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales prévoit des dispositions relatives à la procédure de redressement fiscal, dont la mise en œuvre est assortie d'une majoration automatique. L'administration n'aura pas à invoquer un autre fondement pour redresser le contribuable, rectifier son assiette imposable, et appliquer une majoration pour sanctionner son comportement. En ce sens, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales impose une

⁸⁶³ Plusieurs auteurs ont interprété la solution du Conseil constitutionnel en ce sens. La procédure d'abus de droit n'étant pas une règle d'assiette, elle serait une règle de procédure d'imposition. V. not. Y. RUTSCHMANN, P.-M. ROCH, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », art. préc. ; D. GUTMANN, « L'abus de conventions fiscales » : *Lexbase*, 17 janv. 2019, p. 87 et s., N7156BXC..; S. AUSTRY « La fin de l'abus de droit, À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : *FR* 54/18, 13 déc. 2018.

procédure de redressement particulière pour sanctionner le comportement du contribuable au-delà de la rectification de son assiette imposable⁸⁶⁴.

414. Véritable distinction : règle non répressive, règle répressive. Deux types de règles se distinguent : il existe des règles d'assiette « objectives » qui tendent à garantir l'établissement et le recouvrement de l'impôt indépendamment du comportement du contribuable ; et une procédure répressive sanctionnant le comportement du contribuable par de véritables peines⁸⁶⁵. *In fine*, la véritable distinction ne serait-elle pas entre règle répressive et règle non répressive ? En effet, il semble nécessaire de dépasser les qualifications de règle d'assiette et règle de procédure qui trouvent leur limite, notamment à propos de la nouvelle procédure d'abus de droit ou de la clause anti-abus conventionnelle. Pour certains auteurs, ces dispositifs ne sont pas des règles d'assiette « pures » mais des règles à « caractère mixte »⁸⁶⁶. La nouvelle procédure d'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales a effectivement une nature *sui generis*. Elle se présente comme une procédure similaire à l'abus de droit mais elle ne permet pas de punir le contribuable pour son comportement frauduleux. Pour autant, elle demeure une règle de procédure que l'administration doit mettre en œuvre pour rectifier le contribuable. La distinction opérée par les juges du Conseil constitutionnel peut apparaître en ce sens contestable dans la mesure où elle ne peut être transposée à l'ensemble des fondements ou l'être de manière quelque peu artificielle.

Le point déterminant la décision du Conseil Constitutionnel n'est pas la distinction entre règle d'assiette et règle de procédure. Ces qualifications sont utilisées pour mettre en exergue la véritable différence liée au caractère répressif de l'abus de droit. La procédure d'abus de droit punit là où les autres règles anti-abus rectifient. En ce sens, « *les majorations de droits ayant*

⁸⁶⁴ Sur la procédure particulière d'abus de droit, v. *supra* n°58 à n°63. Pour une comparaison avec les autres dispositifs, v. *infra* n°424 à n°428.

⁸⁶⁵ En ce sens, Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.001 : *Bull. crim.* n° 113. ; Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.005 : *Bull. crim.* 2016, n° 114 : « *les répressions fiscale et pénale pourraient être admises comme protégeant les mêmes intérêts sociaux, même si les pénalités fiscales visent notamment à garantir le recouvrement de l'impôt, tandis que les sanctions pénales répriment l'atteinte à l'égalité qui doit exister entre les citoyens, en raison de leurs facultés, dans la contribution aux charges publiques* ».

⁸⁶⁶ V. sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, Y. RUTSCHMANN, P.-M. ROCH, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », art. préc. : « *le nouvel article L. 64 A devrait, quant à lui, revêtir un caractère mixte, étant à la fois un article d'assiette et un article de procédure d'imposition, et reposer sur une autre logique : celle consistant à permettre à l'Administration, dans le cadre de son pouvoir de contrôle, d'écarter certains actes comme ne lui étant pas opposables* » ; mais également S. AUSTRY « La fin de l'abus de droit, À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : FR 54/18, 13 déc. 2018. Sur la nature de la clause anti-abus conventionnelle. V. également D. GUTMANN, « L'abus des conventions fiscales », art. préc.

pour fonction de supprimer le bénéfice de l'infraction fiscale ne constituent pas une sanction fiscale à caractère pénal mais une simple sanction de l'obligation fiscale visant à assurer l'exécution forcée. Aussi, les majorations de droits ayant pour objectif de contraindre le contribuable à restituer au Trésor les intérêts acquis du fait du non-paiement de l'impôt ne constituent pas une sanction pénale mais une simple sanction de l'inexécution de l'obligation fiscale »⁸⁶⁷. Les clauses anti-abus visent à remettre le contribuable dans la situation dans laquelle il aurait dû être s'il s'était acquitté régulièrement de son obligation fiscale ; il ne s'agit pas de mesures « de répression du comportement du contribuable »⁸⁶⁸ à la différence de la procédure d'abus de droit. De plus, la décision du Conseil constitutionnel de 2015 doit être mise en lien avec l'ensemble de la jurisprudence sur l'objet particulier de la procédure d'abus de droit⁸⁶⁹.

L'objet de l'abus de droit est particulier en ce qu'il participe à la matière pénale du fait de la majoration automatique de l'article 1729 b) du Code général des impôts ; alors que les autres fondements n'impliquent pas de punition au sens strict, comme l'a également confirmé le Conseil Constitutionnel à propos de la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts. En effet, à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la contrariété de la présomption au principe d'égalité mais aussi au principe de nécessité des peines, les membres du Conseil ont considéré « *que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense »*⁸⁷⁰. La procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales demeure ainsi le seul fondement entraînant une punition.

La distinction reposant sur la sanction attachée aux dispositifs a également été corroborée par les commentaires de la doctrine administrative sur la clause anti-abus de l'article 979-I du Code général des impôts. En effet, ces derniers précisent que « *Ces dispositions, qui constituent une clause anti-abus, sont distinctes de celles de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) relatif à la répression de l'abus de droit. En effet, elles n'instituent*

⁸⁶⁷ A. PERIN DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, thèse. préc., p. 432.

⁸⁶⁸ *Ibid.*

⁸⁶⁹ V. les développements sur l'assimilation de l'abus de droit à une « accusation en matière pénale », *supra* n°405 à n°409.

⁸⁷⁰ Cons. const., déc. 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *M. Moreau : Dr. fisc.* 2010, n° 48, act. 458 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 6, comm.209, note F. DIEU.

pas une sanction, mais prévoient simplement une règle d'assiette imposant aux redevables placés dans la situation décrite ci-avant de prendre en compte spontanément les revenus concernés dans le calcul du plafonnement de leur IFI »⁸⁷¹. La doctrine se fonde sur l'absence de sanction pour qualifier la clause anti-abus de l'article 979 I du Code général des impôts. Or, en l'absence de sanction, la clause est certes une règle d'assiette mais surtout une règle non répressive distincte de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

415. L'extension aux autres dispositifs. La distinction dégagée par le Conseil constitutionnel peut être employée pour identifier la nature des autres dispositifs. Plus précisément, le raisonnement adopté pour la clause anti-abus spéciale du régime mère-fille est transposable à la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts, ainsi qu'aux autres clauses anti-abus spéciales rédigées ou interprétées de façon identique, soit la clause de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts, la clause de l'article 119 quater 3), et celle de l'article 210-0 A du même Code⁸⁷². Quant aux présomptions de fraude à la loi, la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'article 155 A du Code général des impôts peut également être étendue aux présomptions des articles 209 B et 123 bis du même Code et à celles applicables aux ETNC.

Le raisonnement adopté est également transposable aux clauses anti-abus conventionnelles qui ne prévoient pas de sanction particulière. Les États peuvent écarter les actes frauduleux et ne pas octroyer les avantages conventionnels au contribuable. Il s'agit alors d'une condition supplémentaire d'accès au champ conventionnel. Le contribuable est remis dans la situation dans laquelle il aurait dû être s'il n'avait pas bénéficié de l'avantage indu. La règle posée n'est pas répressive. Au-delà de sa nature de règle d'assiette, la clause anti-abus conventionnelle se distingue par sa source. Sa source conventionnelle peut entraîner des conflits verticaux nécessitant une étude au regard de la hiérarchie des normes. Ainsi, son articulation fera l'objet d'une analyse ultérieure afin de déterminer si une articulation par l'objet est conciliable avec une articulation par la source⁸⁷³.

⁸⁷¹ BOI-PAT-IFI-40-30-20, 2 août 2019, § 10.

⁸⁷² F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 632.

⁸⁷³ Pour cette analyse, v. *infra* Partie II, Titre I, chapitre II.

Enfin, malgré la ressemblance avec l'abus de droit traditionnel, l'abus de droit nouveau de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales permet seulement de rectifier l'assiette imposable du contribuable. Bien que cette dernière comporte des exigences procédurales supplémentaires par rapport aux autres règles non répressives, sa mise en œuvre ne provoque pas l'application d'une sanction automatique. Par suite, il ne s'agit pas d'une règle de nature répressive⁸⁷⁴. Elle permet à l'administration d'écarter un certain nombre d'actes afin d'établir l'imposition sans lui permettre d'appliquer automatiquement la majoration de l'article 1729 b) du Code général des impôts.

2 - La controverse sur l'automaticité des majorations pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré

416. Les majorations de droit commun applicables aux fondements anti-abus.

La doctrine administrative a confirmé à propos de plusieurs fondements anti-abus, le recours possible aux majorations de droit commun pour sanctionner le contribuable. Notamment, dans les commentaires de la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts, il est prévu que « *l'administration peut en outre, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propre à l'opération considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI* »⁸⁷⁵. Une formulation similaire est présente dans les commentaires de la clause anti-abus en matière d'impôt sur la fortune immobilière⁸⁷⁶, mais aussi dans les commentaires de la clause conventionnelle⁸⁷⁷.

Aux termes de l'article 1729 du Code général des impôts, l'abus de droit n'est pas le seul fondement pour sanctionner un contribuable. En effet, selon cet article, « *les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de*

⁸⁷⁴ B. PEYROL, « Rapport d'information sur l'évasion fiscale internationale des entreprises » : *FI*, n°1-2019, ét. 218.

⁸⁷⁵ BOI CF INF10 20 20, 8 mars 2017, § 80.

⁸⁷⁶ BOI-PAT-IFI-40-30-20, 2 août 2019, § 100 : « *les majorations prévues respectivement au a et au c de l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses s'appliquent dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, notamment, à condition d'être régulièrement motivées* ».

⁸⁷⁷ BOI-INT-DG-20-25, 16 déc. 2020, § 170 : « *Dans l'hypothèse où un avantage conventionnel est refusé sur le fondement de l'article 7 de la CML, l'administration peut, en outre, à condition de le justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres au montage ou à la transaction considérée, appliquer les pénalités prévues au a ou au c de l'article 1729 du code général des impôts* ».

nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de : a) 40% en cas de manquement délibéré ; [...]; c) 80% en cas de manœuvres frauduleuses ». L'administration peut alors prononcer une majoration si elle rapporte la preuve qu'il y a eu des manœuvres frauduleuses ou un manquement délibéré⁸⁷⁸. Ce recours aux autres fondements de l'article 1729 du Code général des impôts a d'ailleurs été mentionné dans les travaux parlementaires de la loi de finances pour 2019⁸⁷⁹. Cependant, elles ne sont pas automatiques, puisqu'il revient à l'administration de caractériser les éléments constitutifs d'un manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses, en utilisant un fondement distinct du dispositif anti-abus.

417. La majoration de 40% pour manquement délibéré. Avant l'ordonnance du 7 décembre 2005⁸⁸⁰, l'article 1729 du Code général des impôts prévoyait une pénalité de 40% pour mauvaise foi. Les termes de « mauvaise foi » ont ensuite été remplacés par les termes de « manquement délibéré » par l'ordonnance de 2005. En effet, le critère retenu par la jurisprudence pour caractériser la mauvaise foi sous l'ancien texte était le caractère délibéré des manquements du contribuable, ce qui a justifié la substitution des termes. Il y a manquement délibéré lorsque le contribuable méconnaît volontairement ses obligations déclaratives⁸⁸¹. Le contribuable ne pouvait ignorer que les sommes étaient imposables ou il s'est abstenu délibérément de comptabiliser des éléments imposables importants⁸⁸². Partant, pour démontrer un manquement délibéré, l'administration doit-elle apporter la preuve d'un élément matériel – une insuffisance de déclaration du contribuable –, et d'un élément intentionnel – l'intention d'éluder l'impôt. Le caractère intentionnel du manquement doit être apprécié au moment de la déclaration par le contribuable et non lors des opérations de contrôle⁸⁸³. La majoration vise à sanctionner le contribuable ayant conscience du caractère litigieux de ses actes. Selon la

⁸⁷⁸ En effet, selon l'article L. 195 A du Livre des procédures fiscales, la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration fiscale.

⁸⁷⁹ AN. Comm. fin., Rapp. n°1302, 11 oct. 2018, p. 58.

⁸⁸⁰ Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités : *Dr. fisc.* 2005, n° 52, comm. 860.

⁸⁸¹ CE, 17 mars 1993, n° 74775, *M. Goutali* : *Dr. fisc.* 1993, n°28, comm. 1470, concl. J. ARRIGHI DE CASANOCA.

⁸⁸² Par ex. Conseil d'État, 23 nov. 2001, *ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie c/ Chollet*, n° 216357. Le contribuable en l'espèce n'avait pas comptabilisé une partie de ses recettes pendant 2 ans.

⁸⁸³ Dans le cas de manquement délibéré en cours de contrôle, il existe des sanctions spécifiques. A titre d'exemple en cas d'opposition à un contrôle fiscal, l'article L. 74 du LPF prévoit une évaluation d'office de la base imposable et l'article 1732 du CGI, une majoration de 100%.

doctrine administrative, le caractère délibéré peut également être établi lorsque « *le rehaussement porte sur une question de principe ayant déjà fait l'objet, à l'encontre du contribuable, d'une décision administrative non contestée par l'intéressé ou ayant acquis l'autorité de la chose jugée* »⁸⁸⁴. À titre d'exemple, il y a manquement délibéré lorsque le contribuable ignore sciemment de déclarer des revenus dont il sait qu'ils sont imposables⁸⁸⁵.

418. La majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses. La notion de manœuvres frauduleuses n'a pas été définie par la loi. Toutefois, le Conseil d'État a identifié plusieurs situations constitutives de manœuvres frauduleuses. Dans un arrêt *Trouvain*, le Conseil d'État a dégagé deux éléments constitutifs des manœuvres frauduleuses : l'intention délibérée du contribuable et la présence de « *procédés destinés à masquer l'existence de cette infraction* »⁸⁸⁶. Ces éléments ont été repris par la doctrine administrative⁸⁸⁷. Elle précise que les manœuvres frauduleuses sont constituées d'un manquement délibéré auquel s'ajoute un ensemble de procédés tenant à dissimuler l'accomplissement de l'infraction⁸⁸⁸. L'administration donne également un certain nombre d'exemples de manœuvres frauduleuses retenues par la jurisprudence, notamment le fait d'inscrire en comptabilité des prélèvements fictifs de grande importance⁸⁸⁹ ou encore le recours à une société écran par des dirigeants de sociétés pour inscrire des dépenses personnelles dans les charges déductibles de cette dernière⁸⁹⁰. C'est notamment le cas lorsque le contribuable a « *créé des apparences de nature à égarer l'administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle* »⁸⁹¹.

419. Confrontation aux situations relevant de la fraude à la loi. Au regard des définitions données des manœuvres frauduleuses et du manquement délibéré, il apparaît qu'une même situation peut être qualifiée de fraude à la loi mais également de manœuvres frauduleuses ou de manquement délibéré. Les qualifications fondées sur le comportement du contribuable peuvent être poreuses. En jurisprudence, la position est différente selon le fondement de

⁸⁸⁴ BOI-CF-INF-10-20-20, 12 sept. 2012, § 40.

⁸⁸⁵ Par ex : CE, 29 juillet 2002, n° 220728.

⁸⁸⁶ CE, 15 fev. 2012, n°325737, *Trouvain* : *RJF* 5/2012, n°496 ; *BDCF* 5/2012, n°61, concl. F. ALADJIDI.

⁸⁸⁷ BOI-CF-INF-10-20-20, 12 sept. 2012, §. 60.

⁸⁸⁸ En ce sens, J. ARDOUIN, « Article 4 du projet de loi de finances pour 2017 : requiem pour l'article L. 64 du LPF ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°47, comm. 601.

⁸⁸⁹ Par ex : CE, 2 avril 1990, n° 41626.

⁸⁹⁰ Par ex : CE, 15 avril 1991, n° 63885.

⁸⁹¹ CE, 8 janv. 1997, n°139711, *M. Fattell* : *Dr. fisc.* 1997, n°10, 275, concl. G. GOULARD, *RJF* 3/1997, n°195.

majoration invoqué. En ce qui concerne le manquement délibéré, certains juges du fond ont également considéré que la constatation de faits caractérisant une fraude à la loi suffit à établir que le contribuable a eu l'intention d'éluder l'imposition, et par conséquent, la présence d'un manquement délibéré⁸⁹². Dans le cas d'une simulation, les juges ont pu considérer que la caractérisation d'opération fictive peut justifier de mettre en œuvre les pénalités pour manœuvres frauduleuses, ce qui peut apparaître discutable⁸⁹³. En revanche, dans le cas des manœuvres frauduleuses, la démonstration d'une application littérale d'un texte contraire à l'objectif poursuivi par les auteurs ne suffit pas à prouver que le contribuable a cherché à égarer ou restreindre le contrôle de l'administration⁸⁹⁴.

420. Exposé de la controverse. La frontière entre les qualifications de fraude à la loi et de manœuvres frauduleuses ou de manquement délibéré étant parfois fine voire poreuse, il a été avancé que l'administration pourrait faire un usage systématique des majorations de droit commun⁸⁹⁵. Les dispositifs anti-abus présentés comme des outils non répressifs deviendraient *in fine* des dispositifs assortis d'une sanction répressive non automatique légalement, mais automatique en pratique. *De facto*, la faculté d'infliger une sanction pourrait devenir une obligation dans la mesure où l'administration n'a pas intérêt à renoncer à une pénalité légalement due. Dès lors, l'administration pourrait contester une fraude à la loi sur le fondement d'une clause anti-abus, et appliquer soit la majoration pour manœuvres frauduleuses, soit celle pour manquement délibéré pour sanctionner le contribuable, sans passer par la procédure d'abus de droit plus contraignante pour elle. Pour d'autres auteurs, le raisonnement énoncé n'est pas tenable au regard de la position du Conseil constitutionnel. En effet, dans leur décision du 29 décembre 2015⁸⁹⁶, les juges du Conseil constitutionnel ont conditionné la constitutionnalité des

⁸⁹² CAA Nantes, 7 avr. 2008, n° 06NT00976, *Paumard* ; CAA Nantes, 7 avr. 2008, n° 06NT00453, *Ciavatta* : *RJF* 2008, n° 1104.

⁸⁹³ L'arrêt est rendu sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pour acte fictif soit la simulation, et non la fraude à la loi. Pour autant, le parallèle démontre une certaine ambivalence des juges sur la question de la preuve des manœuvres frauduleuses.

⁸⁹⁴ CAA. Nantes, 1^{ère} ch., 13 déc. 2006, n° 05NA00650, *Simmenauer* : *RJF* 5/2007, n°598 ; CE, 30 juill. 2010, n° 306318, *M. Pasco* : *Dr. fisc.* 2010, n° 50, comm. 596.

⁸⁹⁵ O. FOUQUET, « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles » : *Dr. fisc.*, 2018, n°49, act. 519 ; L. OLLÉON, « Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs », art. préc.

⁸⁹⁶ Cons. const., déc., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative pour 2015 : *Dr. fisc.* 2016, n° 1, comm. 26, note M.-P. HÔO, n° 32 et 33. – V. Y. AGUILA, J. GAVRAL et Y. RUTSCHMANN, « La nouvelle clause anti-abus du régime des sociétés mères : critique de la décision du Conseil constitutionnel et opportunité d'une saisine de la CJUE » : *Dr. fisc.* 2016, n° 13, 248. – F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? » : *Dr. fisc.* 2016, n° 16, 287.

dispositions anti-abus du régime mère-fille à l'absence de sanction automatique. Or, la rédaction de la clause anti-abus spéciale a inspiré l'article 205 A du Code général des impôts, qui a lui-même inspiré l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Revenir sur le caractère automatique des sanctions reviendrait à contester la constitutionnalité de l'ensemble des dispositions intégrant le « but principalement fiscal »⁸⁹⁷. Dans le cas plus particulier de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, la volonté du législateur était de créer un dispositif non associé à l'article 1729, b) du Code général des impôts puisqu'il n'est pas mentionné expressément. Par conséquent, les sanctions prévues à l'article 1729 du Code général des impôts doivent être analysées comme autonomes par rapport au nouveau fondement.

421. La position de la doctrine administrative. Tout d'abord, dans les commentaires de la clause anti-abus de l'article 979 I du Code général des impôts, l'administration considère bien qu'il est possible d'appliquer les majorations de droit commun mais à condition que celles-ci soient « régulièrement motivées »⁸⁹⁸. Cela signifie que l'administration ne peut se contenter de la preuve d'une fraude à la loi pour justifier les majorations pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré. Il est nécessaire qu'elle motive de manière suffisante et distincte les actes relevant des qualifications susvisées. Le seul fait qu'il y ait fraude à la loi ne suffit pas à démontrer les éléments constitutifs du manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses.

Ensuite, dans les commentaires de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts, la doctrine a précisé que l'application de ces pénalités ne saurait se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article 205 A du Code général des impôts sont remplies⁸⁹⁹. La même réserve est prévue dans les commentaires de la clause anti-abus conventionnelle. Ainsi, « *L'application de ces pénalités ne saurait toutefois se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article 7 de la CML sont remplies* ».

⁸⁹⁷ C'est-à-dire l'ensemble des clauses anti-abus et des présomptions de fraude à la loi, hormis le principe général de lutte contre la fraude à la loi (il retient un but exclusivement fiscal). Sur la différence terminologique, v. *Première Partie, Titre II, Chapitre 1, section 1.*

⁸⁹⁸ BOI-PAT-IFI-40-30-20.

⁸⁹⁹ BOI-IS-BASE-70 : « *Dans ce cas de figure, l'administration peut en outre, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres à l'opération considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI (BOI-CF-INF-10-20-20). L'application de ces pénalités ne saurait se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article 205 A du CGI sont remplies. La mise en œuvre de ces dispositions ne relève pas de la compétence du comité de l'abus de droit fiscal.* ».

L'administration doit justifier l'application des pénalités de droit commun au regard des circonstances de fait propre à l'opération, et cela distinctement de la preuve de la fraude à la loi. Elle devra reprendre les critères de qualification du manquement délibéré et des manœuvres frauduleuses si elle souhaite appliquer les majorations associées. Partant, le fait que le contribuable contourne une loi dans un but essentiellement fiscal ne permet pas de déduire l'existence de manœuvres frauduleuses ou d'un manquement délibéré de sa part. En ce sens, bien que la distinction entre les différents fondements puissent apparaître théorique, elle demeure toutefois puisqu'il existe une différence en termes de preuve entre la majoration pour abus de droit et les majorations de droit commun.

422. L'existence de fondements de nature différente. Il existe donc bien deux types de dispositifs anti-abus : la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales de nature répressive ; et les autres dispositifs anti-abus qui demeurent des dispositifs purement fiscaux, auxquels il est possible d'attacher des sanctions fiscales participant à la matière pénale en invoquant des fondements distincts. Cette différence de nature des dispositifs entraîne de nombreuses conséquences en termes de procédure, de garanties et de poursuites pénales qu'il convient d'identifier.

B- Les conséquences de la différence de nature des dispositifs

423. Exposé des enjeux. La différence de nature des dispositifs anti-abus n'a pas qu'une importance théorique. La nature répressive de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales induit également un certain nombre de conséquences en termes de procédure notamment du fait de la procédure particulière qui lui est attachée. En outre, depuis la réforme du « verrou de Bercy » par la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale en 2018, les conséquences de la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit dépassent la matière fiscale en facilitant les poursuites pénales en cas de majoration pour abus de droit. Ainsi, la différence de nature induit des conséquences en termes de procédure (1), mais aussi en termes de poursuites pénales (2).

1 - Les conséquences en termes de procédure

424. La saisine du Comité de l'abus de droit. Au regard de sa nature répressive, la procédure classique de l'abus de droit est assortie d'une procédure particulière visant à protéger le contribuable. Tout d'abord, la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit de l'article L.

64 du Livre des procédures fiscales offre au contribuable ou à l'administration la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit en cas de désaccord. Bien que les avis du Comité n'aient qu'une valeur consultative, ils permettent d'éclairer un certain nombre d'éléments influençant sans conteste les décisions de l'administration et du juge. Il convient de préciser que la procédure traditionnelle de l'abus de droit n'est pas l'unique dispositif prévoyant la saisine du comité puisque la nouvelle procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales permet aussi cette possibilité. L'article 979 I du Code général des impôts prévoit également cette garantie en cas de mise en œuvre de la clause anti-abus en matière d'impôt sur la fortune immobilière. En effet, il existe un renvoi⁹⁰⁰ aux deux derniers alinéas de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales⁹⁰¹.

Quant aux autres dispositifs de lutte contre la fraude à la loi, le contribuable ou l'administration ne peuvent pas demander l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal. En effet, l'article 205 A du Code général des impôts, ainsi que les clauses anti-abus en matière de retenue à la source – articles 119 ter 3) et 119 quater 3) du Code général des impôts – n'offrent pas la possibilité au contribuable de saisir le Comité. De même, les présomptions de fraude à la loi – telles que les articles 209 B et 155 A du Code général des impôts – et la clause anti-abus conventionnelle ne prévoient pas cette garantie. Ainsi, le choix du fondement par l'administration aura un véritable impact sur les garanties du contribuable. Par exemple, selon que l'administration se fonde sur l'abus de droit traditionnel ou la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts, le contribuable sera privé de la saisine du Comité. Cela apparaît contestable et non justifié puisque l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales a été présenté comme la continuité de l'article 205 A du Code général des impôts et, pourtant, il existe une vraie différence de procédure. Partant, une harmonisation des garanties du contribuable serait souhaitable pour assurer la même sécurité juridique à l'ensemble des contribuables, et maintenir l'égalité devant l'impôt. Soit les garanties correspondent aux exigences de la matière pénale, et dans ce cas, seule la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales doit permettre la saisine du Comité de l'abus de droit ; soit

⁹⁰⁰ LPF, art. 979 I : « *En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du deuxième alinéa du présent I, le litige est soumis aux dispositions des deux derniers alinéas de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales* ».

⁹⁰¹ LPF, art. 64 : « *En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.*

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »

la saisine du Comité de l'abus de droit doit devenir une garantie de droit commun, et être étendue à l'ensemble des fondements. L'entre-deux institué par le législateur n'est pas satisfaisant et pose la question de la constitutionnalité des dispositifs au regard du principe d'égalité devant l'impôt⁹⁰². Deux contribuables faisant l'objet d'une rectification pour une fraude à la loi n'auront pas les mêmes garanties selon le fondement choisi. La nature répressive de la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales peut justifier une telle différence de garanties⁹⁰³ mais entre deux règles non répressives, la divergence est injustifiable et pose un véritable problème de sécurité juridique.

425. Le visa du supérieur hiérarchique. Également, la vraie particularité de l'abus de droit traditionnel est l'exigence du visa du supérieur hiérarchique. Il convient de rappeler que l'article R. 64 du Livre des procédures fiscales dispose que « *La décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 64 est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification* ». La volonté du législateur était de marquer la gravité de l'accusation et de ses conséquences pour le contribuable en faisant intervenir un agent administratif gradé. La différence avec les autres fondements est ici davantage justifiée, et marque l'individualité de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dont les effets sont d'une particulière gravité pour le contribuable.

426. La procédure de rescrit. La procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales bénéficie enfin d'une procédure de rescrit spécifique prévue à l'article L. 64 B du Livre des procédures fiscales. De nouveau, ce n'est pas le seul fondement bénéficiant de cette garantie. Cet article prévoit que « *Les procédures définies aux articles L. 64 et L. 64 A ne sont pas applicables lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.* ». Ainsi, la procédure de rescrit spécial a été étendue à l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales lors de son adoption. Également, le législateur a prévu une procédure de rescrit spécifique à l'article

⁹⁰² V. en ce sens, développement sur la fusion des dispositifs, Partie II, Titre II, Chapitre II, not. n°629.

⁹⁰³ C'est notamment ce qu'a rappelé le Conseil d'État dans l'arrêt *Hays*, en ne retenant pas la contrariété au principe d'égalité devant l'impôt au regard de la distinction d'objets entre la procédure d'abus de droit et le principe général de lutte contre la fraude à la loi. CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France : Dr. fisc.* 2022, n° 13, comm. 174, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

L. 80 B, 9° du Livre des procédures fiscales⁹⁰⁴ pour la clause anti-abus du régime fusion de l'article 210-0 A du Code général des impôts ; et une procédure similaire à l'article L.80 B, 9°bis⁹⁰⁵ pour la nouvelle procédure de l'article 205 A du Code général des impôts.

En dehors de ces dispositifs, les autres fondements, à savoir les clauses anti-abus des articles 119 ter 3), 119 quater 3), 182 B, et 979 I, ainsi que les présomptions de fraude à la loi des articles 155 A, 209 B, 123 bis du même Code et celles applicables aux ETNC, n'ont pas de procédure de rescrit spécial. Elles sont soumises à la procédure de rescrit général de l'article L. 80 B 1° du Livre des procédures fiscales. Cette dernière est moins avantageuse puisque l'administration n'est pas tenue de répondre, et son silence ne confère aucune garantie au contribuable contrairement aux rescrits spécifiques⁹⁰⁶.

Au même titre que la procédure de saisine du Comité de l'abus de droit, il paraît contestable de maintenir de telles différences pour le contribuable. Il est nécessaire d'harmoniser les procédures de rescrit pour qu'elles offrent la même garantie aux contribuables placés dans une situation similaire. La création d'un rescrit spécifique et commun à l'ensemble des fondements de lutte contre la fraude à la loi serait une solution salubre pour assurer une égale sécurité juridique à tous les contribuables.

427. La soumission de la procédure d'abus de droit aux garanties constitutionnelles et conventionnelles du procès pénal. La majoration pour abus de droit présente les critères permettant de la qualifier de sanctions participant à la matière pénale. En tant que telle, la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est soumise aux garanties constitutionnelles⁹⁰⁷ découlant de l'article 8 de la DDHC ainsi qu'aux exigences de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme. En effet, le

⁹⁰⁴LPF, L. 80 B, 9° « Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, préalablement à la réalisation d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de cette opération, la confirmation que le III de l'article 210-0 A du code général des impôts ne lui était pas applicable. ».

⁹⁰⁵ LPF, L. 80 B, 9°Bis « Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé à l'administration centrale, préalablement à la réalisation d'une opération et à partir d'une présentation écrite, précise et complète de cette opération, la confirmation que l'article 205 A du code général des impôts ne lui était pas applicable ».

⁹⁰⁶ Il s'agit dans ce cas de simple lettre de confort. L'administration ne sera tenue que par sa réponse, et uniquement si elle répond. V. en ce sens, M. COZIAN, F. DEBOISY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2022-2023, 46^{ème} éd., p. 36.

⁹⁰⁷ D. GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, Dalloz, 2011, n° 33, p. 41 et s.

pouvoir de répression octroyé à l'administration ne doit pas être un moyen pour le législateur de s'affranchir des garanties et des droits reconnus en matière pénale⁹⁰⁸. Etant précisé qu'en cas d'application des majorations de droit commun pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré, les mêmes garanties constitutionnelles s'appliquent puisqu'elles participent également à la matière pénale.

Tout d'abord, selon l'article 8 de la DDHC, les infractions et les peines doivent être définies en des termes clairs et précis par la loi. Il s'agit du principe de légalité des délits et des peines⁹⁰⁹. Les éléments de l'infraction doivent être suffisamment définis par le législateur pour permettre au contribuable d'avoir connaissance des comportements répréhensibles et punissables⁹¹⁰. Cela renvoie également à l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi⁹¹¹. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il incombe au législateur « *d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi* »⁹¹². C'est notamment au regard de ce principe que le projet de réforme de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales a été censuré par le Conseil constitutionnel en 2013⁹¹³. Le terme « principal » n'ayant pas été considéré comme suffisamment précis, le texte de réforme a été déclaré contraire à la Constitution.

En outre, les lois ne peuvent pas s'appliquer à des infractions commises antérieurement à leur entrée en vigueur. En cela, la sanction doit être légalement instituée au moment de l'infraction, il ne peut y avoir de rétroactivité de la loi pénale, excepté si la loi nouvelle institue une sanction plus douce. Il s'agit du principe de la rétroactivité *in mitius*. Les sanctions fiscales

⁹⁰⁸ A. PERIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, thèse. préc. n°656.

⁹⁰⁹ Pour ex., Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : *Dr. fisc.* 2014, n° 1, comm. 70 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 24, ét. 268, F. LOCATELLI et S. LEFEVRE, spéc. Ann. ; *RJF* 3/2014, n° 267.

⁹¹⁰ L. PHILIP, « Le procès équitable dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel » : *RFFP*, sept. 2003, n°83, p. 11.

⁹¹¹ Cet objectif découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la DDHC.

⁹¹² Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, consid. 114.

⁹¹³ V. *supra* n°246, Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, Consid. 118 : « *Considérant que, compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant « pour motif principal » d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter* ».

entrent dans le champ d'application dudit principe dès lors qu'elles peuvent être assimilées à de véritables punitions⁹¹⁴. En revanche, si les majorations de droits ou les intérêts de retard ont le caractère d'une réparation pécuniaire et non un caractère répressif et dissuasif, le principe de non-rétroactivité ne sera pas applicable⁹¹⁵. En considération du caractère répressif de la procédure d'abus de droit, cette dernière sera soumise au principe de non-rétroactivité de la loi plus sévère. Toutefois, l'appréciation du caractère plus sévère de la sanction est parfois discutable. Lors de la modification du fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pour ajouter la définition de la fraude à la loi, il a été considéré que la nouvelle définition de l'abus de droit était plus stricte, et par conséquent plus favorable au contribuable. En vertu du principe de rétroactivité *in mitius*, la nouvelle procédure s'est alors appliquée immédiatement aux faits antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau texte. Or, comme l'a souligné le Professeur Ariane PÉRIN-DUREAU, la nouvelle définition de l'abus de droit apparaît davantage défavorable au contribuable⁹¹⁶. En effet, l'appréciation faite des critères de la fraude à la loi par la jurisprudence et notamment le développement de la notion de montage artificiel⁹¹⁷, multiplie les hypothèses dans lesquelles l'abus de droit est caractérisé. En cela, la définition de l'abus de droit n'était-elle pas plus sévère ? L'auteur relève également qu'en appliquant la nouvelle procédure dès le 1^{er} janvier 2009 aux opérations antérieures et aux opérations en cours, des contribuables non concernés par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales dans son ancienne version, entrent désormais dans son champ d'application, et par voie de conséquence celui de sa sanction. Antérieurement, les schémas de fraude à la loi ne pouvaient être remis en cause que sur le fondement du principe général reconnu par la jurisprudence, non assorti d'une sanction automatique. L'administration devait démontrer

⁹¹⁴ Cons. Const., 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, 30 décembre 1982, Loi de finances rectificative pour 1982, cons. 33 : « *Considérant que le principe de non-rétroactivité ainsi formulé ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* » ; DC n° 97-390, 19 novembre 1997, Loi organique relative à la fiscalité applicable en Polynésie française, cons. 14 « *Considérant, toutefois, que les articles 3 et 4 ne sauraient avoir, même indirectement, pour effet de soustraire des dispositions édictant des sanctions fiscales au respect du principe de non-rétroactivité des mesures répressives plus sévères ; qu'il appartiendra, le cas échéant, aux autorités compétentes de veiller au respect de ce principe à l'occasion de l'application desdits articles* ». Également, DC n° 2003-489, 29 décembre 2003, loi de finances pour 2004, cons 8 à 13, à propos de l'amende fiscale de 100 euros prévue en cas de la fourniture, faite de mauvaise foi, de renseignements inexacts pour obtenir le versement d'un acompte de la prime pour l'emploi.

⁹¹⁵ *Ibid.* Également, DC n° 89- 268, 29 décembre 1989, loi de finances pour 1990.

⁹¹⁶ A. PERIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, thèse préc. n°659.

⁹¹⁷ Le Professeur Ariane PERIN-DUREAU n'aborde pas la question du montage artificiel mais elle donne l'exemple d'un arrêt du Conseil d'État (CE, 8 oct. 2010, n°321361, *Four*) qui avait reconnu la fraude au seul motif que les actes étaient contraires aux intentions des auteurs des textes.

l'existence de manœuvres frauduleuses ou d'un manquement délibéré. Aussi, *in fine* l'application immédiate de la procédure n'était-elle pas défavorable au contribuable ?

Enfin, il résulte également de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, les principes de nécessité et d'individualisation des peines pour toute sanction ayant le caractère d'une punition⁹¹⁸. Par deux décisions du 17 mars 2011, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la constitution les majorations fiscales prévues à l'article 1728 et 1729 (respectivement pour non-déclaration après mise en demeure, et pour mauvaise foi). Les membres du Conseil constitutionnel ont considéré que lorsque les majorations de droits constituaient de véritables punitions, l'administration devait prendre en considération les circonstances de chaque espèce. Il en est de même si l'administration souhaite appliquer la majoration pour abus de droit. Cette dernière devra prendre en compte le comportement du contribuable pour déterminer s'il a eu un rôle actif ou seulement passif dans la réalisation du montage frauduleux⁹¹⁹. Cela rejoint le principe de proportionnalité et de modulation de la sanction imposé par l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui trouve également à s'appliquer dès lors que la majoration pour abus de droit peut être qualifiée d'accusation en matière pénale.

428. La soumission de la procédure d'abus de droit aux garanties conventionnelles. La procédure d'abus de droit, en tant que procédure punitive, est également soumise aux garanties conventionnelles prévues par la Convention européenne des droits de l'Homme, et notamment l'article 6 au sens de l'avis rendu par le Conseil d'État le 31 mars 1995, sur les manœuvres frauduleuses. Tout d'abord, il ressort de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'Homme une exigence de proportionnalité, de nécessité et d'individualisation des sanctions fiscales. Cela renvoie au pouvoir du juge administratif de moduler la sanction fiscale. L'article 132-20 du Code pénal français prévoit un certain nombre de plafonds autour duquel le juge doit individualiser les sanctions selon les faits d'espèce qui lui sont soumis, jusqu'à la possibilité de dispenser de sanction l'intéressé. La Cour européenne des droits de l'Homme a affirmé qu'il n'y avait de violation de l'article 6§1 malgré la présence de taux unique en droit fiscal. Selon la Cour, le juge administratif lors d'un recours en plein

⁹¹⁸ Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, consid. 37 : Rec. Cons. const. 1997, p. 333. – Cons. const., déc. 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC, Loi de finances pour 2004, cons. 11 : Rec. Cons. const. 2004, p. 487.

⁹¹⁹ Cons. const., 17 mars 2011, QPC n° 2010-104, QPC n°2010-105/106. Il faut noter que le Conseil d'État avait déjà affirmé le caractère modulable des majorations prévues à l'article 1729 : CE, 1er oct. 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n° 170598, concl. G. BACHELIER.

contentieux peut décharger le contribuable ou en modifier le montant dans la limite de l'application de la loi, ou encore substituer un taux inférieur ou supérieur selon les dispositions de la loi. Dès lors, les sanctions fiscales satisfassent les exigences de l'article 6§1 de la Convention⁹²⁰.

L'article 6§2 de la Convention est également applicable à la procédure d'abus de droit. Le principe de la présomption d'innocence, fondée sur cet article, implique que la charge de la preuve revient à l'accusation, soit à l'administration fiscale. En outre, au regard de ce principe, les dispositifs anti-abus doivent permettre au contribuable de démontrer que les opérations réalisées ne sont pas constitutives d'une fraude. En d'autres termes, il existe une interdiction des présomptions irréfragables de fraude à la loi. La procédure d'abus de droit respecte le principe de la présomption d'innocence puisqu'elle fait peser la charge de la preuve sur l'administration, et qu'elle ne repose pas sur un mécanisme présomptif, contrairement à d'autres fondements anti-abus.

Pour finir, la procédure d'abus de droit est soumise au respect des droits de la défense pour un procès équitable prévus à l'article 6§3 de la Convention. Les dispositions visent à garantir un certains nombres de droits à l'intéressé comme le droit d'être informé des accusations d'un point de vue des faits et des fondements juridiques, mais aussi le droit de disposer d'un temps suffisant pour préparer sa défense, ou encore le droit au respect du principe du contradictoire.

L'administration fiscale doit respecter l'ensemble de ces garanties constitutionnelles et conventionnelles lorsqu'elle souhaite mettre en œuvre la procédure d'abus de droit. Les conséquences de la nature répressive de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales sur la procédure sont donc significatives. La sanction attachée à l'abus de droit induit de nombreuses conséquences procédurales, cristallisant la différence avec les autres fondements anti-abus. Par ailleurs, au-delà de participer à la matière pénale, le prononcé de la sanction de la procédure d'abus de droit peut également mener à de véritables poursuites pénales.

⁹²⁰ CEDH, 5e sect., 7 juin 2012, n° 4837/06, *Segame SA c/ France* : *Dr. fisc.* 2012, n° 29, comm. 387, note L. AYRAULT ; *Dr. fisc.* 2013, n° 9, chron. 177, L. AYRAULT ; JCP G 2012, 922, note L. MILANO ; *RJF* 8-9/2012, n° 888, chron. É. BOKDAM-TOGNETTI, p. 699 et s. ; FR 32/2012, p. 33, note B. HATOUX.

2 - Les conséquences en termes de poursuites pénales

429. Le lien entre délit de fraude fiscale et fraude à la loi. La fraude fiscale se définit comme le fait de se soustraire frauduleuse ou d'avoir tenté de se soustraire frauduleusement « à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse »⁹²¹. Le délit de fraude fiscale a un champ d'application très large puisqu'il vise toute soustraction frauduleuse à l'imposition. Quant à la fraude à la loi, elle suppose une intention de contourner une disposition fiscale dans le but d'obtenir un avantage fiscal dont le contribuable n'aurait pas eu le bénéfice sans le montage créé. Partant, la fraude à la loi peut présenter les caractéristiques de l'infraction pénale de fraude fiscale, à savoir l'intention d'éluider l'impôt et la matérialisation de cette intention par des actes permettant de se soustraire à l'impôt. Ainsi, des schémas qualifiés comme frauduleux au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales peuvent aussi être considérés comme tels au sens de l'article 1741 du Code général des impôts⁹²². En ce sens, l'article prévoit une liste d'opérations considérées comme facilitant la fraude fiscale dans laquelle certaines opérations identifiées sont également des indices déterminants d'une fraude à la loi. Par exemple, la domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger. C'est un élément permettant de caractériser une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 du Livre de procédures fiscales, mais également d'aggraver la sanction du contribuable dans le cadre de la fraude fiscale. L'article 1741 du Code général des impôts vise également la réalisation d'acte fictif ou artificiel ou l'interposition fictive ou artificielle d'une entité. Le contribuable réalisant de tels actes est alors susceptible d'être sanctionné sur les deux fondements. À cet égard, certains auteurs dénoncent

⁹²¹ CGI, art. 1741, al.1.

⁹²² Sur la porosité des deux notions, v. D. GUTMANN, « La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ? » : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, ét. 122. Selon l'auteur, « Reste que l'étendue conceptuelle de la notion de fraude fiscale pose de sérieux problèmes de délimitation, en particulier par rapport à l'abus de droit. Certains schémas considérés comme fictifs en application de l'article L. 64 du LPF peuvent ainsi être considérés comme frauduleux au sens de l'article 1741 du CGI. De même, certains schémas procédant d'un but exclusivement fiscal et contraire aux objectifs poursuivis par les auteurs des textes pourraient sans doute être pénalement répréhensibles... mais où tracer la frontière entre ce qui relève du fiscal et ce qui relève du pénal ? »

le phénomène de « pénalisation » du droit fiscal⁹²³. Ce dernier se manifeste par une augmentation des peines encourues et des moyens mis en œuvre pour la détection et la répression des situations frauduleuses. La loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale⁹²⁴ est un exemple de la volonté de durcir la répression des délits fiscaux notamment avec la réforme du « verrou de Bercy ».

430. L'aménagement du « verrou de Bercy ». Avant la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale, l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales prévoyait une procédure dérogatoire selon laquelle « *Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.* ». Seule l'administration fiscale pouvait déclencher l'action publique en déposant plainte auprès du parquet sur avis favorable de la commission des infractions pénales. Ce mécanisme est couramment appelé le « verrou de Bercy », puisque l'administration agit effectivement comme un verrou en choisissant de manière discrétionnaire quel dossier doit être transmis au parquet. La loi du 23 octobre 2018 a modifié la procédure de transmission au Parquet par une procédure de transmission automatique pour les affaires les plus graves. En effet, le nouveau dispositif prévoit une transmission automatique au parquet, sans plainte préalable de l'administration, si, d'une part, le montant des droits éludés est supérieur ou égal à 100 000 euros ; d'autre part, si les rectifications ont donné lieu soit à des majorations d'au moins 80% dans le cas de l'article 1729 b) – hypothèse du contribuable à l'initiative ou principal bénéficiaire de l'abus de droit – et c) du Code général des impôts pour manœuvres frauduleuses ; soit à une majoration de 40% pour manquement délibéré ou pour abus de droit – hypothèse du contribuable passif – lorsque le contribuable avait déjà fait l'objet d'une majoration dans les six dernières années. Toutefois, le « verrou de Bercy » n'est pas supprimé dans la mesure où en dehors des cas susmentionnés, l'administration conserve son pouvoir discrétionnaire de transmission au parquet.

⁹²³ D. GUTMANN, La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ? : *Dr. fisc.* 2011, ét. 122, V. également, V. BOUSARDO, M. MAES, « Pénalisation de fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? » : *Dr. pén.* 2018, n° 10, dossier 9.

⁹²⁴ L. n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude : *Dr. fisc.* 2018, n° 46, comm. 453.

431. L'impact de la nouvelle procédure de transmission automatique sur les poursuites pénales. Depuis la loi du 23 octobre 2018, tout contribuable ayant commis un abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dont le montant des droits éludés est supérieur à 100 000 euros, et qui a fait l'objet de la majoration de 80% de l'article 1729 b) du Code général des impôts, peut être poursuivi devant les juridictions pénales pour fraude fiscale. Également, si le contribuable a déjà fait l'objet d'une majoration, son dossier sera transmis au parquet dès lors que l'administration applique la majoration de 40% pour abus de droit, sans qu'elle ait besoin d'apporter une motivation supplémentaire.

Dans le cas des autres fondements anti-abus, l'absence de majoration automatique réduit le risque de cumul des procédures, bien qu'il demeure existant. En effet, il n'y aura pas de transmission automatique au parquet si l'administration se fonde sur une des clauses anti-abus, ou sur l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Toutefois, si l'administration démontre l'existence de manœuvres frauduleuses donnant lieu à l'application de la majoration de 80%, cela entraînera également la transmission au parquet. Il en sera de même si l'administration caractérise un manquement délibéré alors que le contribuable a déjà fait l'objet d'une majoration dans les six dernières années. En revanche, si l'administration se contente de rectifier l'assiette imposable sur le fondement des règles anti-abus non répressives, sans invoquer les majorations de l'article 1729 a) et c), le dossier ne sera pas transmis automatiquement au parquet. Pour autant, dans cette hypothèse, l'administration conserve la possibilité de porter plainte contre le contribuable.

L'enjeu est important puisque le contribuable sanctionné sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales risque d'être plus facilement poursuivi sur le fondement pénal de la fraude fiscale, s'il remplit les conditions précitées. Pour rappel, la fraude fiscale est punie « *indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction* »⁹²⁵. Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, en cas de fraude en bande organisée ou dans l'hypothèse où la fraude a été réalisée ou facilitée par des opérations particulières telles que la domiciliation fiscale fictive précédemment évoquée⁹²⁶.

⁹²⁵ CGI. Art. 1741, al. 1.

⁹²⁶ CGI, art. 1741, al. 2 « *Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande*

Pour les mêmes faits, le contribuable risque alors une sanction fiscale et une sanction pénale, faisant ressurgir la question du cumul des sanctions fiscale et pénale.

432. Le principe *non bis in idem*. EN vertu de l'adage *non bis in idem* issu du droit romain, et qui peut se traduire par « *pas deux fois pour la même chose* », une même personne ne peut être sanctionné deux fois pour les mêmes faits. Ce dernier a fait l'objet d'une codification par le législateur français à l'article 368 du Code de procédure pénale sous sa forme moderne « *Aucune personne acquittée légalement ne peut plus être reprise ou accusée à raison des mêmes faits, même sous une qualification différente* ». Le principe posé par l'adage jouit également d'une reconnaissance internationale puisqu'il est repris dans plusieurs textes internationaux, tels qu'à l'article 14 §7 du Pacte de New York relatif aux droits civils et politiques de 1966⁹²⁷, à l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales⁹²⁸ et à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne⁹²⁹. Au regard de sa reconnaissance internationale, le principe *non bis in idem* dispose d'une valeur normative contraignante. Or, il s'oppose à la jurisprudence du Conseil constitutionnel admettant qu'un contribuable puisse être sanctionné par une sanction administrative et une sanction pénale pour les mêmes faits.

433. L'admission du cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales par le Conseil constitutionnel. Il a été admis par le Conseil constitutionnel, qu'une sanction fiscale

organisée ou réalisés ou facilités au moyen : 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ; 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ; 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ; 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle ». V. *infra* n°429.

⁹²⁷ Pacte international relatif aux droits civils et politiques (Onu, 16 décembre 1966), adopté et ouvert à la signature, à la ratification et à l'adhésion par l'Assemblée générale des Nations unies dans sa résolution 2200 A (XXI) du 16 décembre 1966. Art. 14 -7 « *Nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays.* ».

⁹²⁸ Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales * Strasbourg, 22.XI.1984, art. 4 « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.* ».

⁹²⁹ Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (2000/C 364/01), art. 50 « *Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction. Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.* ».

pouvait se cumuler avec une peine pénale. En effet, dans deux décisions du 24 juin 2016⁹³⁰ et du 22 juillet 2016⁹³¹, le Conseil constitutionnel a affirmé que le principe de nécessité des peines « *ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts.* ». Pour justifier le cumul des deux sanctions, les Sages relèvent la complémentarité existante entre les deux procédures, qui « *permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive* »⁹³². Toutefois, les Sages ont émis trois réserves d'interprétation au cumul des poursuites et sanctions pénale et fiscale.

En premier lieu, seuls les cas les plus graves peuvent faire l'objet de poursuites pénales en plus des poursuites administratives. La gravité peut résulter du montant des droits éludés ou encore de la nature des agissements du contribuable. En ce sens, la loi du 23 octobre 2018 supprime le « verrou de Bercy » uniquement dans les cas les plus graves. Les critères choisis sont les droits éludés – supérieur à 100 000 euros – mais aussi le comportement du contribuable – 80% pour abus de droit ou 40 % si l'administration ne démontre pas le rôle actif du contribuable dans la réalisation des actes ou sa qualité de bénéficiaire principal⁹³³.

En second lieu, jusqu'à ces deux décisions du Conseil constitutionnel⁹³⁴, le juge pénal pouvait sanctionner le contribuable indépendamment des poursuites devant le juge de l'impôt. Il y avait un principe d'indépendance des procédures⁹³⁵, selon lequel les deux procédures ont un objet et une nature distincte, justifiant une application indépendante des procédures fiscale et pénale⁹³⁶. L'une des conséquences était le refus du juge répressif de sursoir à statuer en

⁹³⁰ Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QP : *Dr. fisc.* 2016, comm. 405, note S. DETRAE ; *RJF* 2016, p. 862.

⁹³¹ Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-556 QPC : *RJF*, 2016, p. 1077, note B. HATOUX.

⁹³² *Ibid.*

⁹³³ Sur la différence des deux taux, v. *supra* n°285.

⁹³⁴ Cons. const. 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 ; Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-556 QPC : *RJF*, 2016, p. 1077, note B. HATOUX.

⁹³⁵ V. C. ACARD, N. GENESTIER et G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1er volet). Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale » : *Dr. fisc.* 2016, comm. 172 ; L. AYRAULT, « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal » : *Dr. fisc.* 2016, 503 ; F. DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale » : *Dr. fisc.* 2014, 692.

⁹³⁶ Cass. crim., 19 mai 2016, n° 15-84.526 QPC : « *il est de principe que les poursuites pénales du chef de fraude fiscale, qui visent à réprimer des comportements délictueux tendant à la soustraction à l'impôt, et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et par leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre* ».

attendant la décision du juge de l'impôt⁹³⁷. De plus, la décharge du contribuable de toute imposition n'imposait pas au juge pénal de réviser sa décision. Dans les deux décisions de 2016, le Conseil constitutionnel a estimé que « *les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale.* »⁹³⁸. Dès lors, malgré l'indépendance des procédures pénale et fiscale, le juge pénal ne peut sanctionner le contribuable pour fraude fiscale si le juge de l'impôt l'a déjà déchargé de l'imposition pour un motif de fond. En ce sens, un arrêt de la Cour de cassation de 2019 semble montrer une inflexion de la jurisprudence judiciaire sur le refus du juge pénal de sursoir à statuer, puisque qu'en l'espèce, le juge pénal a accepté de sursoir à statuer dès lors qu'il existe un risque sérieux de contradiction entre les deux juridictions⁹³⁹.

En troisième lieu, sur la question plus particulière du cumul des sanctions fiscales et pénales, le Conseil constitutionnel a plafonné la sanction encourue par le contribuable. En vertu du principe de proportionnalité des peines, la sanction globale est limitée au montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Initialement, la réserve du Conseil constitutionnelle désignait les sanctions de même nature, mais la Cour de justice de l'Union européenne a confirmé qu'il fallait envisager la globalité des sanctions indifféremment de leur nature⁹⁴⁰. Le juge pénal ou le juge de l'impôt doit ainsi procéder à une comparaison des sanctions afin de ne retenir que la sanction la plus élevée, que ce soit celle découlant de la majoration pour abus de droit ou celle de l'amende pénale. Cela suppose que le juge modère la sanction en fonction de l'issue de l'autre procédure.

434. L'abandon progressif du principe *non bis in idem*. Initialement, la Cour européenne des droits de l'Homme condamnait les États qui permettaient le cumul des sanctions fiscale et pénale au regard de l'article 4 du protocole n°7 de la convention européenne de

⁹³⁷ V. en ce sens, R. BOUSTA, « De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénal » : *Dr. fisc.* 2011, n° 16, ét. 310 ; également, F. DEBOISSY, « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale » : *Dr. fisc.* 2014, n°51-52, ét. 692.

⁹³⁸ *Ibid.*

⁹³⁹ Cass. Crim, 11 sept. 2019, n° 18-81980 : *Dr. fisc.* 2019, n°43, ét. 412.

⁹⁴⁰ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20 : *Dr. pénal* 2022, n° 7-8, comm. 135, note V. PELTIER.

sauvegarde des droits de l'Homme. Toutefois, dans un arrêt *A et B c/ Norvège*⁹⁴¹, la Cour a admis qu'en présence de procédures mixtes unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit, le cumul était possible. La Cour exige que « *la sanction imposée à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier soit prise en compte dans la procédure qui a pris fin en dernier, de manière à ne pas faire porter pour finir à l'intéressé un fardeau excessif* »⁹⁴². Cela rejoint les réserves constitutionnelles plafonnant le montant de la sanction, et exigeant d'établir un lien entre les procédures pénale et fiscale en cours.

Du point de vue du droit de l'Union européenne, la CJUE a été saisie d'une question préjudicielle sur le cumul des sanctions pénale et fiscale dans une affaire intéressant la TVA. En l'espèce, l'administration française reprochait au contribuable d'avoir dissimulé une majeure partie de ses recettes, minorant sa déclaration de TVA et l'assiette imposable des bénéficiaires non commerciaux. Pour ces faits, la procédure de redressement a donné lieu à l'application d'une pénalité fiscale définitive de 40% des droits éludés. Le contribuable a également été condamné à 12 mois d'emprisonnement par le tribunal correctionnel pour fraude fiscale par dissimulation et omission d'écritures dans un document comptable. Ce dernier a interjeté appel de la décision sur le fondement d'une violation du principe *non bis in idem*, considérant que le cumul des sanctions fiscale et pénale entraînait une sévérité globale trop importante. La cour d'appel a confirmé le jugement de première instance, réformant la peine de l'appelant, en prononçant une sanction supérieure. Le contribuable a alors formé un pourvoi en cassation sur le même fondement⁹⁴³. Afin de trancher l'affaire au fond, la Chambre criminelle a adressé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne pour qu'elle se prononce sur l'existence ou non d'une telle contrariété au droit de l'Union européenne. La Cour de justice a validé la possibilité d'un cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales dans une décision du 5 mai 2022⁹⁴⁴. Les juges ont précisé le principe du cumul par la formule suivante : « *Or, tout d'abord, il ressort des indications figurant dans la demande de décision préjudicielle que l'article 1729 du CGI prévoit les conditions dans lesquelles des dissimulations frauduleuses ou des omissions déclaratives en matière, notamment, de TVA peuvent donner lieu à l'infliction d'une sanction administrative pécuniaire*

⁹⁴¹ CEDH, 15 nov. 2016, Req. n° 24130/11 et n° 29758/11, *A. et B. c/ Norvège* : *Dr. fisc.* 2016, comm. 603, obs. M. PELLETIER ; *Dr. pén.* 2017, comm. 14 ; *JCP G*, 2017, 183, note O. DÉCIMA.

⁹⁴² *Ibid.*, §132.

⁹⁴³ Cass. Crim, 21 oct. 2020, n° 19-81929 : *Dr. fisc.* 2020, n°47, comm. 445, note C. CASSAN et P. MISPELON.

⁹⁴⁴ CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20 : *Dr. pénal* 2022, n° 7-8, comm. 135, note V. PELTIER.

de nature pénale. Conformément l'article 1741 du CGI et dans les conditions visées par cette disposition, de tels agissements peuvent, « indépendamment des sanctions fiscales applicables », également faire l'objet d'une amende pénale et d'une peine privative de liberté »⁹⁴⁵. Seule la troisième réserve a été partiellement censurée par la Cour de justice puisque les juges ont estimé que le principe de proportionnalité s'appliquait même entre sanctions de nature différente. Les juges nationaux doivent donc vérifier si le cumul de sanctions respecte le principe de proportionnalité, même si les sanctions sont une sanction fiscale devant le juge de l'impôt et une peine d'emprisonnement devant le juge pénal⁹⁴⁶.

435. L'application des critères du cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales par la Cour de cassation. Par plusieurs arrêts en date du 22 mars 2023⁹⁴⁷, la chambre criminelle de la Cour de cassation a pris en considération la réponse apportée par la Cour de justice de l'Union européenne. Elle a censuré la cour d'appel en rappelant qu'il appartient au juge pénale de « vérifier qu'il était raisonnablement prévisible, au moment où l'infraction a été commise, que celle-ci était susceptible de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale, le cas échéant en tenant compte de la profession du prévenu et des conseils juridiques auxquels il pouvait recourir » ; ainsi que « de vérifier que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues » en s'assurant que « la charge finale résultant de l'ensemble des sanctions prononcées, quelle que soit leur nature, ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction qu'il a commise ». Par conséquent, les réserves constitutionnelles au principe *non bis in idem* ont été confirmées et complétées par la Cour de justice de l'Union européenne, rendant le cumul des procédures/ sanctions fiscale et pénale conditionné mais possible.

Au regard de l'évolution jurisprudentielle et de l'aménagement du « verrou de Bercy », la procédure d'abus de droit comporte un véritable risque pénal en comparaison aux autres fondements de lutte contre la fraude à la loi. En effet, dès que les droits éludés seront supérieurs

⁹⁴⁵ *Ibid.*, consid. 45.

⁹⁴⁶ *Ibid.*, consid. 50 : « À cet égard, il convient de préciser que, selon la jurisprudence rappelée au point 36 ainsi qu'au point précédent du présent arrêt, cette exigence s'applique, sans exception, à l'ensemble des sanctions imposées cumulativement et, partant, tant au cumul de sanctions de même nature qu'au cumul de sanctions de natures différentes, tel que celui de sanctions pécuniaires et de peines privatives de liberté. La seule circonstance que les autorités compétentes aient l'intention d'imposer des sanctions de natures différentes ne saurait les exempter de l'obligation de s'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée, sous peine de méconnaître le principe de proportionnalité. ».

⁹⁴⁷ Cass. Crim. 23 mars 2023, n°19-81.929. Dans le même sens : Cass. crim., 22 mars 2023, n°19-80.689.

à 100 000 euros, la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit et de la majoration de 80% de l'article 1729 b) entraînent désormais une transmission automatique au parquet. Dans le cadre des autres fondements, il est toujours possible que l'administration utilise le fondement des manœuvres frauduleuses de l'article 1729 c) du Code général des impôts pour appliquer une majoration équivalente mais cette dernière n'est pas automatique. Ainsi, le risque pénal demeure plus faible pour les autres fondements de lutte contre la fraude à la loi. Au-delà du risque des poursuites pénales, le recours à l'abus de droit implique un risque tenant au cumul des sanctions pour le contribuable. Ce dernier peut être sanctionné sur le fondement de l'abus de droit par la majoration de l'article 1729 b) du Code général des impôts, mais également être condamné à une amende pénale importante, voire à une peine d'emprisonnement. Seule la réserve posée par le Conseil constitutionnel, et clarifiée par la Cour de justice de l'Union européenne, limite sa sanction dans sa sévérité ; bien que le montant le plus élevé des sanctions encourues peut déjà être une sanction extrêmement sévère.

436. Bilan. Pour conclure sur l'objet et la nature des dispositifs anti-abus, il existe deux types de fondement anti-abus.

D'une part, les clauses anti-abus contenues aux articles 205 A, 119 ter 3), 119 quater 3) et 979 I du Code général des impôts, mais aussi à l'article 210-0- A du même Code, sont des règles non répressives. Elles ne sont pas assorties d'une sanction particulière. Seules les majorations de droit commun, supposant une preuve distincte de la fraude à la loi, sont applicables. Il en est de même pour les présomptions de fraude à la loi des articles 209 B, 123 bis, 155 A du Code général des impôts et celles applicables aux ETNC. Elles ne sont pas visées à l'article 1729 b) du même Code, et par conséquent, elles ne sont pas de nature répressive. Ensuite, en l'absence de stipulation conventionnelle particulière, la clause anti-abus conventionnelle n'entraîne également aucune sanction, seul le bénéfice de l'avantage conventionnel est retiré au contribuable. Enfin, le principe général de lutte contre la fraude à la loi poursuit également un objet distinct de la procédure d'abus de droit comme cela a été rappelé par le Conseil d'État dans l'arrêt *Hays* de 2022⁹⁴⁸ ; et cette jurisprudence peut être étendue au

⁹⁴⁸ CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France*, préc., consid. 6 : « Ainsi, les dispositions de cet article (L.64 du LPF) et le principe (Principe général de lutte contre la fraude à la loi) en cause régissent des situations différentes et sont susceptibles d'emporter des conséquences différentes, notamment quant à l'application des majorations prévues par l'article 1729 du code général des impôts. La différence de traitement qui en résulte étant en rapport direct avec l'objet des normes en cause, le législateur, qui a précisément défini le champ d'application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, ne peut être regardé comme ayant méconnu le

principe général de lutte contre les pratiques abusives dégagé par la Cour de justice de l'Union européenne.

D'autre part, le renvoi de l'article 1729 b) du Code général des impôts à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, et seulement à cette procédure, marque toute la spécificité de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Elle est assortie d'une sanction distincte et automatique ainsi que d'une procédure particulière liée à la nature répressive reconnue aux majorations fiscales par les différentes juridictions internes et européennes. La majoration pour abus de droit est considérée comme une « *accusation en matière pénale* », justifiant l'application de l'ensemble des principes régissant le procès pénal. En cela, la procédure d'abus de droit a une nature particulière, une procédure répressive.

Cette différence de nature, révélée par l'étude de l'objet des dispositifs, peut apparaître comme une clé d'articulation. Face à des fondements poursuivant des objets distincts, l'administration a-t-elle le choix de son action ? Peut-elle choisir librement de réprimer plutôt que d'uniquement rectifier l'assiette ?

Section II. La mise en œuvre du critère d'articulation tenant à l'objet

437. Entre exclusion et coexistence. La recherche de l'objet des fondements a mis en exergue la singularité de la procédure d'abus de droit. La majoration automatique qui lui est attachée fait de cette procédure une règle répressive à l'instar d'une règle de droit pénal. Cette différence de nature peut être une clé d'articulation des fondements. D'abord, il convient de rappeler qu'en présence de fondements ayant un objet distinct, le principe *lex specialia generalibus derogant* n'est pas applicable⁹⁴⁹. Il n'existe pas de rapport de spécialité du plus général par rapport au plus spécial. Dans ce cas, quels sont les rapports que peuvent entretenir les fondements ? En doctrine, deux courants s'opposent : pour certains, la différence de nature justifie une coexistence des fondements. En d'autres termes, l'administration aurait le choix des

principe d'égalité devant la loi en instituant les garanties prévues par l'article L. 64 pour la seule procédure de répression des abus de droit ».

⁹⁴⁹ Pour étude des conditions d'application du principe, v. *infra* Partie II, Titre II, chapitre I.

armes entre rectifier l'assiette imposable du contribuable, ou le punir⁹⁵⁰. Il s'agit alors d'un rapport de concurrence et non d'exclusivité entre les fondements. Pour d'autres⁹⁵¹, les nouveaux fondements excluent l'abus de droit malgré son objet particulier. Ils seraient dans un rapport d'exclusivité vis-à-vis de la procédure d'abus de droit. Pour autant, cette dernière thèse ne semble pas correspondre à la volonté du législateur, notamment à l'idée d'un abus de droit à « deux étages »⁹⁵². Par conséquent, il convient d'envisager, pour les exclure, tout d'abord, les thèses d'éviction de l'abus de droit traditionnel (§1), avant d'analyser ensuite, la thèse de la concurrence des fondements (§2).

§1. L'exclusion des thèses d'éviction de l'abus de droit traditionnel

438. L'étude nécessaire des thèses en faveur de l'éviction de l'abus de droit. Depuis l'insertion des différentes clauses anti-abus européennes et conventionnelles, et la procédure d'abus de droit nouveau de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, la doctrine se divise sur la place de la procédure traditionnelle de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Affirmer la concurrence des fondements suppose dans un premier temps de rejeter les thèses soutenant l'éviction de l'abus de droit. Ces dernières reposent sur deux fondements distincts. Une première théorie repose sur une interprétation erronée de la jurisprudence du Conseil d'État, qui ne reconnaît qu'un rôle subsidiaire à la procédure d'abus de droit (A). Une seconde théorie, plus récente, repose sur le rapport entre une règle d'assiette qui corrige l'assiette imposable, et l'abus de droit, l'application de la première ne permettant pas, par la suite, d'agir sur la seconde (B).

A- La subsidiarité de l'abus de droit face à des dispositions particulières

439. Le fondement de la théorie de la subsidiarité de l'abus de droit. Tout d'abord, une partie de la doctrine fonde la subsidiarité de l'abus de droit sur l'interprétation de

⁹⁵⁰ En ce sens, par ex. F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 632.

⁹⁵¹ V. *infra* sur les thèses de la subsidiarité de l'abus de droit, n°321 et n°326.

⁹⁵² B. PEYROL, J.-F. PARIGI : Rapp. d'information déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 1236, AN, sept. 2018 ; *FI* 1-2019, n° 9.1.1.

plusieurs arrêts dans lesquels l'abus de droit n'a pas été retenu alors que l'administration aurait pu fonder le redressement sur un autre fondement⁹⁵³.

Dans l'arrêt *SELARL Pharmacie de Challonges*, le Conseil d'État n'avait pas retenu le grief d'abus de droit aux motifs que la charge fiscale de l'intéressé ne se trouvait pas en réalité modifiée par l'acte du contribuable⁹⁵⁴. Pour rappel, une pharmacienne avait apporté son officine à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée. La valeur des éléments incorporels avait été estimée au moment de l'apport constitutif à la valeur d'origine, soit la valeur vénale de 4 900 000 F en l'espèce. Or, quelques mois plus tard, la société a réalisé un acte d'apport rectificatif afin d'augmenter la valeur de la clientèle à 8 101 000 F avant de vendre son fonds de commerce 8 440 000 F. La plus-value réalisée a alors été calculée sur la valeur rectificative de l'apport, minimisant cette dernière par rapport à l'imposition normalement due si la plus-value avait été calculée sur la valeur vénale initialement retenue. Certains auteurs ont interprété la censure du Conseil d'État, fondée sur le défaut d'un avantage fiscal suffisant, comme une affirmation du « *caractère subsidiaire de l'abus de droit* »⁹⁵⁵. L'administration aurait utilisé le mauvais fondement pour remettre en cause les variations de l'actif net de la société requérante. En l'espèce, l'administration aurait pu se borner à appliquer l'article 38-2 du Code général des impôts pour imposer au taux normal la valeur primitive du fonds de commerce et celle que lui reconnaissait l'acte rectificatif à l'année N+2, telle une décision de gestion opposable à l'administration. Par suite, il a été admis par une partie de la doctrine que « *La présente décision exclut ainsi le recours par l'administration à la procédure d'abus de droit lorsqu'elle dispose du pouvoir de procéder au redressement lié au montage sur le fondement des dispositions du CGI* »⁹⁵⁶.

Dans la continuité de l'arrêt *SELARL Pharmacie de Chalonges*, le Conseil d'État a rendu un arrêt *Tomasina*⁹⁵⁷ consacrant une position similaire. En l'espèce, en vue d'une fusion, un

⁹⁵³ Notamment, CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie de Chalonges* : *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note O. FOUQUET. – V. également, CE, 10 juill. 2007, n° 294537, *min. c/ Tomasina* : *RJF* 11/2007, n° 1297 ; *BDCF* 11/2007, n° 131, concl. P. COLLIN. – V. antérieurement CE, 9 déc. 1992, n° 71859, *Ravot* : *Dr. fisc.* 1993, n° 41, comm. 1944, concl. P. MARTIN ; *RJF* 2/1993, n° 207.

⁹⁵⁴ CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie de Chalonges* : *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note O. FOUQUET ; *Procédures* 2007, comm. 153, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 5/2007, n° 600, concl. P. COLLIN, p. 426 ; *BDCF* 5/2007, n° 62 ; *RTD com.* avr.-juin 2007, p. 472 et s., note P. COLLIN.

⁹⁵⁵ O. FOUQUET, « Abus de droit – Le caractère subsidiaire de l'abus de droit », *Dr. fisc.* 2007, n°20, comm. 522.

⁹⁵⁶ V. en ce sens les observations sur l'arrêt *SELARL Pharmacie de Chalonges* : *RJF* 5/07 n° 600.

⁹⁵⁷ CE, 10 juil. 2007, *Tomasina*, *RJF* 11/07 n° 1297 concl. P. COLLIN ; *BDCF* 11/07 n° 131.

contribuable avait cédé de manière anticipée une partie de ses actions. Pour l'administration, la cession anticipée des titres n'était intervenue que pour dissimuler, sous la qualification d'une plus-value de cession imposable au taux de 16% de l'article 160 - 1 ter) 4 du Code général des impôts, une distribution de bénéfice d'une société à son actionnaire imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Pour la Cour administrative d'appel de Nantes, la fraude à la loi n'était pas caractérisée dans la mesure où le contribuable aurait pu prévoir le versement d'une soulte en numéraire. Cela aurait conduit au même résultat fiscal, à savoir l'imposition au taux de 16%. Le Conseil d'État n'a pas retenu la fraude à la loi et a qualifié la somme perçue par anticipation de plus-value. Comme l'a souligné le Commissaire du gouvernement Pierre COLLIN dans ses conclusions, l'administration aurait pu se fonder sur la théorie de l'acte anormal de gestion en faisant valoir qu'il s'agissait en réalité d'une libéralité de la société cessionnaire entre les mains du cédant au regard du prix supérieur des titres cédés⁹⁵⁸. Par conséquent, d'aucuns soutiennent qu'il s'agit d'une nouvelle illustration du caractère subsidiaire de l'abus de droit⁹⁵⁹.

Enfin, la thèse de la subsidiarité de l'abus de droit a été de nouveau affirmée à propos de l'arrêt *Kalpokdjian*, dans lequel le juge a précisé que « ces dispositions [celles de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales] ne sont pas applicables, alors même qu'une de ces conditions serait remplie, lorsque le redressement est justifié par l'existence d'un acte anormal de gestion »⁹⁶⁰. En l'espèce, le contribuable a contesté la rectification de l'administration sur le fondement de l'acte anormal de gestion en invoquant notamment la présence d'un abus de droit implicite⁹⁶¹. Ce dernier avait passé une convention avec une des sociétés dont il était actionnaire majoritaire afin de justifier le virement au crédit du compte de l'actionnaire d'une somme importante. La convention n'impliquait aucune contrepartie réelle pour la société débitrice. L'administration a alors fondé la rectification sur le fondement de l'acte anormal de gestion, relevant l'absence de contrepartie pour la société débitrice, ce qui équivaut à un

⁹⁵⁸ P. COLLIN, concl. ss. CE, 10 juil. 2007, *Tomasina* : BDCF 11/07 n° 131, « En réalité, l'administration, si elle estimait que la cession déguisait une distribution, aurait dû passer par la voie de l'acte anormal de gestion. Le fait, pour la société cessionnaire, de payer un prix supérieur à la valeur réelle des titres constitue en effet une libéralité imposable entre les mains du cédant par application de l'article 111 c. Telle est bien la thèse première de l'administration, qui soupçonnait M. Tomasina d'avoir « siphonné » les résultats de la future société par ce moyen. Mais elle n'est pas allée au bout de sa logique. ».

⁹⁵⁹ V. en ce sens les observations sur l'arrêt *Tomasina*, RJF 11/07 n° 1297 concl. P. COLLIN ; BDCF 11/07 n° 131.

⁹⁶⁰ CE, 6 oct. 2010, n° 299986, *Kalpokdjian* : Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 126, concl. J. BOUCHER ; RJF 1/2011, n° 77.

⁹⁶¹ Sur la notion d'abus de droit implicite, v. *infra* n°452 à n°456.

appauvrissement injustifié de la société contraire à son intérêt. Le Conseil d'État a alors constaté l'absence de contrepartie suffisante, et a considéré qu'il y avait bien un acte anormal de gestion, sans qu'il y ait un abus de droit implicite. En effet, l'administration avait bien relevé ce défaut de contrepartie, ce qui justifiait le choix du fondement, bien que les conditions de l'abus de droit soient également réunies.

Il en ressort que, pour certains auteurs, la jurisprudence a voulu affirmer le caractère subsidiaire de l'abus de droit par rapport aux dispositions fiscales de droit commun à travers ces différents arrêts. Du fait de la nature répressive de l'abus de droit, ce dispositif doit rester « à la disposition de l'administration lorsqu'elle ne peut se fonder sur aucun autre dispositif spécifique anti-abus »⁹⁶². L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne pourrait être mis en œuvre « que si aucune autre voie, n'impliquant pas pour l'administration d'écarter des actes fictifs, ne permet d'aboutir au même redressement »⁹⁶³.

440. Transposition à l'articulation de l'abus de droit et des dispositifs anti-abus.

Si la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est subsidiaire dès lors qu'il existe un autre fondement pour parvenir au même redressement, alors avec la multiplication des dispositifs de lutte contre la fraude à la loi, la procédure d'abus de droit devient de fait ineffective. En effet, la procédure d'abus de droit vise à sanctionner les mêmes actes que les autres clauses anti-abus internes, conventionnelles ou issues du droit de l'Union européenne. L'application de la théorie de la subsidiarité de l'abus de droit revient donc à priver l'administration du choix du fondement au profit des clauses anti-abus, faisant office de fondement alternatif à la procédure d'abus de droit. Une telle affirmation reposant sur une interprétation erronée des arrêts du Conseil d'État doit être rejetée.

441. Le rejet de la thèse de la subsidiarité de l'abus de droit. Tout d'abord, les arguments issus de l'interprétation des arrêts *SERAL Pharmacie des Challonges* et *Tomasina*, et invoqués au soutien de la subsidiarité de l'abus de droit doivent être rejetés. À l'analyse, ils ne consacrent en rien l'éviction de l'abus de droit⁹⁶⁴. L'élément déterminant de cette jurisprudence est le défaut d'économie fiscale réalisée et non la subsidiarité de l'abus de

⁹⁶² Concl. V. DAUMAS, ss. CE, 12 mai 2017, n° 398300.

⁹⁶³ Concl. K. CIAVALDINI, ss. CE, 11 févr. 2022, n° 455794 : *Dr. fisc.* n° 22, 2022, comm. 239, note F. DEBOISSY « *L'administration n'est pas tenue de recourir à l'abus de droit pour établir que des fonds ont été prêtés à un associé par le biais d'une société interposée au sens de l'article 111, a du CGI* ».

⁹⁶⁴ CE, 5 mars 2007, n°284457, *Pharmacie des Challonges* : préc.

droit⁹⁶⁵. Si l'une des conditions de l'abus de droit par fraude à la loi n'est pas remplie, en l'espèce l'avantage fiscal, il faut effectivement écarter l'abus de droit. Est-ce pour autant qu'il en devient subsidiaire ? La réponse semble être négative. Il y a une confusion entre les conditions d'application et le champ d'application. L'abus de droit avait vocation à s'appliquer mais il n'était pas applicable en raison de l'absence d'avantage fiscal suffisant.

Quant à l'arrêt *Kalpokdjian*⁹⁶⁶, les juges n'ont pas réellement eu à hiérarchiser les fondements. La théorie de l'acte anormal de gestion était le fondement initial choisi par l'administration. Le Conseil d'État n'a fait que répondre à la question qui lui été posée, à savoir est-ce que l'administration a correctement fondé le redressement du contribuable ? En l'espèce, il y avait bien un acte anormal de gestion. Par conséquent, l'administration était libre d'agir sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion sans qu'il puisse lui être reproché de ne pas avoir choisi le fondement de l'abus de droit, alors que les conditions étaient remplies. *In fine*, l'arrêt *Kalpokdjian* affirme le choix des armes de l'administration en rejetant l'abus de droit implicite malgré la présence des conditions de mise en œuvre de ce dernier. Lorsque les conditions de mise en œuvre de l'abus de droit sont remplies ainsi que celles de l'acte anormal de gestion, il ne peut être reproché à l'administration de se fonder sur la théorie de l'acte anormal de gestion.

Ainsi, les arrêts au soutien de la thèse de la subsidiarité de l'abus de droit ne consacrent nullement le caractère subsidiaire de la procédure d'abus de droit⁹⁶⁷. Soit les conditions de mise en œuvre de l'abus de droit font défaut, ce qui justifie son éviction ; soit il existe effectivement un fondement alternatif sur lequel l'administration a choisi de se fonder pour rectifier le contribuable. Partant, la thèse de la subsidiarité de l'abus de droit demeure une théorie doctrinale qui doit être rejetée en l'absence d'un fondement jurisprudentiel ou légal suffisant.

⁹⁶⁵ En ce sens, F. DEBOISSY, « L'administration n'est pas tenue de recourir à l'abus de droit pour établir que des fonds ont été prêtés à un associé par le biais d'une société interposée au sens de l'article 111, a du CGI » : *Dr. fisc.* 2022, n°22, comm. 239.

⁹⁶⁶ CE, 6 oct. 2010, *Kalpokdjian*, préc.

⁹⁶⁷ V. en ce sens, F. DEBOISSY « L'administration n'est pas tenue de recourir à l'abus de droit pour établir que des fonds ont été prêtés à un associé par le biais d'une société interposée au sens de l'article 111, a du CGI » , art. préc. : « *En effet, les arrêts cités au soutien de la thèse du caractère subsidiaire de l'abus de droit n'ont absolument pas cette portée : dans toutes les espèces visées, si le Conseil d'État a jugé que l'abus de droit ne pouvait pas être mis en œuvre, ce n'est pas parce que cette procédure aurait un caractère subsidiaire mais tout simplement parce que la condition tenant à la réalisation d'une économie fiscale n'était pas remplie* ».

B- L'exclusion de l'abus de droit par l'application d'une règle d'assiette

442. L'exclusion de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales au profit de l'article 205 A du Code général des impôts. Certains auteurs se sont questionnés sur l'articulation entre l'article 205 A du Code général des impôts et l'abus de droit traditionnel⁹⁶⁸. La clause anti-abus étant une pure règle d'assiette, elle ne nécessite pas d'actes positifs de l'administration pour s'appliquer. Elle s'impose à l'administration et au contribuable pour l'établissement de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés. En somme, « *un montage ayant été mis en place par un contribuable afin d'obtenir un avantage fiscal et relevant du champ d'application de l'article 205 A devrait être considéré, par le jeu de ce dernier, comme n'ayant en principe jamais pu produire l'effet escompté. Exclu ab initio du champ d'application de l'avantage fiscal, le contribuable n'aura théoriquement pu voir sa charge fiscale modifiée par ce montage* »⁹⁶⁹. Le recours à la procédure d'abus de droit serait alors impossible, l'avantage fiscal n'existant pas ou plus. En outre, cet argument pourrait être étendu aux autres règles d'assiette, c'est-à-dire aux articles 119 ter 3), 119 quater 3), 979 I du Code général des impôts ou encore la clause anti-abus de l'article 210-0- A III du même Code et les différentes présomptions de fraude à la loi.

443. L'étude des commentaires de la doctrine administrative. Les commentaires de la doctrine administrative sur l'articulation des deux dispositifs s'avèrent peu satisfaisants⁹⁷⁰. La doctrine adopte un raisonnement en deux temps : soit les conditions de l'article 205 A du Code général des impôts sont remplies et dans ce cas, l'administration doit se fonder sur la clause anti-abus ; soit les conditions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales sont remplies – à savoir l'exclusivisme du motif fiscal – et dans ce cas, l'administration peut se fonder sur la procédure de l'abus de droit traditionnel. Par une lecture stricte, l'abus de droit

⁹⁶⁸ Y. RUTSCHMANN, P.-M. ROCH : « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme » : *Dr. fisc.* 2019, n° 3, comm. 116 ; F. AUSTRY : « La fin de l'abus de droit ? À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : *EFL FR* 54/18, n° 4.

⁹⁶⁹ Y. RUTSCHMANN, P.-M. ROCH : « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », art. préc.

⁹⁷⁰ BOI-IS-BASE-70 : « *Si l'opération est constitutive d'un montage qui vérifie les conditions d'application de l'article 205 A du CGI (I § 10 à § 60), il convient d'en écarter les conséquences sur le fondement de cet article [...]. En présence d'actes fictifs ou d'actes ou de montages mis en place dans un but exclusivement fiscal, il convient d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF avec les garanties spécifiques qu'elle comporte. Il est rappelé que, lorsque le motif autre que fiscal apparaît négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de l'opération, l'abus de droit fiscal de l'article L. 64 du LPF peut être caractérisé* ».

n'aurait vocation à s'appliquer que lorsque l'article 205 A du Code général des impôts ne s'applique pas. Les deux dispositifs coexistent mais ne seraient pas concurrents puisqu'ils ne s'appliqueraient pas aux mêmes situations.

444. Critique du critère choisi par la doctrine administrative. Le critère d'articulation choisi par l'administration dans ses commentaires de la clause anti-abus est celui du but poursuivi par le contribuable. En effet, l'abus de droit selon l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales serait réservé aux cas les plus graves d'abus de droit ; autrement dit, dès que le motif fiscal est exclusif. Or, l'étude des critères classiques de la fraude à la loi a révélé une unité des critères de définition autour de la recherche du motif déterminant poursuivi par le contribuable⁹⁷¹. Le critère choisi est alors contestable puisque, malgré la multiplication des fondements, il existe une convergence de la condition du but poursuivi autour de la notion de but essentiel⁹⁷². D'ailleurs, la même doctrine administrative rapproche le terme de « principalement » du terme « essentiellement », synonyme de déterminant⁹⁷³. En cela, le but poursuivi ne peut servir de fondement à l'articulation entre la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés et la procédure d'abus de droit ; à moins que les juges attribuent un sens différent au but principalement fiscal à l'avenir.

445. La position du Conseil constitutionnel. Dans le même esprit, le Conseil constitutionnel s'est positionné en faveur de la coexistence des fondements. En effet, à l'occasion de la transposition de la clause anti-abus spéciale prévue à l'article 119 ter, 3 du Code général des impôts, le Conseil constitutionnel a précisé l'articulation de la disposition particulière par rapport à l'abus de droit. Selon les commentaires officiels de la décision des Sages, « *il reviendra à l'administration fiscale d'appliquer deux standards différents, l'un pour examiner l'ensemble des conditions requises pour bénéficier de l'exonération sont satisfaites, l'autre pour réprimer un éventuel abus de droit* »⁹⁷⁴. Il ressort de ces commentaires un élément important concernant les clauses anti-abus. Hormis la procédure nouvelle d'abus de droit qui a une nature ambivalente, les autres clauses anti-abus sont des conditions d'application supplémentaires d'un régime donné. Par exemple, l'article 205 A du Code général des impôts

⁹⁷¹ V. *supra*, Partie I, Titre II, Chapitre I, section I, not. n°245 à n°253.

⁹⁷² C'est notamment ce qui a pu être démontré précédemment, V. *supra* Partie I, Titre II, chapitre I, section II.

⁹⁷³ BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 10 : « *La combinaison de ces deux conditions conduit à appliquer la clause anti-abus générale prévue à l'article 205 A du CGI aux opérations ou actes dont le but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* ».

⁹⁷⁴ Commentaire, Cons. const., déc., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative pour 2015, préc.

est une condition supplémentaire pour bénéficier de l'impôt sur les sociétés. Elles n'ont pas la même nature ni la même finalité que l'abus de droit. Elles ne sanctionnent pas l'abus de droit, elles ne font qu'annuler ses effets sur l'assiette imposable. En cela, il est nécessaire de préserver le choix du fondement pour l'administration et de combiner les différents fondements.

446. L'analyse des travaux préparatoires en faveur de la combinaison des fondements. Dans le rapport d'information présenté par la parlementaire Benedicte PEYROL avant l'adoption de la loi de finances de 2019, les nouveaux fondements sont présentés comme complémentaires à la procédure traditionnelle de l'abus de droit⁹⁷⁵. Il s'agissait de créer un abus de droit à « deux étages » dont les clauses anti-abus seraient « *Le premier étage [...] d'une redoutable efficacité, applicable aux montages dont le but est principalement fiscal, mais sans majoration automatique* » ; et dont l'abus de droit traditionnel serait « *Le second étage [...] (qui) viserait les montages exclusivement fiscaux, avec majoration de 80 %* »⁹⁷⁶. La volonté du législateur est celle de la coexistence des différents fondements. Le rapport rappelle la différence de nature de l'abus de droit traditionnel qui justifie cette combinaison. Le premier étage est constitué des règles d'assiette et le second d'une véritable règle répressive.

Par ailleurs, la directive « ATAD » dispose expressément que : « *La présente directive n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés* »⁹⁷⁷. La France dispose d'un niveau plus élevé de protection, et en cela, elle peut appliquer le dispositif plus sévère sans être en contradiction avec l'Union européenne.

Par conséquent, les thèses soutenant l'exclusion de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales doivent être écartées au profit des thèses soutenant la concurrence des dispositifs anti-abus de nature différente.

⁹⁷⁵ B. PEYROL, J.-F. PARIGI, Rapp. d'information déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 1236, AN, sept. 2018 ; FI 1-2019, n° 9.1.1.

⁹⁷⁶ *Ibid.*

⁹⁷⁷ Art. 3, Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

§2. La concurrence des fondements de nature différente

447. Un choix des armes encadré. En présence de fondements n'ayant ni la même nature ni les mêmes effets, il semble que l'administration conserve un libre choix du fondement qu'elle souhaite utiliser pour contester une fraude à la loi. Il existe alors un rapport de concurrence entre l'abus de droit traditionnel et les autres fondements de lutte contre la fraude à la loi. L'expression « *le choix des armes* »⁹⁷⁸ représente de façon non équivoque la liberté dont jouit l'administration lorsqu'il s'agit de choisir le fondement pour contester une fraude à la loi, que ce soit lors du choix initial du fondement (A), ou lors d'une substitution de base légale en cours de procédure (B).

A- La liberté dans le choix initial du fondement anti-abus

448. L'encadrement jurisprudentiel du recours à la procédure d'abus de droit. Par plusieurs arrêts, le Conseil d'État a délimité la liberté de l'administration de choisir le fondement du redressement lorsque les faits caractérisent un abus de droit. Nommé « abus de droit implicite » ou « abus de droit rampant »⁹⁷⁹, il s'agit de sanctionner l'administration lorsqu'elle soulève un abus de droit sans se fonder sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, privant le contribuable des garanties procédurales attachées à sa mise en œuvre. Ainsi, après avoir analysé l'opportunité du choix initial du fondement anti-abus par l'administration fiscale (1), il convient d'examiner si ce choix peut être limité par la théorie de l'abus de droit rampant (2).

1 - Le choix initial du fondement anti-abus

449. Le choix initial pour l'abus de droit traditionnel. En l'absence de règle d'exclusion expresse, il semble que l'administration puisse se fonder sur l'abus de droit traditionnel pour contester un montage frauduleux. Comme vu précédemment, les différents fondements conventionnels et européens ne prévoient pas de règle d'articulation avec l'abus de droit traditionnel⁹⁸⁰. La volonté de l'OCDE et de l'Union européenne était de mettre en place

⁹⁷⁸ Expression consacrée par le F. DEBOISSY *in* « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus » : *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 632.

⁹⁷⁹ Expression consacrée par J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques, ou de l'abus de droit rampant » : *RJF* 8-9/1989, p. 458.

⁹⁸⁰ V. *supra* n°393.

un degré de protection minimum sans faire obstacle aux dispositions nationales. La procédure d'abus de droit traditionnel, bien que plus sévère que les règles de protection minimum, reste alors conforme aux objectifs poursuivis par les différents ordres juridiques. Il n'y a donc pas d'éviction de l'abus de droit par une clause anti-abus spéciale. Dès lors, si l'administration peut apporter la preuve d'un but essentiellement fiscal, elle peut se fonder sur l'abus de droit traditionnel. À cet égard, elle devra respecter la procédure particulière et pourra appliquer la majoration de 80% pour abus de droit prévu à l'article 1729 b) du Code général des impôts.

450. Le choix initial pour un autre fondement. L'administration peut également renoncer à invoquer l'abus de droit traditionnel au profit d'une règle non répressive, telle que la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés ou d'une règle plus spécifique, telle qu'une présomption de fraude à la loi. Il s'agit d'un choix d'opportunité. Il sera parfois plus favorable pour l'administration de se fonder sur une présomption la dispensant de la preuve de l'intention frauduleuse du contribuable. En dehors du régime de preuve particulier des présomptions de fraude à la loi, l'administration n'a pas à respecter la procédure stricte de l'abus de droit traditionnel, en se fondant sur une règle non répressive. En contrepartie, elle ne pourra pas assortir la rectification de la majoration spécifique à l'abus de droit, mais seulement des sanctions de droit commun.

451. L'opportunité du choix du fondement : l'exemple des présomptions de fraude à la loi. Le choix du fondement dépasse la question des majorations. C'est un choix d'opportunité pour l'administration qui doit prendre une ensemble d'éléments en considération. En ce sens, les présomptions de fraude à la loi précédemment identifiées⁹⁸¹ sont des outils particuliers. En effet, en tant que présomption, la preuve de la fraude à la loi peut être facilitée pour l'administration. Certaines d'entre-elles prévoient également des règles de lutte contre la double imposition à l'instar de l'article 209 B du Code général des impôts. Aussi, l'administration peut-elle préférer le recours à ces dernières pour rectifier le contribuable.

Par exemple, dans une première hypothèse, si une société française localise à des fins purement fiscales une filiale dans un autre État membre de l'Union européenne pour bénéficier de son régime privilégié, l'administration peut contester le montage tant avec la procédure de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales que le fondement de la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts. Pour rappel, dans le cas d'une filiale

⁹⁸¹ V. *Partie I, Titre I, chapitre III, section II.*

localisée dans un État membre de l'Union européenne, la présomption a vocation à s'appliquer uniquement si l'administration démontre l'artificialité du montage⁹⁸². Dans cette première hypothèse, l'administration n'a pas de réel intérêt à préférer la présomption de fraude à la loi de l'article 209 B du Code général des impôts, puisqu'elle devra démontrer les mêmes éléments que si elle se fonde sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. En outre, les deux procédures présentent des avantages. L'article 209 B du Code général des impôts prévoit une règle d'imposition particulière – l'imposition en France des revenus réalisés par la société liée étrangère à proportion de la détention de la société française dans cette dernière – ; alors que l'abus de droit ne contient pas de telle règle d'imposition. En revanche, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales peut permettre à l'administration d'appliquer la majoration automatique de l'article 1729 b) du Code général des impôts ; alors qu'il faudra démontrer des manœuvres frauduleuses ou un manquement délibéré pour appliquer les majorations de droit commun dans le cas de l'article 209 B du Code général des impôts.

Dans une seconde hypothèse, si la société française a localisé sa filiale dans un État tiers à l'Union européenne, l'administration peut également user des deux fondements pour rectifier le contribuable. Toutefois, dans cette situation, l'utilisation de la présomption de fraude à la loi de l'article 209 B du Code général des impôts apparaît plus opportune en raison de la clause de sauvegarde prévue. Lorsque l'administration se fonde sur cet article pour réintégrer les revenus d'une société liée établie en dehors de l'Union européenne, c'est à la société de démontrer l'absence d'artificialité des opérations⁹⁸³. L'administration n'a pas à apporter la preuve d'un montage artificiel ; alors que si elle fait le choix de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, elle devra caractériser les conditions de la fraude à la loi. Ainsi, en se fondant sur la présomption de fraude à la loi de l'article 209 B du Code général des impôts, l'administration peut rectifier le contribuable sans avoir à apporter la preuve d'un montage artificiel.

⁹⁸² CGI, Art. 209 B II : « II. – Les dispositions du I ne sont pas applicables : si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne e si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française. ».

⁹⁸³ CGI, Art. 209 B III : « En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. ».

L'opportunité du choix du fondement de lutte contre la fraude à la loi est ainsi importante. Il ne sera pas toujours opportun pour l'administration de se fonder sur la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, notamment lorsque des présomptions de fraude à la loi peuvent s'appliquer. Ces dernières contiennent des règles d'imposition particulières, et des clauses de sauvegarde parfois plus favorables à l'administration.

2 - La limite de l'abus de droit rampant

452. Analyse du risque d'abus de droit rampant. La notion d'abus de droit rampant est une notion jurisprudentielle utilisée pour assurer le respect des garanties attachées à la procédure d'abus de droit de l'article L.64 du Livre des procédures fiscales. En ce sens, il convient dans un premier temps, d'étudier la notion d'abus de droit rampant (a) puis d'analyser s'il existe un risque d'abus de droit rampant lors du choix des fondements de lutte contre la fraude à la loi par l'administration (b).

a) La reconnaissance de la notion d'abus de droit rampant

453. La reconnaissance de l'abus de droit rampant par le Conseil d'État. Expression utilisée pour la première fois par Jérôme TUROT⁹⁸⁴, l'abus de droit rampant est un vice de procédure. Cela vise l'hypothèse dans laquelle l'administration se fonde implicitement sur le terrain de l'abus de droit – en relevant une simulation ou une intention frauduleuse – sans permettre au contribuable de jouir des garanties procédurales spécifiques qui lui sont attachées. La première considération pour l'abus de droit implicite date d'un arrêt de 1955⁹⁸⁵, dans lequel une société avait été transmise par des cessions successives de parts sociales dans un temps assez court. Une fois, la société transmise à l'acquéreur des titres, celle-ci avait été dissoute. L'administration a alors requalifié la transmission opérée en cession de fonds de commerce soumise au régime des plus-values sans invoquer l'abus de droit. Pour autant, l'administration fondait une partie de sa requalification sur le comportement de l'acquéreur, qui dès l'origine dirigeait la société. Le Conseil d'État a prononcé la nullité de la procédure pour non-respect des garanties procédurales attachées à la procédure d'abus de droit, notamment la saisine de

⁹⁸⁴ J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques, ou de l'abus de droit rampant » : *RJF* 8-9/1989, p. 458.

⁹⁸⁵ CE, sect., 5 nov. 1955, n° 22322 : *Dr. fisc.* 1956, n° 1, p. 5, concl. J. BOITREAUD ; *AJDA* 1956, II, 47, note R. DRAGO ; *RSF* 1956, chron. M. CHRÉTIEN p. 297.

l'organisme consultatif par l'administration⁹⁸⁶. Puis, par un arrêt *Bendjador* rendu en Assemblée plénière, le Conseil d'État consacre véritablement la possibilité d'un abus de droit rampant en 1989⁹⁸⁷. Cet arrêt consacre l'importance du respect des nouvelles garanties de l'abus de droit ajoutées par une loi du 8 juillet 1987, notamment la saisine du Comité de l'abus de droit et l'exigence du grade d'inspecteur principal pour mettre en œuvre la procédure. En l'espèce, le propriétaire d'un domaine viticole a réalisé diverses ventes de récolte sur pied de produits issus de son domaine. Il a déclaré pour ces opérations des bénéfices agricoles. Cependant, l'administration a contesté la qualification de bénéfices agricoles et a requalifié les sommes versées en revenus fonciers liés à des contrats de ferme, tout en infligeant au contribuable une pénalité pour mauvaise foi. En effet, l'administration a relevé que le propriétaire du domaine n'exploitait pas lui-même les terres. Il utilisait les contrats de ventes de récolte sur pied pour dissimuler l'existence de baux à ferme, ce qui est constitutif d'une simulation. En principe, l'administration est en droit de requalifier les revenus réalisés. Toutefois, cette requalification doit reposer sur des éléments objectifs liés à une erreur simple de qualification et ne sanctionne pas le comportement du contribuable⁹⁸⁸. Or, dans le cas d'espèce, l'administration avait « *implicitement mais nécessairement* »⁹⁸⁹ dénoncé une simulation, sans pour autant invoquer un abus de droit. Il s'agissait davantage d'un abus de droit que d'une simple erreur de qualification. Dès lors, l'administration a privé le contribuable des garanties spécifiques attachées au prononcé d'une sanction fiscale, à savoir la procédure de l'abus de droit, en se fondant uniquement sur son pouvoir de requalification et l'article 1729 a) relatif à la mauvaise foi. Ainsi, les conséquences de la reconnaissance d'un abus de droit rampant sont importantes puisque celle-ci entraîne la nullité de la procédure de redressement. En cela, le contribuable est déchargé des droits et pénalités de la rectification initiale.

454. Autres illustrations d'abus de droit rampant reconnu. Après l'arrêt *Bendjador*, le Conseil d'État a reconnu, dans d'autres cas d'espèces⁹⁹⁰, l'existence d'un abus

⁹⁸⁶ L'arrêt étant antérieur à la loi AICARDI du 8 juillet 1987, seule l'administration était en droit de saisir le Comité consultatif. La loi prévoyait la possibilité pour le contribuable de saisir le Comité consultatif au même titre que l'administration.

⁹⁸⁷ CE, 21 juill. 1989, n° 59970, *Bendjador* : *Dr. fisc.* 1990, n° 1, comm. 28, concl. M. LIÉBERT-CHAMPAGNE ; *RJF* 8-9/1989, n° 998 et 999.

⁹⁸⁸ F. DEBOISSY, « La requalification d'une vente en donation à l'épreuve de l'abus de droit rampant » : *Dr. fisc.* 2015, n°42, comm. 643.

⁹⁸⁹ CE, 21 juill. 1989, *Bendjador*, préc.

⁹⁹⁰ CE, 26 juin 1992, n° 73462, *Sté d'étude et de réalisation Port Deauville* : *RJF* 8-9/92 n° 1217 ; CE, 27 juillet 2009, n° 306998, *Mme Faillette* : *RJF* 11/09 n° 934.

de droit rampant. Par exemple, dans un arrêt du 26 juin 1992⁹⁹¹, l'administration avait assujéti à la TVA un contribuable en requalifiant d'activité à objet commercial, une activité de location d'appartements. En l'espèce, le contribuable déclarait que son activité de location avait la nature d'activité civile puisqu'il louait les locaux nus. Toutefois, l'administration a relevé la conclusion systématique de contrats de location de meubles avec une société constituée des mêmes associés. L'administration a donc soumis l'opération à la TVA en vertu de l'article 256 I du Code général des impôts, sans se fonder sur la procédure d'abus de droit, alors qu'il s'agissait bien d'une simulation. Les juges du Conseil d'État ont rejeté la requête en précisant que « *l'administration, qui invoque implicitement mais nécessairement les dispositions de l'article 1649 quinquies B du code général des impôts, reprises à l'article L.64 du livre des procédures fiscales, relatives à l'abus de droit et entend restituer aux opérations leur véritable caractère, établit, ainsi qu'il lui incombe de le faire dès lors qu'elle n'a pas saisi le comité consultatif prévu par les dispositions précitées* »⁹⁹².

455. La reconnaissance de l'abus de droit rampant par la Cour de cassation. La Cour de cassation retient également l'abus de droit rampant comme l'illustrent deux arrêts récents⁹⁹³. Dans les faits d'espèce, il s'agissait de la vente de parts sociales, qui à hauteur de l'insuffisance de prix, se révélait être en réalité une donation indirecte. L'administration a requalifié la cession en donation indirecte en invoquant la volonté délibérée du cessionnaire d'éluider les droits de mutation à titre gratuit par la qualification de vente. Les juges de la Cour de cassation ont retenu que la procédure de redressement était entachée d'irrégularité car l'administration, en soulignant l'intention du contribuable, s'était placée sur le terrain de l'abus de droit sans en respecter la procédure.

456. Éléments de qualification de l'abus de droit implicite. La distinction de ce qui relève de l'abus de droit rampant et ce qui ne relève pas d'une telle qualification réside dans les motivations et les éléments avancés par l'administration au soutien de la rectification. Si l'administration met en évidence l'intention du contribuable pour fonder la requalification ou le redressement, il est probable que la qualification d'abus de droit implicite puisse être retenue devant les juges. En revanche, si l'administration utilise des éléments objectifs contenus dans

⁹⁹¹ CE, 26 juin 1992, n° 73462, *Sté d'étude et de réalisation Port Deauville*, préc.

⁹⁹² *Ibid.*

⁹⁹³ Cass. Com. 23 juin 2015, n° 13-19.486, *FS-P, DGFIP c/ Mme GIHR-CHITARRINI : Dr. fisc.* 2015, n°42, comm. 643 ; Cass. Com., 4 mars 2020, n°17-31.642, : *Dr. fisc.* 2020, n°23, comm. 261, note. P. FERNOUX.

les actes du contribuable sans rechercher à sanctionner le comportement du contribuable, elle demeure libre d'utiliser son pouvoir de requalification⁹⁹⁴ ou un autre fondement que celui de l'abus de droit.

b) L'absence d'abus de droit rampant dans le choix du fondement anti-abus

457. La portée réduite de l'abus de droit rampant. Bien que l'abus de droit rampant ait été appliqué à plusieurs reprises, il faut noter que la jurisprudence et la doctrine s'efforcent de circonscrire le recours à un tel vice de procédure.

Tout d'abord, l'abus de droit implicite doit être soulevé par le contribuable. Cela implique que pour se défendre de ses malversations initiales, il démontre qu'il y avait bien un abus de droit. La logique apparaît sur ce point contestable. Comme le résumait COZIAN, cela revient à admettre que le contribuable se défende ainsi : « *Je le reconnais, ce que j'ai fait n'est pas bien. Mais c'est encore pire que ce que vous pensez. En réalité, je me suis rendu coupable du crime abominable de l'abus de droit. Je fais simplement remarquer que, comme il y a abus de droit rampant, vous auriez dû respecter les garanties formelles de la loi Aicardi du 8 juillet 1987. Je constate que vous ne l'avez pas fait. La procédure est donc nulle et les redressements doivent être abandonnés* »⁹⁹⁵.

Ensuite, le Conseil d'État a rejeté la qualification d'abus de droit implicite lorsque l'administration utilisait son pouvoir de requalification pour redonner leur véritable portée aux conventions passées par les contribuables. Par exemple, dans l'arrêt *Lalande*⁹⁹⁶ rendu le même jour que l'arrêt *Benjador*, le juge n'a pas retenu l'abus de droit rampant. Il a considéré que l'administration avait fait un bon usage de son droit de requalification. En l'espèce, elle avait requalifié l'activité du contribuable en une activité d'agent d'affaires. De même dans l'arrêt *Kalpokdjian* déjà évoqué⁹⁹⁷, les juges n'ont pas retenu d'abus de droit rampant, l'administration ayant su démontrer l'existence d'un acte anormal de gestion. Pour dernier exemple, dans l'arrêt

⁹⁹⁴ V. en ce sens, F. DEBOISSY, « la requalification d'une vente en donation à l'épreuve de l'abus de droit rampant » : art. préc.

⁹⁹⁵ M. COZIAN, « L'abus de droit en fiscalité, proposition d'un universitaire : et si on supprimait l'abus de droit ? » : *Rev. Sociétés*, 2002, p. 499.

⁹⁹⁶ CE, 21 juill. 1989, n° 59970, n° 58871, *Lalande* : *Dr. fisc.* 1990, n° 1-2, comm. 28, concl. M. LIÉBERT-CHAMPAGNE ; *RJF* 8-9/1989, n° 998, chron. J. TUROT, p. 458 ; *BGFE* 1989, p. 1 et 2.

⁹⁹⁷ CE, 6 oct. 2010, n° 299986, *Kalpokdjian* : préc. Pour une analyse, v. *supra* n°321.

*Concept Sport*⁹⁹⁸, une entreprise avait concédé l'usage de son nom commercial à la société Concept Sport contre le versement de redevances pour une durée illimitée. Après 5 ans, le concessionnaire a cessé d'acquitter les redevances, sans comptabiliser de dettes et sans que le concédant n'en réclame le paiement. L'administration fiscale a alors estimé qu'il s'agissait d'une acquisition par le concessionnaire d'un actif immobilisé et non d'une concession. Elle a rétabli l'assiette imposable du contribuable en réintégrant les redevances déduites durant les exercices précédents par la société en tant que charge déductible. Le versement des redevances devait être considéré comme une modalité du paiement du prix de l'actif immobilisé, et non comme la contrepartie du contrat de concession. Dès lors, les redevances n'auraient pas dues être déduites des exercices antérieurs. En outre, l'administration demandait l'acquittement des droits d'enregistrement relatifs à la cession de clientèle et du nom commercial. Les juges du fond ont admis l'existence d'un abus de droit implicite en ce que l'administration mettait en exergue le déguisement et la dissimulation d'une vente par un contrat de concession. Toutefois, les juges du Conseil d'État ont estimé que l'administration s'était bornée à prendre en compte la commune intention des parties pour requalifier la convention passée, sans invoquer la procédure d'abus de droit. Ainsi, l'irrégularité de procédure fondée sur l'abus de droit implicite n'était pas recevable. Pourtant, dans cet arrêt, la frontière entre le pouvoir de requalification et la caractérisation d'un abus de droit peut sembler fine. L'administration a bien caractérisé le comportement frauduleux du contribuable qui a déguisé une vente en simple concession afin d'éviter les droits d'enregistrement et pouvoir déduire les redevances. L'abus de droit semble établi. Les arguments du rapporteur public démontrent l'ambiguïté de la solution. D'une part, Madame CORTOT-BOUCHER explique qu'il « *est donc difficile de soutenir que l'Administration s'est bornée à interpréter les clauses du contrat pour leur restituer la qualification erronée que les parties leur avaient donnée. C'est au contraire la non-application des clauses du contrat qui conduit à la requalification.* » et « *que l'Administration est allée au-delà de la simple requalification d'une convention, et qu'elle a au contraire restitué à l'acte sa véritable nature, qui avait été dissimulée* »⁹⁹⁹; et d'autre part, elle considère que l'administration ne s'est pas écartée des clauses de la convention, qu'elle a interprété au regard de l'attitude des cocontractants pour redonner à la convention sa véritable nature sans aller plus

⁹⁹⁸ CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *SARL Concept Sport : Dr. fisc.* 2011 n° 10, comm. 249, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note F. DEBOISSY ; *RJF* 3/2011, n° 355.

⁹⁹⁹ Concl. E. CORTOT-BOUCHER ss CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *SARL Concept Sport : Dr. fisc.* 2011 n° 10, comm. 249, note F. DEBOISSY.

loin que la requalification¹⁰⁰⁰. La solution est pourtant dans la continuité de la jurisprudence sur l'abus de droit implicite, limitant son usage. Dans le cas de l'arrêt *Concept Sport*, le défaut de pénalités justifiait également la position du Conseil d'État. Il est difficile de prétendre aux garanties de la procédure d'abus de droit alors que l'administration n'a pas usé de la sanction particulière de cette dernière, témoignant du caractère intentionnel du comportement du contribuable¹⁰⁰¹.

Pour finir, l'effet de la mise en œuvre de l'abus de droit rampant est également un frein considérable à son admission par le Conseil d'État, attendu qu'elle entraîne l'annulation de la procédure. Le contribuable demeure alors non sanctionné pour les actes frauduleux malgré leur caractérisation pour reconnaître l'abus de droit rampant. Pour ces raisons, le recours à la théorie de l'abus de droit rampant apparaît être aujourd'hui limité, bien qu'encore possible.

458. L'absence de risque d'abus de droit rampant lors du choix initial. Lorsque l'administration fait le choix de se fonder initialement sur une clause anti-abus, le contribuable ne peut invoquer un abus de droit rampant. En effet, dès lors que l'administration respecte les garanties procédurales de chacun des fondements, il sera impossible de lui reprocher d'avoir préféré une clause anti-abus alors que l'abus de droit était applicable. C'est notamment ce qui ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État lorsque le choix concerne l'acte anormal de gestion par rapport à l'abus de droit¹⁰⁰², mais également lorsque l'administration utilise son pouvoir de requalification¹⁰⁰³. Plus récemment, le Conseil d'État a fait une nouvelle application de cette liberté de choix de l'administration fiscale sur les fondements des redressements. Dans

¹⁰⁰⁰ *Ibid.* : « Au cas d'espèce, ce n'est pas l'Administration qui a écarté les clauses de la convention mais les parties qui ont cessé de les appliquer. Et c'est bien à partir de la confrontation entre ces clauses et le comportement des parties dans le cadre de l'exécution du contrat que l'Administration a établi les redressements litigieux. Nous vous proposons donc de considérer qu'elle s'est bornée à requalifier le contrat du 5 octobre 1993. ».

¹⁰⁰¹ En ce sens, F. DEBOISSY, « Abus de droit ou pouvoir général de requalification d'un contrat : le choix des armes » : *Dr. fisc.* 2011, n°10, comm. 249 : « En second lieu, les garanties inhérentes à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit ne se justifient qu'en contemplation de la sanction sur laquelle elle débouche. Dès lors que l'Administration requalifie l'acte sans infliger de pénalité fiscale au contribuable, ce dernier ne saurait se plaindre d'avoir été privé d'une quelconque garantie. La solution doit en revanche être différente lorsque l'Administration requalifie le contrat sans se placer sur le terrain de l'abus de droit tout en infligeant une pénalité au contribuable pour mauvaise foi ou manquement délibéré, puisqu'elle met par là même en exergue le caractère intentionnel de son comportement. ».

¹⁰⁰² CE, 6 oct. 2010, n°299986, *Kalpokdjian* : *Dr. fisc.* 2011, n°4, comm. 126, concl. J. BOUCHER ; *RJF* 1/2011, n°77, chron. V. DAUMAS, p. 5.

¹⁰⁰³ CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *minc/ SARL Concept Sport* : Lebon p. 513 ; *Dr. fisc.* 2011, n°10, comm. 249, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note F. DEBOISSY.

un arrêt du 2 juin 2022¹⁰⁰⁴, les juges ont reconnu que l'administration n'avait pas commis d'abus de droit rampant en fondant sa rectification sur un fondement distinct de l'abus de droit alors que les conditions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales étaient remplies. Dans les faits, une société Navajo détenue par un associé unique a prêté des fonds à une SCI détenue par ce même associé à 99,9 %. La SCI a utilisé la somme versée pour rembourser les avances en compte courant consenties par l'associé à la SCI. Par ce montage, l'associé pensait éviter la qualification de « revenus réputés distribués » et donc l'imposition entre ses mains. Toutefois, l'article 111 du Code général des impôts prévoit que « *Sont notamment considérés comme revenus distribués : a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes* ». Aussi, l'administration a-t-elle contesté le montage réalisé sur le fondement de l'article 111, a), en caractérisant l'interposition de la SCI. L'article vise d'ailleurs expressément l'hypothèse de l'interposition de personnes. Le Conseil d'État a cassé l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Paris, cette dernière ayant retenu un abus de droit implicite. L'administration conserve sa liberté de choisir le fondement de la rectification dès lors que les garanties procédurales sont respectées et correspondent au fondement choisi.

B- Le choix des armes en cours de procédure

459. Le choix du fondement en cours de procédure. En vertu de l'article L. 199 C du Livre des procédures fiscales, « l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel ». Il s'agit de la possibilité pour l'administration de substituer en cours de procédure un fondement légal à un autre, afin de maintenir l'imposition du contribuable. Au même titre que pour le choix initial du fondement, l'administration dispose du choix des armes en cours de procédure. Dès lors, il convient d'analyser le mécanisme de la substitution de base légale (1), avant de le mettre en œuvre dans le cadre des dispositifs anti-abus (2).

¹⁰⁰⁴ CE, 11 fév.2022, n°455794 : *Dr. fisc.* 2022, n°22, comm. 239, concl. K. CIAVALDINI, note F. DEBOISSY.

1 - La substitution de base légale

460. Définition du mécanisme. La substitution de base légale peut être définie comme le droit dont dispose l'administration fiscale de faire état d'une base légale autre que celle qu'elle a initialement choisie, à tout moment de la procédure, pour justifier le maintien de l'imposition contestée¹⁰⁰⁵. En d'autres termes, lorsque l'administration réalise que la rectification est mal fondée, elle peut demander à maintenir la rectification sur un autre fondement, sans qu'une nouvelle procédure soit nécessaire. Le fondement de cette possibilité offerte à l'administration est le principe selon lequel l'administration ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale. Elle peut donc demander au juge de modifier le fondement de l'imposition ou de la pénalité¹⁰⁰⁶. En effet, la substitution de base légale peut concerner une modification de la règle concernant les droits au principal mis à la charge des contribuables, mais également les pénalités. À titre d'exemple, dans un arrêt du 1^{er} octobre 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, les juges du Conseil d'État ont précisé que l'administration était en droit « à tout moment de la procédure contentieuse, de justifier d'une pénalité en modifiant le fondement juridique ». En l'espèce, l'administration avait demandé qu'à la pénalité pour mauvaise foi soit substituée la majoration de l'article 1733-1 du Code général des impôts pour défaut de déclaration à la suite de deux mises en demeure pour l'année d'imposition de 1981.

461. Les conditions de recevabilité d'une substitution de base légale. Tout d'abord, la substitution de base légale doit faire l'objet d'une demande expresse de l'administration au cours du contentieux¹⁰⁰⁷. En cas de non-respect de cette première exigence, la décision procédant à la substitution de base légale est alors déclarée irrégulière par le juge¹⁰⁰⁸. En effet, la substitution ne peut pas être soulevée d'office par le juge¹⁰⁰⁹ puisqu'il ne s'agit pas

¹⁰⁰⁵ *Dictionnaire de droit fiscal et douanier, ss dir. J.-L. ALBERT, J.-L. PIERRE et D. RICHER, V° « Substitution de base légale », par D. RICHER : Ellipses, 2007, p. 516.*

¹⁰⁰⁶ CE, 7 déc. 1981, n° 16576 : *Dr. fisc.* 1982, n° 11, comm. 522 ; *RJF* 1982, n° 123 : « *Considérant [...] que l'Administration, qui ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale, est en droit de substituer, en vue de justifier devant le juge de l'impôt le bien-fondé des impositions litigieuses, [...]* ».

¹⁰⁰⁷ CE, 28 nov. 1984, n° 43101 : *Dr. fisc.* 1985, n° 17-18, comm. 915, concl. P.-F. RACINE ; *RJF* 1985, n° 255.

¹⁰⁰⁸ Pour ex. : CE, 22 déc. 2017, n° 406791, *El. Mir* : *RJF* 2018, n° 460, concl. R. VICTOR.

¹⁰⁰⁹ CE, 21 mars 1975, n° 85496 : *Dr. fisc.* 1975, n° 23, comm. 775, concl. D. FABRE ; *RJF* 1975, n° 226 : « *Considérant, [...], qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt, lorsqu'il n'y est pas invité par l'Administration défenderesse, de substituer au fondement de l'imposition contestée un autre fondement, sur lequel serait justifié le maintien de cette imposition* ».

d'un moyen d'ordre public¹⁰¹⁰. La demande de substitution peut intervenir en cours de première instance mais également en appel¹⁰¹¹. En revanche, la substitution de base légale est, par principe, irrecevable en cassation¹⁰¹² ; excepté si le juge de cassation règle l'affaire au fond en application de l'article L.821-2 du Code de justice administrative¹⁰¹³. Cependant, il faut noter que le juge peut jouer le « guide de procédure » en exposant dans ses considérants le fondement qui aurait été le plus pertinent pour l'administration. C'est l'exemple de l'arrêt *Sté Janfin*¹⁰¹⁴, dans lequel, après avoir rejeté la caractérisation d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, dans sa version antérieure à la réforme de 2008, les juges ont précisé qu'il était toujours possible pour l'administration de se fonder sur le principe général de lutte contre la fraude à la loi¹⁰¹⁵.

De plus, la substitution de base légale n'est possible qu'en présence d'une identité d'imposition¹⁰¹⁶. En effet, c'est l'imposition concernée par la rectification initiale qui doit faire l'objet de la substitution de base légale. Il ne s'agit pas pour l'administration de se servir de la substitution de base légale pour reconstituer un impôt différent. De même pour une substitution de pénalité, elle s'applique sur les mêmes faits, seul le fondement est modifié. Dans le cadre de l'arrêt précité *Association pour l'unification du christianisme mondial*, les juges du Conseil d'État avaient constaté que la lettre de motivation pour l'infliction des pénalités pour mauvaise foi faisait déjà référence à l'absence de déclaration pour l'année 1981 de la part du contribuable malgré les mises en demeure. Ainsi, la substitution de pénalité était justifiée en l'espèce.

¹⁰¹⁰V. en ce sens, R. ODENT, *Contentieux administratif*, Les cours de droit, 1981, p. 1205 : « *Un moyen relatif à une question d'une importance telle que le juge méconnaîtrait lui-même la règle de droit qu'il a pour mission de faire respecter si la décision juridictionnelle rendue n'en tenait pas compte : c'est l'importance de cette question qui légitime son examen d'office* ».

¹⁰¹¹ CE, 8 mai 1964, n°56768 : RO 1964, p.87 ; *Dr. fisc.* 1966, n°18, concl. E. DUFOUR, p. 105.

¹⁰¹² CE, 31 mars 1995, n°117483, n° 117484 et n° 128205, *Pujos* : *Dr. fisc.* 1995, n°22, comm. 1224, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

¹⁰¹³ CE, 18 janv. 2006, n°265790 et n°265791, *Serfaty* : *Dr. fisc.* 2006, n°41, comm. 646, concl. C. VEROT.

¹⁰¹⁴ CE, 27 sept. 2006, *Sté Janfin*, préc. Pour un rappel des faits et de la portée de l'arrêt, v. *supra* n°44.

¹⁰¹⁵ *Ibid.* : « *qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe sus rappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ».

¹⁰¹⁶ V. en ce sens, J.-L. PIERRE, *Procédures fiscales - Substitution de base légale*, Fasc. 482, LexisNexis.

Enfin, l'administration ne doit pas faire un usage abusif et déloyal de la substitution de base légale. Dans l'affaire *Lupa* ayant donné lieu à de nombreux arrêts, il a notamment été reproché au ministre d'avoir abandonné le fondement de l'abus de droit, puis de s'être de nouveau fondé sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales en cours d'instance. En l'espèce, deux SARL avaient acquis des titres de sociétés anonymes luxembourgeoises, détenant des titres de SCI, qui détenaient elles-mêmes des immeubles en France. Dans le cadre d'une restructuration, après avoir réévalué les titres de SCI, les sociétés anonymes ont été dissoutes, induisant une transmission universelle de patrimoine au profit des SARL françaises. Puis, les SCI ont également été dissoutes. À la suite d'une réévaluation des immeubles, et par application de la jurisprudence *Quemener*¹⁰¹⁷, la plus-value de réévaluation d'actif a été neutralisée pour la SARL, qui a pu constater une moins-value due à la dissolution des SCI. L'administration a d'abord remis en cause la méthode de calcul sur le fondement de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales afin de réintégrer les déductions opérées par la SARL en application de la jurisprudence *Quemener*. Les juges de première instance n'ont pas retenu l'abus de droit. Le ministre a alors abandonné le fondement de l'abus de droit avant l'arrêt d'appel du 18 février 2014, pour se fonder sur la jurisprudence *Quemener* elle-même en arguant que les conditions d'application de la méthode de calcul n'étaient pas remplies¹⁰¹⁸. Par suite, en 2019 après les arrêts de censure du Conseil d'État¹⁰¹⁹, le ministre a de nouveau invoqué devant la Cour de renvoi, la procédure d'abus de droit en apportant des éléments caractérisant un montage artificiel. Sur la recevabilité de la substitution de base légale, la Cour administrative d'appel de renvoi a précisé que l'administration « *ne peut être regardée comme ayant fait à cet égard un usage déloyal de la faculté conférée par les dispositions de l'article L 199 C du LPF* » ; la fin de non-recevoir est alors écartée. Ainsi, la substitution de base légale peut intervenir en première instance, en cours d'appel ou devant une juridiction de renvoi dès lors qu'il ne s'agit pas pour l'administration d'un usage abusif de ce mécanisme. En outre, l'administration doit respecter les garanties attachées au fondement choisi¹⁰²⁰. Dans le cadre de

¹⁰¹⁷ CE, 16 fév. 2000, n° 133296, *Quemener* : *RJF* 3/00 n° 334, avec concl. G. BACHELIER, p. 203, chron. J. MAIA : *RJF* 11/00 p. 766, note J. TUROT : *Dr. fisc.* 14/00 c. 283.

¹⁰¹⁸ CAA Paris, 18 fév. 2014 n° 12PA03962 : *RJF* 8-9/14 n°764

¹⁰¹⁹ CE 6 juil. 2016 n°377904 et n°377906, *min. c/ SARL Lupa Immobilière France* : *RJF* 11/16 n° 982, concl. N. ESCAUT (C 982).

¹⁰²⁰ V. en ce sens concl. G.-W. SCHMELTZ, ss. CE, 24 mars 1976, n° 92875 : *Dr. fisc.* 1977, n° 23, comm. 892 : « *encore faut-il (...) que la procédure d'imposition légalement prévue en ce qui concerne la catégorie de revenus correctement déterminée ne doive être entachée d'aucune irrégularité, la substitution de base légale ne*

l'abus de droit, l'administration s'expose à la nullité de la procédure si la substitution de base légale a pour conséquence de priver le contribuable des garanties procédurales attachées à la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales¹⁰²¹. En l'espèce, la fin de non-recevoir invoquée par le contribuable n'était pas recevable puisque la société requérante avait pu bénéficier des garanties procédurales de l'abus de droit avant la première instance. Toutefois, dans un arrêt du 18 septembre 2023, le Conseil d'État n'a pas validé la substitution de base légale demandée par le ministre pour abus dans l'utilisation des stipulations conventionnelles aux motifs que cette substitution porterait atteinte aux garanties formelles du contribuable¹⁰²². Ainsi, l'administration ne peut pas modifier la norme qui serait l'objet de la fraude à la loi en cours de procédure, ni les actes qu'elle souhaite écarter.

2 - La mise en œuvre de la substitution de base légale dans le cadre des dispositifs anti-abus

462. La substitution d'une clause anti-abus à l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. L'administration peut décider d'abandonner le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales au profit d'une clause anti-abus. Dans ce cas, il n'y a pas de réelles difficultés tenant au respect des droits du contribuable puisque la procédure d'abus de droit confère davantage de garanties procédurales au contribuable. Dès lors, le contribuable aura bénéficié de garanties plus avantageuses que si l'administration s'était fondée initialement sur la clause anti-abus générale ou spéciale. Sur ce point, dans un arrêt récent du 3 mai 2023, les juges du Conseil d'État ont rappelé que « *l'administration, qui ne peut renoncer à appliquer la loi fiscale, est en droit à tout moment de justifier l'impôt sur un nouveau fondement légal qu'elle a compétence liée pour appliquer* »¹⁰²³. En l'espèce, une société française avait conclu avec deux sociétés allemandes un contrat de cession temporaire d'usufruit assorti d'un contrat de location avec option d'achat. Pour l'administration française, les sommes perçues par la société française en rémunération de ces contrats n'étaient pas des « revenus provenant de biens immobiliers » mais des revenus financiers correspondant à des intérêts.

pouvant avoir pour effet d'effacer les vices qui pourraient affecter une telle procédure, à l'inverse de la compensation qui, elle, fait litière de tout formalisme ».

¹⁰²¹ Sur l'abus de droit implicite, V. *infra*. n° 453.

¹⁰²² CE, 18 sept. 2023, n° 466868 et 466871, SARL Lupa. V. not. E. de TOURNEMIRE, A. de VIBRAYE, B. TUROT, « Abus de droit, mais de quel droit ? Ou l'Administration peut-elle changer d'abus en cours de procédure. - À propos de CE, 8e et 3e ch., 18 sept. 2023, n° 466868 et 466871, SARL Lupa » : *Dr. fisc.* 2023, n° 45, comm. 329.

¹⁰²³ CE, 3 mai 2023, n° 434441, *Sté BNP Paribas : La revue fiscale du patrimoine* n° 6, Juin 2023, 67.

L'enjeu de la qualification desdites sommes était l'application des stipulations de la convention franco-allemande. Si les sommes étaient qualifiées de « revenus provenant de biens immobiliers », le droit d'imposer revenait aux autorités allemandes, tandis que si les sommes étaient qualifiées de financières, elles étaient imposables par la France. Dans un premier temps, le ministre s'est fondé sur la théorie de l'abus de droit pour remettre en cause la qualification des sommes et les soumettre à l'impôt français en vertu de la convention franco-allemande. Dans un second temps, après les solutions des juges du fond, le ministre a demandé en cassation de pouvoir requalifier les contrats litigieux si la fraude à la loi n'était pas retenue, en contrats de financements avec intérêts. Les juges du Conseil d'État ont rejeté la qualification de fraude à la loi, considérant que l'administration n'apportait pas la preuve de l'artificialité du montage, ni des autres conditions de la fraude à la loi. Ils ont alors procédé à la substitution de base légale et requalifié les sommes perçues par la société française au regard des stipulations contractuelles. En effet, « *Eu égard à ces stipulations contractuelles, les restrictions apportées à l'exercice du droit d'usufruit de la société Parilease sont telles que les contrats doivent être regardés comme ayant une substance essentiellement financière et non immobilière.* »¹⁰²⁴. Dès lors, les juges ont maintenu l'imposition mise à la charge du contribuable par l'administration sur le fondement du pouvoir général de requalification de cette dernière, en excluant seulement les pénalités pour abus de droit. La substitution a notamment été possible car le contribuable n'était privé d'aucunes garanties ; au contraire il a bénéficié des garanties de la procédure d'abus de droit. Ainsi, dans ce sens, la substitution de base légale est envisageable et ne porte pas atteinte aux garanties du contribuable.

463. La substitution de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à une clause anti-abus. L'administration peut également faire le choix de substituer la procédure d'abus de droit à une clause anti-abus. Aussi, l'administration peut-elle vouloir dans un premier temps, rectifier l'assiette imposable sur le fondement d'une clause anti-abus, et dans un second temps, modifier le fondement légal en faveur de l'abus de droit pour punir le contribuable. Ce choix demeure possible théoriquement mais peu probable en pratique au regard des garanties procédurales attachées à la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. En effet, lorsque la substitution de base légale est utilisée dans ce sens, l'administration doit mettre le contribuable dans la même situation que s'il avait été

¹⁰²⁴ *Ibid.* consid. 13.

rectifié sur le fondement de l'abus de droit à titre initial. Elle ne doit pas le priver des garanties procédurales de l'abus de droit.

464. Le respect des garanties du contribuable en cas de substitution de base légale. Lorsque l'administration modifie le fondement en cours de procédure, elle doit veiller à ne pas priver le contribuable des garanties procédurales particulières de l'abus de droit. En ce sens, il est difficile pour l'administration de substituer l'abus de droit traditionnel au fondement initial, sous peine de voir la procédure annulée. En effet, si l'administration se fonde initialement sur une règle d'assiette ne sanctionnant pas le contribuable pour son comportement, et qu'elle modifie ensuite son fondement pour sanctionner l'intention de ce dernier, elle doit respecter la procédure de l'abus de droit. Cependant, il est fort probable que l'administration n'ait pas mis en œuvre de telles garanties sur le fondement de la règle d'assiette. Partant, le choix initial du fondement est important puisqu'aucune substitution de base légale en faveur de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne semble possible en cours de procédure. Une telle substitution serait annulée non pas sur le fondement de l'abus de droit rampant, mais pour le non-respect des garanties procédurales du contribuable, ce dernier étant privé des garanties attachées à la procédure d'abus de droit. Dans le cas contraire, l'administration n'aurait qu'à user de la substitution de base légale pour ne pas se soumettre à la procédure particulière de l'abus de droit. Aussi, l'administration ne se risquerait-elle pas à une substitution de base légale en faveur de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Toutefois, il ne s'agirait pas d'un abus de droit rampant puisque l'administration se fonde expressément sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales lors de la substitution de base légale. L'abus de droit n'est pas implicite puisque le fondement est connu par le contribuable. Ce qui est sanctionné c'est le non-respect des garanties du contribuable et non un abus de droit rampant tel que reconnu par la jurisprudence¹⁰²⁵.

À titre d'illustration, si l'administration fonde la rectification du contribuable sur le fondement de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts, elle doit respecter uniquement la procédure de droit commun, soit celle de l'article L. 55 du Livre des procédures fiscales. En effet, bien que cela soit très contestable, le législateur n'a pas étendu les garanties de l'abus de droit à la nouvelle clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. Si l'administration souhaite *a posteriori* punir le contribuable en sus de rendre

¹⁰²⁵ V. *supra* n°453 à n°456.

inopposable son montage, elle pourrait théoriquement substituer l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à l'article 205 A du Code général des impôts. Cependant, dans cette hypothèse, le contribuable sera nécessairement privé des garanties procédurales de l'abus de droit puisque la saisine du Comité de l'abus de droit ne peut être mis en œuvre en cours de procédure. Le contribuable a trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander la saisine du Comité. En outre, le contribuable sera également privé de la garantie liée au grade d'inspecteur divisionnaire. Dès lors, la procédure serait annulée. Cela rend très hypothétique une telle substitution, exceptée les situations dans lesquelles l'administration aurait mis en œuvre les garanties procédurales lors du choix initial. C'est notamment l'hypothèse de l'arrêt *LUPA*, dans lequel les juges avaient mis en œuvre la procédure d'abus de droit avant de modifier leur fondement pour *in fine* revenir sur la qualification initiale d'abus de droit dans un troisième temps¹⁰²⁶.

¹⁰²⁶ CAA Paris, 8 juil. 2022, n°16PA02400, CAA Paris, 8 juil. 2022, n°16PA02401, v. not *supra* n°462.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

465. Un objet distinct justifiant la coexistence des fondements. L'étude de l'objet des dispositifs a permis d'asseoir la distinction entre la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et les autres fondements anti-abus. La procédure d'abus de droit est une règle répressive au regard de la sanction automatique prévue à l'article 1729 b) du Code général des impôts, tandis que les autres dispositifs anti-abus sont des règles fiscales non répressives. Cette différence de nature semble pouvoir justifier que l'administration conserve le choix dans la mise en œuvre des fondements selon l'objectif poursuivi par cette dernière. En effet, elle peut vouloir sanctionner le comportement du contribuable en sus de reconstituer l'assiette imposable. Dans ce cas, elle peut mettre en œuvre la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. La nature répressive de la règle justifie alors la mise en œuvre d'une procédure particulière, notamment la saisine du Comité de l'abus de droit. L'administration peut également souhaiter rectifier simplement l'assiette du contribuable sans sanctionner le comportement frauduleux du contribuable. Dans ce cas, elle n'a pas à respecter la procédure particulière de l'abus de droit. Elle peut fonder le recours sur un autre fondement anti-abus tels que l'article 205 A du Code général des impôts ou bien une présomption de fraude à la loi. Cependant, elle se prive de la majoration automatique prévue à l'article 1729 b) du Code général des impôts. Si elle souhaite sanctionner le comportement du contribuable, elle devra en plus de la fraude à la loi, démontrer des manœuvres frauduleuses ou un manquement délibéré pour entrer dans les dispositions de l'article 1729 a) ou 1729 c) du Code général des impôts. Ainsi, que ce soit à titre initial ou en cours de procédure, rien ne préjuge que la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales soit exclue au profit des autres fondements.

Chapitre II. L'articulation par le critère de la source

466. La diversification des sources des fondements de lutte contre la fraude à la loi. La multiplication des fondements de lutte contre la fraude à la loi est la résultante d'une prise de conscience collective de l'impact de l'érosion de la base imposable sur les ressources des États. Elle se traduit aujourd'hui par une diversité des sources des outils de lutte contre la fraude à la loi : la clause anti-abus conventionnelle sur le modèle *Principal Purpose Test*¹⁰²⁷, les clauses anti-abus tirées du droit de l'Union européenne et transposées en droit interne, le principe général d'interdiction des pratiques abusives reconnu par la jurisprudence européenne, mais également la jurisprudence française, et les dispositifs purement internes.

467. La résolution des conflits de normes verticaux. Traditionnellement, face à des conflits liés à la source, le juge a recours à la théorie de la hiérarchie des normes pour régler le conflit existant entre deux normes de rang hiérarchique différent. En effet, l'ordre juridique français est ordonnancé selon la théorie de la hiérarchie des normes développée par Hans KELSEN. Pour ce dernier, « *tout ordre, juridique moral ou juridique positif, représente un système de normes non pas coordonnées, mais hiérarchisées, c'est-à-dire une pyramide de normes, dont le niveau suprême est la Constitution fondée en validité par la norme fondamentale présumée et dont le niveau inférieur est celui des normes posant comme obligatoire, un certain comportement individuel concret* »¹⁰²⁸. En ce sens, sa théorie repose sur la notion d'autorité. L'existence du droit est soumise à l'autorité ou à une force capable d'imposer ou d'autoriser des comportements pour former un « *ordre de contrainte* »¹⁰²⁹. Ainsi, un ordre juridique hiérarchisé doit sanctionner la violation de la norme en prévoyant des sanctions présentant un certain degré d'efficacité. KELSEN établit un lien entre principe d'autorité et hiérarchie des normes, la hiérarchie renvoyant à l'ordre et la subordination des rangs jugés inférieurs. Ainsi, les normes peuvent être ordonnancées selon l'autorité qui les a créées. Aucune autorité ne peut déroger à une règle posée par l'autorité supérieure compétente. Il y a une subordination des actes individuels aux règles plus générales adoptées par une autorité

¹⁰²⁷ Pour une présentation de la clause *Principal Purpose test* et son fonctionnement, v. *supra* n° 70 à n° 74

¹⁰²⁸ H. KELSEN, *Théorie générale des normes*, 1979, trad. O. BEAUD, et F. MALKANI, P.U.F., coll. Léviathan 1996, p. 346.

¹⁰²⁹ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. C. EISENMANN, Dalloz, 1962, réed. Bruylant, LGDJ, coll. La pensée juridique, 1999, p. 39.

jugée supérieure. L'auteur identifie alors deux types de rapport entre les normes, un rapport de production et un rapport de force dérogatoire. Les normes peuvent entretenir un rapport de production, c'est-à-dire que pour qu'une norme soit intégrée dans l'ordre juridique, elle doit respecter les directives de production édictées par une norme d'autorité supérieure. Quant au rapport de force dérogatoire¹⁰³⁰, il est identifié dans la mise en œuvre des normes. La norme d'une autorité supérieure déroge à la norme édictée par une autorité inférieure, notamment en cas de conflits entre les deux normes de source différente. L'ensemble du système repose alors sur le contrôle juridictionnel de validité et de conformité des lois de rang inférieur par rapport aux lois de rang supérieur¹⁰³¹.

468. Le système français de la hiérarchie des normes. La hiérarchie des normes permet de classer les normes selon leur rang¹⁰³². De manière imagée, elle prend la forme d'une pyramide. Au sommet, KELSEN place la norme fondamentale, la *Grundnorm*, dont la validité de toutes les autres dépende. Cette norme n'est pas la Constitution des États. Il développe la théorie selon laquelle il existe une norme ultime présupposée. Il s'agit d'une fiction pour justifier la validité des constitutions actuelles. Ensuite, la pyramide comprend plusieurs blocs, celui de la légalité et celui des règles réglementaires. En France, au sommet de la hiérarchie des normes figure le bloc de constitutionnalité, dans lequel se trouve la Constitution de 1958, le préambule de la Constitution de 1946, la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, la Charte de l'environnement de 2004, et enfin l'ensemble des principes auxquels le Conseil constitutionnel a reconnu une valeur constitutionnelle¹⁰³³. En dessous du bloc de constitutionnalité figure le bloc de conventionnalité. Selon l'article 55 de la Constitution française, les traités – engagements internationaux et droit de l'Union européenne - ont une valeur supérieure aux lois mais en principe pas à la Constitution. Ensuite, le bloc de légalité qui comprend la loi au sens strict mais également les lois organiques et les ordonnances

¹⁰³⁰ H. KELSEN, « Dérogation », in R. A. NEWMAN (éd), *Essays in jurisprudence in honor of Roscoe Pound* Infianapolis, Bobbs-Merill, 1962, pp. 339-355, réimp. in H. KELSEN, *Essays in Legal and Moral Philosophy*, introd. O. WEINBERGER, DORDRECHT, D. REIDEL, 1973, pp. 261-275. V. aussi, O. PFERSMANN, « hiérarchie des normes », in D. ALLAND, S. RIALS (dir), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF, coll. « Quadrige », 2003, pp. 779-783.

¹⁰³¹ Pour des exemples, v. *infra* n°514.

¹⁰³²H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. C. EISENMANN, Dalloz, 1962, rééd. Bruylant, LGDJ, coll. La pensée juridique, 1999, n° 35, p. 224 : « *L'ordre juridique n'est pas un système de normes juridiques placées toutes au même rang, mais un édifice à plusieurs étages superposés, une pyramide ou hiérarchie formée (pour ainsi dire) d'un certain nombre d'étages ou couches de normes juridiques* ».

¹⁰³³ Par exemple, le principe constitutionnel de sauvegarde de la dignité de la personne humaine, Cons. Const., 27 juil. 1994, n°94-343/344 DC.

du gouvernement. La loi est inférieure aux traités mais supérieure aux actes réglementaires. En dessous des lois, le bloc réglementaire comprend les actes administratifs adoptés par l'exécutif tels que les décrets, les arrêtés et les délibérations émanant des collectivités locales ou des établissements publics.

469. L'application de la hiérarchie des normes aux dispositifs anti-abus. Au regard de la source des dispositifs, plusieurs conflits peuvent exister.

D'une part, un contribuable réalisant des opérations avec une entité personne physique ou personne morale établie dans un autre État, avec lequel la France a signé une convention fiscale, pourrait se voir appliquer la clause anti-abus conventionnelle mais également les dispositifs anti-abus internes, et peut-être les dispositifs européens si l'opération entre dans leur champ d'application réciproque. La coexistence de plusieurs dispositifs appartenant à des rangs hiérarchiques différents interroge sur le fondement applicable en cas de concours de normes. En vertu de la hiérarchie des normes, la convention fiscale doit-elle primer sur les dispositifs anti-abus internes en tant que norme internationale ? Les concours entre normes européennes et normes internes sont limités par le mécanisme de la transposition, intégrant les normes européennes au droit interne¹⁰³⁴. Cela supprime alors une hypothèse de conflits. Toutefois, les normes non écrites telles que le principe général d'interdiction des pratiques abusives demeurent de source européenne.

D'autre part, la reconnaissance jurisprudentielle du principe général de lutte contre la fraude à la loi, à la fois par les juges nationaux mais aussi les juges européens, interroge sur la place de ces derniers dans la hiérarchie des normes en tant que norme non écrite. Comment les principes généraux du droit s'articulent-ils avec les normes internes et conventionnelles écrites ?

Dans cette perspective, il convient d'appliquer la hiérarchie des normes aux concours entre une convention fiscale et les dispositifs de droit interne (Section I). Puis d'appliquer la théorie de la hiérarchie des normes aux principes généraux du droit pour clarifier leur place et leur articulation par rapport aux autres dispositifs anti-abus (Section II).

¹⁰³⁴ Sur l'effet de la transposition, v. *supra* n° 491.

Section I. L'articulation de la clause anti-abus générale conventionnelle et des fondements anti-abus de droit interne

470. La place des engagements internationaux dans les ordres juridiques nationaux. La théorie de la hiérarchie des normes ne se traduit pas de la même manière selon les États. La hiérarchie des normes « à la française » n'est pas l'unique modèle d'ordonnement des normes. Deux conceptions de la hiérarchie des normes servent de modèle à l'organisation normative des États. D'une part, le modèle moniste repose sur l'idée d'une unité de l'ordre juridique. De ce fait, un traité international, s'il respecte la procédure interne prévue pour être valide, entre directement dans l'ordre juridique interne. D'autre part, la théorie dualiste repose sur l'idée inverse, c'est-à-dire l'indépendance des ordres juridiques internes et internationaux, chacun constituant un ensemble autonome. Par exemple, les États Unis ne reconnaissent pas la supériorité des traités sur les lois¹⁰³⁵ ; ils conservent donc la possibilité de ne pas tenir compte des dispositions conventionnelles et d'appliquer le droit interne. En cas de conflit entre une loi interne et une disposition conventionnelle, c'est la norme la plus récente qui prévaut. Le législateur américain peut donc utiliser la loi pour neutraliser une convention en adoptant une loi postérieure contraire à l'engagement international. Étant postérieure, la loi – bien que contraire au traité – sera appliquée au détriment de l'adage *pacta sunt servanda*¹⁰³⁶. D'ailleurs, *the Internal Revenue Code* expose explicitement que les traités n'ont pas de statut « préférentiel » par rapport à la loi nationale¹⁰³⁷. À titre comparatif, le Canada applique un système mixte puisque les traités sont mis en vigueur par une loi nationale prévoyant généralement que le traité prévaut sur les lois. Toutefois, le Canada reconnaît qu'il est possible de déroger à un traité en cas de loi postérieure contraire. En pratique, le Canada use rarement de cette possibilité et seulement à des fins de clarification de ses engagements internationaux.

Le système français est la traduction de la conception moniste de la hiérarchie des normes, notamment au regard de l'article 55 de la Constitution française. La norme constitutionnelle intègre les engagements internationaux à l'ordre juridique interne dès lors

¹⁰³⁵ United States, Constitution, Art. VI, s. 2.

¹⁰³⁶ Selon le principe *Pacta sunt servanda*, « tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi » : Art. 26 de la Convention de Vienne portant codification du droit des traités, signée le 23 mai 1969.

¹⁰³⁷ En ce sens, RSC 1985, c. I-A as amended.

qu'ils sont approuvés, ratifiés et publiés, et attribue à ces derniers une certaine valeur normative. En effet, l'article 55 de la Constitution pose le principe de supériorité des engagements internationaux sur les lois internes, en reconnaissant à ces derniers une force normative supérieure aux lois internes. Les conventions fiscales sont des engagements internationaux dès lors qu'elles sont le fruit d'une manifestation de volonté de deux États, qui s'engagent à lutter contre la double imposition et à lutter contre la non-imposition, et dont les stipulations ont été librement négociées. Ainsi, les conventions fiscales en tant qu'engagements internationaux ont une valeur supérieure à celle des lois, ce qui devrait justifier leur primauté sur les dispositifs de droit interne en cas de conflit. Aussi convient-il de clarifier la teneur du principe de supériorité des engagements internationaux sur les lois internes (§1) puis de le confronter aux hypothèses de concours entre les différents dispositifs anti-abus (§2).

§1. Le principe de supériorité des engagements internationaux sur les lois internes

471. La double nature de l'article 55 de la Constitution. L'article 55 de la Constitution confère aux normes internationales une valeur normative supérieure aux normes législatives, ainsi qu'à l'ensemble des normes inférieures à celles des lois. La norme constitutionnelle permet ainsi à la norme internationale de s'intégrer à l'ordre juridique interne français entre la Constitution et les lois. En outre, le respect du principe de supériorité des engagements internationaux est assuré par un contrôle juridictionnel. Les juges utilisent alors l'article 55 de la Constitution comme fondement d'un contrôle de conventionnalité, visant à régler les cas de conflits entre une norme interne non conforme aux dispositions d'une norme internationale. En ce sens, l'article 55 de la Constitution est le fondement de la force normative des engagements internationaux (A) mais aussi une norme de règlement des conflits de lois (B).

A- L'article 55 de la Constitution, fondement de la valeur supérieure des traités sur les fondements internes

472. La reconnaissance constitutionnelle de la valeur supra-législative des engagements internationaux. Selon l'article 55 de la Constitution, « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ». La norme constitutionnelle détermine le rang hiérarchique de la norme internationale, sa valeur juridique. L'article 55 de la Constitution confère une valeur supra-législative aux engagements

internationaux. Les traités priment sur les normes internes, hormis les normes constitutionnelles. Cependant, la supériorité des traités est conditionnée par trois conditions d'intégration dans l'ordre juridique interne : la réciprocité, la ratification et la publication.

Tout d'abord, l'intégration des traités suit une procédure particulière. Les traités doivent être négociés par les États, puis ils doivent être approuvés et ratifiés. En effet, l'article 53 de la Constitution prévoit que les traités ne prennent effet qu'après avoir été ratifiés et approuvés¹⁰³⁸. En d'autres termes, la valeur supra-législative des engagements internationaux est octroyée en France par le biais d'un acte légal, une autorisation parlementaire. Les conventions fiscales sont concernées par cette exigence puisqu'elles sont considérées comme des actes qui « *engagent les finances de l'État* »¹⁰³⁹ ou qui « *modifient des dispositions de nature législative* »¹⁰⁴⁰. C'est donc la loi qui attribue son rang aux traités dans la hiérarchie des normes françaises.

Ensuite, les stipulations du traité doivent être publiées au Journal Officiel de la République française pour devenir opposables tant aux citoyens qu'aux autorités administratives. C'est une étape importante dans la mesure où c'est l'acte de publication qui donne sa force obligatoire aux traités, permettant par la suite qu'ils soient invoqués. Cependant, seuls les traités conférant des droits et des obligations aux citoyens sont en réalité soumis à cette exigence de publicité. Les traités ne concernant que les autorités administratives ne sont pas soumis à cette exigence. Les autorités administratives doivent uniquement être informées des stipulations conventionnelles.

Enfin, il existe un condition d'application réciproque. La réciprocité signifie que la prééminence des traités n'est applicable que si les États signataires respectent réciproquement les engagements pris. En cas de violation des engagements internationaux par l'autre partie, le principe de prééminence des traités cesse et les lois internes retrouvent leur empire.

¹⁰³⁸ Constitution de 1958, art. 53 : « *Les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'Etat, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi. Ils ne prennent effet qu'après avoir été ratifiés ou approuvés.* ».

¹⁰³⁹ V. F. SUDRE, « La notion de traité international engageant les finances de l'État dans la Constitution de la V^{ème} République » : *RGDIP*, 1976, p. 133-193, spéc. 184 ; également P. GAIA, *Le Conseil constitutionnel et l'insertion des engagements internationaux dans l'ordre juridique interne. Contribution à l'étude des articles 53 et 54 de la Constitution*, Préf. L. FAVOREU, Aix-en-Provence, Economica, coll. « Droit public positif », 1991, p. 186.

¹⁰⁴⁰ V. GOESEL-LE BIHAN, *La répartition des compétences en matière de conclusion des accords internationaux sous la V^{ème} République*, Préf. D. SIMON, Paris, Pedone, coll. « Publication de la RGDIP : nouvelle série », n°46, 1995, p. 56, et p. 116.

En l'absence d'une de ses conditions, les conventions internationales ne peuvent s'appliquer aux redevables, et ces derniers ne peuvent s'en prévaloir¹⁰⁴¹.

473. Le domaine de l'article 55 de la Constitution. L'article 55 de la Constitution vise « *les traités ou accords* » sans identifier de textes particuliers. Sans distinction, l'article confère une valeur supra-législative à l'ensemble des traités internationaux dès lors qu'ils respectent les conditions d'intégration dans l'ordre juridique interne. Ainsi, les traités de l'Union européenne disposent de la même valeur que la Convention européenne des droits de l'Homme. Toutefois, bien que d'une portée très large, l'article 55 de la Constitution ne peut fonder la valeur supérieure de la coutume internationale sur la loi. En effet, dans un arrêt *Aquarone* de 1997, les juges du Conseil d'État ont précisé que « *ni l'article 55 de la Constitution ni aucune disposition de valeur constitutionnelle ne prescrivent ni n'impliquent que le juge administratif fasse prévaloir la coutume internationale sur la loi en cas de conflit entre ces normes* »¹⁰⁴². Aussi, la place des fondements non écrits de droit international est-elle incertaine, puisque l'arrêt reconnaît dans le même temps son applicabilité en droit interne, sans se prononcer sur sa valeur.

Quant aux conventions fiscales, elles sont des accords passés entre les États dont l'objet est la répartition de la compétence d'imposition. Les stipulations sont le fruit d'une négociation, et d'un accord de volonté entre deux États lorsqu'il s'agit d'une convention bilatérale. En cela, les conventions fiscales sont bien des engagements internationaux tels que mentionnés dans l'article 55 de la Constitution. Elles bénéficient de la valeur supra-législative dès lors qu'elles seront ratifiées, publiées et appliquées réciproquement par les États.

474. La reconnaissance de la supériorité des traités par les juges. Assurant déjà le contrôle de constitutionnalité des lois, la question s'est posée de la compétence du Conseil constitutionnel pour juger également de la conventionnalité des lois. Dans un arrêt *Interruption volontaire de grossesse* de 1975, les membres du Conseil ont refusé d'exercer un tel contrôle¹⁰⁴³. En l'espèce, il était demandé aux Sages de vérifier si les dispositions relatives à la

¹⁰⁴¹ BOI-CTX-DG-20-10-30, 12 sept. 2012 : « *Cependant, les traités diplomatiques n'ont force de loi que s'ils ont été régulièrement ratifiés et publiés au Journal officiel. Par suite, les conventions non ratifiées, ni publiées ne peuvent s'appliquer aux redevables. Ces derniers ne peuvent davantage s'en prévaloir.* ».

¹⁰⁴² CE, 6 juin 1997, *Aquarone*, RFDA 1997, 1068, concl. G. BACHELIER.

¹⁰⁴³ Cons. Const. 15 janv. 1975, n°74-54 DC, Loi relative à l'interruption volontaire de grossesse : D. 1975, note L. HAMON ; AJDA 1975, 134, note JU. RIVERO, GDCC n°22.

loi sur l'interruption volontaire de grossesse n'étaient pas contraires à la Constitution aux motifs que certaines dispositions portaient atteinte au droit de la vie consacré notamment par l'article 2 de Convention européenne des droits de l'Homme. Les Sages ont refusé d'assimiler la convention internationale à la Constitution, et par conséquent, de contrôler la conformité d'une loi à cette dernière par le contrôle de conformité des lois à la Constitution prévu à l'article 61 de celle-ci¹⁰⁴⁴, tout en incitant également les juridictions de droit commun à se saisir de cette question¹⁰⁴⁵. Dans le célèbre arrêt *Société Cafés Jacques Vabre*¹⁰⁴⁶, la Cour de cassation a accepté de vérifier la conventionnalité d'une loi par rapport au Traité de Rome instituant la Communauté économique européenne. Les juges ont notamment reconnu la supériorité des traités sur la loi qu'elle soit antérieure ou postérieure à la ratification du traité. Ainsi, les juges de la Cour de cassation appliquent directement les dispositions issues des engagements internationaux dès lors que ces derniers ont un effet direct¹⁰⁴⁷.

En revanche, le juge administratif a, tout d'abord, adopté une solution plus nuancée. D'une part, il s'interdisait d'interpréter les dispositions conventionnelles. L'interprétation des conventions fiscales était renvoyée au ministre des Affaires étrangères¹⁰⁴⁸. D'autre part, les juges du Conseil d'État refusaient de contrôler la conformité d'une loi postérieure à une norme internationale. Dans un arrêt en date du 1^{er} mars 1968, *Syndicat général des fabricants de semoules de France*¹⁰⁴⁹, les juges du Conseil d'État ont ainsi retenu qu'en cas de conflits entre

¹⁰⁴⁴ *Ibid.*, consid. 6 « Considérant qu'ainsi le contrôle du respect du principe énoncé à l'article 55 de la Constitution ne saurait s'exercer dans le cadre de l'examen prévu à l'article 61, en raison de la différence de nature de ces deux contrôle ».

¹⁰⁴⁵ V. en ce sens, P.-M. DUPUY, Y. KERBRA, *Droit international public*, Dalloz, 16^{ème} éd., p. 502.

¹⁰⁴⁶ Administration des domaines C.S. « Cafés Jacques Vabre » et S. JEAN WEIGEL : *Rev. trim. dr. européen* 1975, p. 336, concl. TOUFFAIT, *D.S.* 1975, 497 ; *A.F.D.I.* 1975, p. 859. La supériorité des traités a ensuite été confirmée par plusieurs arrêts notamment : Cass. civ., Ass., plén., 14 oct. 1977 : *D.S.* 1978, 417, note P. LAGARDE.

¹⁰⁴⁷ L'effet direct signifie que les dispositions créent directement des droits et des obligations pour le particulier, qui peut les invoquer devant le juge interne. C'est donc la capacité d'un texte à produire des effets dans l'ordre juridique interne. Le principe d'effectivité, quant à lui, implique les États assurent la protection des droits reconnus en créant par exemple un recours juridictionnel pour les ressortissants. En ce sens, la CJUE que les États membres devait prévoir des procédures de mise en œuvre du droit de l'Union européenne : CJCE, 19 juin 1990, *Factortame*, aff. C-213/89.

¹⁰⁴⁸ CE, 3 juil. 1931, *Karl et Toto Samé*, concl. A. TOUFFAIT, note J. BOULOUIS, *AJDA* 1975, 567.

¹⁰⁴⁹ CE, 1^{er} mars 1968, *Syndicat général des fabricants de semoule* : *AJDA* 1968-235. « sur le deuxième moyen : Attendu qu'il est de plus fait grief à l'arrêt d'avoir déclaré illégale la taxe intérieure de consommation prévue par l'article 265 du Code des douanes par suite de son incompatibilité avec les dispositions de l'article 94 du Traité du 24 mars 1957, au motif que celui-ci, en vertu de l'article 55 de la Constitution, a une autorité supérieure à celle de la loi interne, même postérieure, alors, selon le pourvoi, que s'il appartient au juge fiscal d'apprécier la légalité des textes réglementaires instituant un impôt litigieux, il ne saurait cependant, sans excéder ses pouvoirs,

une norme conventionnelle et une loi postérieure, le juge devait appliquer la loi interne¹⁰⁵⁰. Vingt ans plus tard, le Conseil d'État a toutefois modifié sa jurisprudence dans l'arrêt *Nicolo*¹⁰⁵¹. Les juges ont accepté d'exercer un contrôle de conventionnalité de la loi interne qu'elle soit postérieure ou antérieure à la norme conventionnelle.

Il faut rappeler que l'application du droit conventionnel dépend de sa reconnaissance par les juges nationaux comme norme de référence. En l'absence d'une telle reconnaissance, le droit conventionnel demeure inappliqué. Il n'existe pas de juge du droit international veillant à la bonne application des traités internationaux. De même, en droit de l'Union européenne, les juges nationaux sont les juges de droit commun. Ils participent à l'intégration du droit de l'Union européenne dans l'ordre juridique interne. En effet, dans un arrêt *Mme Perreux* du 30 octobre 2009, le Conseil d'État a rappelé que le juge national était « *le juge de droit commun d'application du droit de l'Union* »¹⁰⁵². Bien que la Cour de justice de l'Union européenne exerce un contrôle sur l'interprétation des actes nationaux et sur leur conformité aux normes de l'Union européenne, l'effectivité du droit de l'Union repose sur les juges nationaux. En cela, « *L'application du droit communautaire apparaît comme une compétence de droit commun appartenant aux juridictions des États membres* »¹⁰⁵³.

B- L'article 55 de la Constitution, règle de conflits de normes

475. La nature de la règle de l'article 55 de la Constitution. À s'en tenir à la lettre de l'article 55 de la Constitution, la règle posée n'est qu'une règle formelle attribuant aux traités une valeur supérieure à celle des lois. Les traités respectant les conditions d'intégration dans l'ordre juridique français ont une autorité supérieure aux lois internes. Il s'agit d'une mise en œuvre du principe de hiérarchie des normes. Il n'y a pas de rapport hiérarchique au sens d'un

écarter l'application d'une loi interne sous prétexte qu'elle revêtirait un caractère inconstitutionnel, que l'ensemble des dispositions de l'article 265 du Code des douanes a été édicté par la loi du 14 décembre 1966 qui leur confère l'autorité absolue qui s'attache aux dispositions législatives et qui s'impose à toute juridiction française ».

¹⁰⁵⁰ C'est notamment la théorie de la « loi-écran », selon laquelle une loi postérieure à un traité international pourrait contredire les dispositions conventionnelles. V. en ce sens, J. GHESTIN, H. BARBIER, *Traité de droit civil – Introduction générale*, t.1, 5^{ème} éd.

¹⁰⁵¹ CE, 20 oct. 1989, *Nicolo* : JCP 1989. II. 21371, concl. FRYDMAN ; D. 1989. 135, note SABOURIN ; RFDA 1989. 813, note GENEVOIS ; RDE 1989. 787, note ISAAC ; AJDA 1989. 788, note Simon ; RMCUE 1990. 384, note LACHAUME ; RGDIP 1990. 91, note BOULOUIS ; Rev. crit. DIP 1990. 139, note LAGARDE ; RTD eur. 1989. 771.

¹⁰⁵² CE, 30 octobre 2009, *Mme Perreux*, n° 298-348. Également, CE, 23 décembre 2011, *M. Kandyrine de Brito Paiva*, n° 303-678.

¹⁰⁵³ G. VANDERSANDEN et A. BARAV, *Contentieux communautaire*, Bruylant, 1977, p. 268.

rapport de production entre la loi et les traités internationaux. Les traités ne prévoient pas de règles particulières de création des lois et règlements internes. Ce processus est laissé à la norme constitutionnelle à travers notamment les articles 34 et 37 de la Constitution. En revanche, l'article 55 de la Constitution accorde aux traités une force dérogatoire par rapport aux lois¹⁰⁵⁴. En d'autres termes, la norme constitutionnelle contient une règle de règlement des conflits en octroyant une autorité supérieure aux engagements internationaux. En cas de conflit, c'est-à-dire d'incompatibilité entre une norme interne et une norme internationale, la norme internationale déroge à la norme interne. Appliqué à la matière fiscale, l'article 55 de la Constitution limite l'application des règles fiscales étatiques contraires au contenu de la convention fiscale¹⁰⁵⁵.

476. La qualification jurisprudentielle de règle de conflits de normes. L'article 55 de la Constitution détermine les rapports entre norme interne et norme internationale. Il permet d'apporter une solution lorsqu'une même situation est régie par deux normes de source différente, produisant des effets distincts. En vertu de la règle posée, il revient aux ordres judiciaires et administratifs de faire prévaloir les traités sur la loi, dès lors qu'il existe une telle situation. En cela, l'article 55 de la Constitution est une règle de règlement des conflits puisqu'elle habilite le juge interne à trancher un litige entre norme internationale et/ou communautaire et une norme fiscale interne. Dans l'arrêt *Deprez et Baillard*, le Conseil d'État a qualifié expressément l'article 55 de « règle de conflit »¹⁰⁵⁶. Les juges affirment que « *pour la mise en œuvre du principe de supériorité des traités sur la loi énoncé à l'article 55 de la Constitution, il incombe au juge, pour la détermination du texte dont il doit faire application, de se conformer à la règle de conflit de normes édictée par cet article* ». L'article 55 de la Constitution contient donc une règle formelle consacrant la valeur des dispositifs, mais également un « titre de compétence »¹⁰⁵⁷. L'article habilite les juges internes à appliquer la norme conventionnelle pour écarter la norme interne non conforme.

¹⁰⁵⁴ V. en ce sens, M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, préf. B. CASTAGNEDE, Nouvelle Bibliothèque des Thèses, Dalloz, vol. 78, p. 277. Également A. KALLERGIS, *La compétence fiscale*, thèse préc., p. 317 : « Concernant le droit international conventionnel, la hiérarchie mise en place par la Constitution est une hiérarchie « selon la force dérogatoire, ou, selon une expression équivalente, une hiérarchie d'application ».

¹⁰⁵⁵ *Ibid.*

¹⁰⁵⁶ CE, 5 janvier 2005, *Deprez et Baillard*, *Rec.*, p.1, 2005, p. 67.

¹⁰⁵⁷ B. BONNET, « Le conseil d'État, la Constitution, et la norme internationale » : *R.F.D.A.*, n°1, 2005, pp. 56-66. Selon le Professeur BONNET, l'article 55 de la Constitution renvoie à deux conceptions différentes. D'une

477. La nécessité d'un conflit. La norme constitutionnelle n'est pas une simple règle formelle déterminant la valeur des règles internationales, elle est également une règle matérielle de règlement des conflits. Elle permet de déterminer en cas de conflit quelle règle doit primer sur l'autre. En tant que règle de conflit, l'article 55 de la Constitution s'applique uniquement lorsqu'une même situation est régie par un fondement de droit interne et un fondement d'une valeur supranationale qui entrent en conflit. Il y a conflit normatif lorsque la norme fiscale législative et la norme fiscale d'origine externe entrent en situation de non-correspondance¹⁰⁵⁸. Dès lors, le recours à la règle de conflit suppose que les normes soient incompatibles dans le sens où le traitement fiscal du contribuable serait différent selon la norme utilisée. Dans une telle hypothèse, en vertu de l'article 55 de la Constitution, la convention fiscale doit primer sur le dispositif interne. Mais le recours à l'article 55 de la Constitution n'est possible que si, et seulement si, le dispositif interne est incompatible avec la convention, dans ses effets ou ses conditions.

478. Le sort de la norme interne non conforme. Le contrôle juridictionnel exercé sur le fondement de l'article 55 de la Constitution n'est pas un contrôle de validité de la norme mais de conformité. La loi interne jugée contraire à un engagement international ne disparaît pas de l'ordre juridique interne, elle n'est qu'écartée au profit de la règle internationale. C'est une différence notable avec le contrôle de constitutionnalité exercée par le Conseil constitutionnel, qui après l'examen d'une question prioritaire de constitutionnalité peut abroger la loi jugée non conforme à la constitution.

479. Illustration de la supériorité des conventions fiscales : l'arrêt *Schneider Electric*. Dans un arrêt *Schneider Electric*, le Conseil d'État a relevé l'incompatibilité de la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts à la convention fiscale¹⁰⁵⁹. En l'espèce, il s'agissait d'une société soumise à un supplément d'impôt sur les sociétés à raison

part, l'article 55 de la Constitution permet de déterminer la valeur respective des normes interne et internationale, et ainsi leur place hiérarchique. D'autre part, l'article 55 de la Constitution reconnaît un titre de compétence au juge ordinaire habilitant ce dernier à donner une priorité d'application à la norme internationale sur la norme interne.

¹⁰⁵⁸ M. PELLETIER, *Les normes fiscales*, thèse préc., p. 277. C'est la définition adoptée par M. PELLETIER dans son étude sur la valeur des normes fiscales d'origine internationale dans l'ordre juridique interne. Selon lui, « *un conflit normatif entre une norme fiscale législative et une norme fiscale d'origine externe ne se produit que lorsque les présupposés et les effets normatifs de ces normes hypothétiques sont en situation de non-correspondance* ».

¹⁰⁵⁹ CE, 28 juin 2002, n° 232276, *min. c/ Sté Schneider Electric* : Lebon, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, ét. 18, P. DIBOUT ; *RJF* 10/2002, n° 1080, chron. L. OLLÉON, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY.

des résultats bénéficiaires d'une filiale suisse en application de l'article 209 B du Code général des impôts dans sa version ancienne. Pour la société Schneider Electric, le supplément d'imposition n'était pas dû au regard de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. La stipulation conventionnelle précisait que « *les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* ». Le point de discussion résidait dans l'interprétation du terme « bénéfice » pour savoir si cet article s'appliquait aux « *résultats bénéficiaires* » au sens de l'article 209 B du Code général des impôts. Les juges ont alors précisé que « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer – en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »¹⁰⁶⁰. Dans les faits, il y avait une identité de nature entre les bénéfices au sens de la convention et les résultats bénéficiaires au sens de l'article 209 B du Code général des impôts. Dès lors, les juges du fond n'avaient pas commis d'erreur de droit « *en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts* », puisque l'imposition n'était pas attribuée à la France pour ce type de revenus au regard de la convention, mais à la Suisse.

Cet arrêt pose un principe de subsidiarité des conventions fiscales. En vertu de ce principe, il s'agit de vérifier s'il existe bien une imposition du contribuable en France, puis de vérifier si la convention fiscale écarte la compétence de l'État français pour imposer le revenu concerné. Dans le cas de l'arrêt *Schneider Electric*, les juges rappellent qu'en vertu de l'article 55 de la Constitution, la convention fiscale peut écarter le fondement interne s'il n'est pas conforme aux dispositions conventionnelles. C'est une illustration de la supériorité des

¹⁰⁶⁰ *Ibid.*

conventions fiscales sur le droit interne français. Toutefois, dans le cadre de l'arrêt *Schneider electric*, l'incompatibilité résidait dans la différence de qualification des revenus entre l'article 209 B du Code général des impôts et la convention fiscale, il ne s'agissait pas d'articuler deux fondements de lutte contre la fraude à la loi.

480. La distinction entre règle de conflit et règle d'application prioritaire. La qualification de règle de conflits et celle de règle d'application prioritaire doivent être distinguées. Une règle d'application prioritaire confère, comme son nom le préjuge, une priorité d'application d'une norme sur une autre sans qu'il y ait de conflit en amont. Elle permet d'anticiper un potentiel conflit en ordonnant l'application des normes entre elles. En revanche, une règle de conflits intervient lorsque deux normes entrent en contradiction. L'article 55 de la Constitution détermine la valeur supérieure des engagements internationaux sur la loi, mais n'impose pas dans sa lettre que lesdits engagements soient toujours appliqués de manière prioritaire. L'article 55 de la Constitution confère force dérogatoire aux engagements internationaux, au sens qu'en cas de conflit, ces derniers priment sur les lois. Ils dérogent à la loi en vertu de leur place supérieure dans la hiérarchie des normes. Cependant, si une convention fiscale ne fait que traduire dans le droit international une norme interne, que ces deux normes répondent aux mêmes conditions et induisent les mêmes effets, le recours à l'article 55 de la Constitution est-il pertinent ? Certains auteurs attribuent à l'article 55 de la Constitution, la nature d'une règle d'articulation expresse qui détermine « *quelle norme prévaut sur quelles autres normes lorsque plusieurs règles sont susceptibles d'être appliquées au même cas* »¹⁰⁶¹. À propos de la solution de l'arrêt *Schneider Electric*, certains ont critiqué le principe de subsidiarité en considérant qu'« *au regard du principe de conventionnalité, lequel, en consacrant la supériorité des normes internationales, induit leur priorité d'application en toutes circonstances sur le droit* »¹⁰⁶². Néanmoins, il semble erroné d'utiliser l'article 55 de la Constitution pour appliquer de manière prioritaire le fondement international alors qu'il n'y a pas de conflits. L'objet de l'article 55 de la Constitution est d'empêcher l'application d'une norme interne contraire à la norme internationale. En ce sens, les conventions fiscales n'ont pas vocation à primer sur les règles de droit interne de manière générale mais dans le cadre de litiges concrets¹⁰⁶³. Si la norme interne est conforme à la norme conventionnelle, qu'est-ce qui oblige

¹⁰⁶¹ O. PFERSMANN, in L. FAVOREU (coord.) et ALII, *Droit des libertés fondamentales*, Dalloz, 8^{ème} éd., p.90.

¹⁰⁶² N. MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, thèse préc., p. 75-78.

¹⁰⁶³ M. PELLETIER, *Les normes fiscales*, thèse préc., p. 277.

notamment l'administration à se fonder uniquement sur le fondement conventionnel ? L'administration peut préférer appliquer le fondement conventionnel qui vise expressément à lutter contre l'utilisation abusive de ses stipulations, mais rien ne semble l'y obliger ; excepté s'il existe une contrariété entre les deux normes, où dans ce cas, elle peut s'exposer à l'écartement du fondement interne choisi au profit de la convention fiscale. Partant, il faut clarifier le rapport entre la norme conventionnelle anti-abus et les dispositifs de droit interne.

§2. La mise en œuvre du principe de supériorité des engagements internationaux dans l'articulation des dispositifs anti-abus

481. La distinction entre la source juridique et l'objet juridique. Selon Jacques GHESTIN et Hugo BARBIER, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la source juridique et l'objet juridique des normes.

D'une part, les différentes sources du droit peuvent alimenter « *un seul et même objet juridique* »¹⁰⁶⁴. En d'autres termes, le droit international ou européen traduit avec une autre source, la même notion qu'en droit interne, répondant aux mêmes impératifs. Dans cette hypothèse, il existe bien un concours lié à la source des dispositifs. En effet, une même situation est régie par des textes poursuivant le même objet, que seule la source peut distinguer. Ce concours peut devenir un conflit si la norme interne prévoit un résultat différent ou des conditions différentes par rapport à la norme internationale. *A priori*, dans les hypothèses de concours entre la clause anti-abus conventionnelle et les dispositifs de droit interne ayant le même objet, le traitement fiscal du contribuable ne semble pas être modifié selon le fondement choisi. Aussi existe-t-il un véritable conflit de norme en cette hypothèse justifiant l'application de l'article 55 de la Constitution ?

D'autre part, les institutions ou les notions juridiques en présence peuvent ne pas être strictement équivalentes. Elles sont de sources différentes mais portent également sur des objets distincts. Dans cette hypothèse, pour les auteurs, « *dès lors qu'elles obéissent à des fondamentaux propres, elles ne sont pas concurrentes ou parfaitement substituables. Elles sont au contraire, amenées à coexister durablement à l'image des différents contextes dans lesquels elles ont vu le jour* »¹⁰⁶⁵. Aussi, dans le cas de dispositifs ayant un objet distinct, l'articulation

¹⁰⁶⁴ J. GHESTIN, H. BARBIER, *Traité de droit civil – Introduction générale*, op.cit., p.840.

¹⁰⁶⁵ *Ibid.*

par la source peut-elle être dépassée, au profit du critère de l'objet ? C'est notamment la question posée à propos de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, qui a un objet distinct – celui de punir le comportement du contribuable – de la clause conventionnelle.

A priori, l'application du principe de supériorité des engagements internationaux dans le cadre de l'articulation de la clause conventionnelle et des dispositifs de droit interne semble incertain en raison de l'absence de véritables conflits, les fondements ayant le même objet (A), mais également en raison de l'objet particulier de l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (B).

A- L'application incertaine du principe de primauté des conventions fiscales en l'absence de conflits entre les dispositifs anti-abus ayant le même objet

482. Le recours à l'article 55 de la Constitution dans le cadre de l'articulation des dispositifs ayant le même objet. Dans un rapport à l'Assemblée nationale, deux Parlementaires ont apporté leur contribution à la question de l'articulation de la clause anti-abus conventionnelle avec les dispositifs anti-abus internes. Selon eux, la clause anti-abus conventionnelle a vocation à évincer les outils nationaux, notamment lorsque ces derniers présentent le même objet que cette dernière. Cependant, ils ne précisent pas le fondement d'une telle primauté. Toutefois, lorsque les Parlementaires clarifient la place des conventions fiscales dans la hiérarchie des normes, ils précisent « *qu'en vertu de l'article 55 de la Constitution, les conventions ont une valeur supérieure à celle des lois. Pour le dire autrement, toute norme interne, y compris législative, qui serait incompatible avec une convention ne pourrait s'appliquer à une situation entrant dans le champ celle-ci* »¹⁰⁶⁶. Il ressort de la position développée que les conventions fiscales n'auraient vocation à évincer les dispositifs nationaux que s'il existe une incompatibilité entre la clause anti-abus conventionnelle et les dispositifs internes. Partant, avant d'appliquer le principe de supériorité des conventions fiscales, il est nécessaire de déterminer s'il existe bien un conflit entre la norme anti-abus conventionnelle et les autres dispositifs anti-abus. Pour cela, il convient d'analyser successivement deux hypothèses : l'articulation de la clause conventionnelle et des règles anti-abus spéciales (1), et l'articulation de la clause anti-abus conventionnelle et des règles anti-abus générales (2).

¹⁰⁶⁶ B. PEYROL, J.-F. PARIGI : Rapp. d'information déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 1236, AN, sept. 2018 ; *JFA, Fiscalité internationale*, 1-2019, n° 9.1.1.

1 - L'articulation des clauses anti-abus spéciales et de la clause anti-abus générale conventionnelle

483. Plan. Avant de vérifier si les dispositifs spéciaux entrent en contradiction avec la clause anti-abus générale conventionnelle, il est nécessaire d'établir si les dispositifs spéciaux ont vocation à s'appliquer aux mêmes hypothèses. En d'autres termes, si les clauses anti-abus spéciales entrent en concours matériel avec la disposition générale conventionnelle ? En l'absence d'un tel rapport de concurrence, la question de l'articulation ne se pose pas. À l'inverse, si les dispositifs spéciaux peuvent également concerner des situations abusives visées par la clause anti-abus conventionnelle, alors il faut vérifier s'il existe un conflit, justifiant le recours à l'article 55 de la Constitution, et par conséquent la primauté de la clause anti-abus conventionnelle. Aussi, convient-il d'analyser dans un premier temps, l'articulation des présomptions de fraude à la loi et de la clause anti-abus conventionnelle (a) puis dans un second temps, l'articulation des clauses anti-abus spéciales et de la clause anti-abus conventionnelle (b).

a) L'articulation des présomptions de fraude à la loi et de la clause anti-abus générale conventionnelle

484. Rappel du domaine d'application de la clause conventionnelle. La clause anti-abus générale conventionnelle permet de priver le contribuable des avantages conventionnels, dès lors qu'il a eu pour but principal d'obtenir ces derniers contrairement à l'objet et au but de la convention fiscale. Les avantages conventionnels visent l'ensemble des limitations du droit d'imposition de l'État de source, à savoir les limitations issues des 6 à 22 du Modèle de convention fiscale, mais aussi les avantages liés aux stipulations visant à lutter contre la double imposition de l'article 23¹⁰⁶⁷. Par exemple, la clause anti-abus conventionnelle conditionne l'octroi de la limitation des droits d'imposition d'un État contractant sur les dividendes, intérêts et redevances. Il s'agit notamment du taux de la retenue à la source qui peut varier d'une convention fiscale à une autre, voire ne pas exister. De fait, le champ d'application de la clause conventionnelle est à la fois large puisqu'elle s'applique à l'ensemble des stipulations conventionnelles, mais aussi restreint à ces seules stipulations, et surtout aux avantages prévus.

¹⁰⁶⁷ Sur le champ d'application de la clause anti-abus conventionnelle, v. *supra* n°80.

485. Les présomptions de fraude à la loi et les stipulations conventionnelles.

Quant aux présomptions de fraude à la loi, leur champ d'application est également très restreint. Ces dernières s'appliquent à des opérations internationales réalisées par le contribuable et permet l'imposition en France de certains revenus. L'article 209 B du Code général des impôts s'applique uniquement en cas de localisation d'une société contrôlée dans un pays à fiscalité privilégiée. L'article 123 bis du même Code vise une situation similaire, à savoir celle d'un associé personne physique qui détient une société contrôlée dans un pays à fiscalité privilégiée selon les conditions rappelées précédemment¹⁰⁶⁸. L'article 155 A du Code général des impôts vise les prestations de services exercées en France mais rémunérées à un intermédiaire étranger. Quant aux présomptions de fraude à la loi applicables aux ETNC, elles sont variées mais s'appliquent de façon générale aux opérations réalisées avec ou par une société établie dans un ETNC.

Au regard de leur champ d'application, elles peuvent s'appliquer à des opérations internationales entrant également dans le champ d'application des conventions fiscales. En effet, comme l'a illustré la jurisprudence¹⁰⁶⁹, les présomptions de fraude à la loi peuvent entrer en concours avec des stipulations conventionnelles. Par exemple, dans le cas de l'article 209 B du Code général des impôts, soit il n'existe pas de convention fiscale entre l'État de résidence de la filiale contrôlée et la personne morale établie en France, et il n'y a pas de conflit possible. Soit, il existe une convention fiscale, et dans ce cas, il peut exister un conflit avec le principe d'imposition dans l'État de résidence de la filiale, puisque l'article 209 B du Code général des impôts revient à nier la répartition conventionnelle au profit de l'imposition en France des bénéficiaires de la filiale. C'est dans cette situation que le Conseil d'État a développé un principe particulier à la matière fiscale, celui de la subsidiarité des conventions fiscales¹⁰⁷⁰. En vertu de ce principe, le juge doit d'abord vérifier que l'imposition a correctement été établie en France au regard des qualifications de droit interne, avant de vérifier la conformité de la qualification à la convention fiscale. En effet, les conventions fiscales n'ont pas pour objet de remplacer les règles d'imposition internes mais de limiter les hypothèses de double imposition en prévoyant

¹⁰⁶⁸ V. *supra* n° 102.

¹⁰⁶⁹ Notamment CE, 28 juin 2002, n° 232276, *min. c/ Sté Schneider Electric* ; CE, 28 mars 2008, n° 271366, *Aznavour* : *Dr. fisc.* 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. LANDAIS ; *Dr. fisc.* 2008, n° 25, comm. 389, note J.-L. PIERRE.

¹⁰⁷⁰ V. not. M. SADOWSKY, « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales » : *Dr. fisc.* 2018, n° 45, Ét. 436.

des règles de répartition de l'imposition. En cela, pour certains auteurs, « *une convention fiscale est un simple trait d'union, une frêle passerelle jetée entre deux systèmes fiscaux ; elle n'a nullement pour objet de substituer à ceux-ci un corps de règles complet et commun aux États contractants* »¹⁰⁷¹. La convention sert alors de fondement uniquement en cas de conflit entre la règle d'imposition de droit interne et la règle conventionnelle¹⁰⁷².

En outre, sous l'influence de l'OCDE, les États ont intégré des règles anti-abus similaires aux présomptions de fraude à la loi. Par exemple, certaines conventions ont ajouté des stipulations relatives aux sociétés liées¹⁰⁷³ ou à la rémunération des sportifs et actifs¹⁰⁷⁴. Dès lors, une même situation peut entrer dans le champ d'application de la convention fiscale, mais également dans le champ d'application d'une présomption de fraude à la loi.

486. Les présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus conventionnelle.

Cependant, il faut distinguer les hypothèses de conflit entre les présomptions de fraude à la loi et les stipulations conventionnelles et la question de l'articulation des présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus conventionnelle. Les présomptions de fraude à la loi ne visent pas à préserver les avantages conventionnels, elles visent à réintégrer dans l'assiette imposable française des revenus réalisés au moyen d'un montage artificiel. En d'autres termes, elles visent à sanctionner le contournement de la législation française à l'aide d'une convention fiscale par exemple. Cependant, de manière indirecte, les présomptions de fraude à la loi préservent les

¹⁰⁷¹ C. DAVID, G. GUEST, « Impôts – Sources du droit fiscal international », Rép. de droit international, Dalloz, §. 28.

¹⁰⁷² CE, 28 juin 2002, n° 232276, *min. c/ Sté Schneider Electric* : Lebon, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, ét. 18, P. DIBOUT ; *RJF* 10/2002, n° 1080, chron. L. OLLÉON, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY.

¹⁰⁷³ Par exemple, l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE : « 1. Lorsque a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. ». Le second alinéa prévoit une règle d'évitement de la double imposition.

¹⁰⁷⁴ Par exemple, l'article 17 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE : « 1. Nonobstant les dispositions de l'article 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État. 2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions de l'article 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées. ».

conventions contre l'utilisation abusive des règles de répartition de l'imposition, notamment le bénéfice des régimes de l'imputation ou de l'exemption. Ainsi, elles semblent pouvoir également s'appliquer en cas d'abus de stipulation conventionnelle, lorsque la convention est le moyen d'éviter l'imposition française. Existe-t-il alors un conflit entre les présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus conventionnelle ?

487. L'étude des commentaires de l'OCDE en faveur de la concurrence des fondements. Les commentaires de l'OCDE contiennent des éléments en faveur d'une application concurrente des dispositifs anti-abus spéciaux et de la clause anti-abus conventionnelle. Au paragraphe 68 des commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il est tout d'abord précisé que « *les autorités fiscales qui cherchent une réponse à l'utilisation inappropriée d'une convention fiscale peuvent examiner tout d'abord l'application des règles anti-abus spécifiques contenues dans leur législative fiscale interne* »¹⁰⁷⁵. La limite posée à la cohabitation des dispositifs est celle d'un rapport de contradiction. En effet, le paragraphe 70 prévoit l'hypothèse d'un conflit de normes, « *lorsque l'application des dispositions de droit interne et celle des dispositions des conventions fiscales produisent des résultats contradictoires, il est prévu que les dispositions des conventions fiscales l'emportent* »¹⁰⁷⁶. La contradiction est notamment caractérisée « *si l'application des règles anti-abus spécifiques du droit interne devait produire un résultat en termes de traitement fiscal non conforme aux dispositions d'une convention fiscale* ». Il s'agit d'une traduction de la règle posée à l'article 55 de la Constitution. En cas de conflit, la norme conventionnelle l'emporte sur la norme interne, mais uniquement en cas de conflit.

488. L'absence de véritable conflit entre la clause anti-abus conventionnelle et les présomptions de fraude à la loi. En reprenant les éléments précédemment relevés sur l'objet des dispositifs, il s'avère que les présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus conventionnelle produisent les mêmes effets, le même résultat : l'inopposabilité du montage. Les deux fondements ne prendront pas en compte le montage et permettront de refuser le bénéfice des stipulations conventionnelles.

¹⁰⁷⁵ OCDE (2019), Commentaire de l'article 1, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris, § 68.

¹⁰⁷⁶ *Ibid.*, §70.

En termes de procédure, seules les garanties de droit commun sont prévues. Les présomptions de fraude à la loi ne sont pas concernées par une procédure de rescrit spécifique ou la saisine du Comité de l'abus de droit, tout comme la clause conventionnelle.

De plus, il faut noter que les présomptions de fraude à la loi ont une nature non répressive au même titre que la clause anti-abus conventionnelle. Aussi, convient-il de s'interroger sur la pertinence d'appliquer de façon prioritaire la clause anti-abus conventionnelle en cas d'utilisation abusive d'un des avantages conventionnels, entrant également dans le champ d'application d'une présomption de fraude à la loi, et sur quel fondement ? À l'analyse, il n'existe aucun conflit entre les présomptions de fraude à la loi et les conventions fiscales, hormis dans le cas où les États contractants aient prévu des règles qui diffèrent du Modèle OCDE. La règle de conflit posée à l'article 55 de la Constitution n'a alors pas lieu d'être appliquée puisqu'il n'existe pas de réel conflit.

489. La possibilité d'intégration des présomptions de fraude à la loi française dans le champ conventionnel. Afin de préserver les présomptions de fraude à la loi, la France a intégré des stipulations supplémentaires dans certaines de ses conventions fiscales. À titre d'exemple la convention franco-luxembourgeoise prévoit explicitement : « *Les dispositions de la présente Convention n'empêchent en rien la France d'appliquer les dispositions des articles 115 quinquies, 123 bis, 155 A, 209 B, 212, 238 A et 238-0 A de son code général des impôts ou d'autres dispositions analogues qui amenderaient ou remplaceraient celles de ces articles* »¹⁰⁷⁷. Au regard de cette stipulation, il semble que la France puisse continuer à appliquer les présomptions internes de fraude à la loi malgré la présence d'une clause expresse anti-abus conventionnelle. En effet, dans le cas d'une insertion dans le champ conventionnel, les présomptions de fraude à la loi prennent la même valeur que les autres dispositions conventionnelles. Elles sont l'objet d'une manifestation de volonté des deux États signataires.

490. Les difficultés posées par l'intégration des dispositifs internes au champ conventionnel. L'intégration des dispositifs français dans le champ conventionnel pose plusieurs difficultés au regard de la formulation de la clause *Principal Purpose Test* prévue dans le Modèle de convention fiscale. Pour rappel, la clause anti-abus conventionnelle prévoit

¹⁰⁷⁷ Protocole, Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 20 mars 2018, approuvée par la loi du n° 2019-130 du 25 février 2019 (JO n°0048 du 26 février 2019), entrée en vigueur le 19 août 2019 et publiée par le décret n° 2019-1274 du 2 décembre 2019 (JO n°0281 du 4 décembre 2019).

de s'appliquer « *nonobstant les autres dispositions* ». Ces termes peuvent signifier que la clause anti-abus générale conventionnelle s'applique malgré la mise en œuvre de règles anti-abus spéciales. Selon une partie de la doctrine, le terme « nonobstant » instaure une règle de primauté de la clause anti-abus générale sur les dispositifs anti-abus spéciaux contenus également dans la convention¹⁰⁷⁸. En ce sens, la clause *Principal Purpose Test* devrait primer sur l'application des présomptions de fraude à la loi intégrées au champ conventionnel en cas de concours. Pour d'autres auteurs, le terme « nonobstant » n'octroie pas une priorité d'application à la règle de portée générale sur les règles spéciales. Les deux types de règle seraient complémentaires. L'administration pourrait agir, dans un premier temps sur la clause anti-abus spéciale, puis sur la clause anti-abus générale si l'abus peut être démontré¹⁰⁷⁹. Cela reviendrait pour le contribuable à être rectifié sur deux fondements anti-abus différents qui emportent pourtant les mêmes effets. Une dernière position peut être développée celle permettant de préserver les dispositifs anti-abus spéciaux. Partant en cas de concours entre la clause anti-abus de portée générale et la clause prévoyant l'application des présomptions de fraude à la loi, les présomptions devraient s'appliquer de manière prioritaire en tant que dispositif spécial. Cela correspond à la solution proposée dans les commentaires de l'OCDE, dans le cadre d'un conflit entre une règle *Limitation of benefits*¹⁰⁸⁰ et la clause anti-abus générale conventionnelle. Si l'avantage conventionnel est refusé sur le fondement de la clause *Limitation of benefits* alors la clause anti-abus générale est inapplicable¹⁰⁸¹. En outre, cela permet de prendre en compte la volonté des États qui ont acceptés que la France conserve son droit d'appliquer ses dispositifs spéciaux.

b) L'articulation des clauses anti-abus spéciales et de la clause anti-abus conventionnelle

491. Précision préalable sur la valeur des clauses anti-abus d'origine européenne transposées en droit interne. En vertu de l'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les directives européennes sont des actes contraignants visant un résultat à atteindre pour les États membres, mais dont la forme et les moyens sont laissés en leur

¹⁰⁷⁸ V. CHAND, « The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules », *Intertax*, vol. 46, n° 2, pp. 115- 123.

¹⁰⁷⁹ BÁEZ MORENO, pp. 440-442 ; DANON, *Treaty Abuse*, p. 52 ; DE BROE, p. 221 ; LANG, p. 658.

¹⁰⁸⁰ Sur la présentation de la clause *Limitation of Benefits*, v. *supra* n°76

¹⁰⁸¹ OCDE (2019), Commentaire article 29, §171, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

discrétion¹⁰⁸². Les directives n'ont donc pas, en principe, d'effet direct¹⁰⁸³. Les États membres doivent transposer la directive dans leur droit interne pour que celle-ci puisse être invoquée par les ressortissants. Aussi, la valeur des dispositions issues des directives soulève-t-elle une interrogation. Sont-elles considérées comme des dispositions à la valeur supranationale en tant que norme issue de l'Union européenne ou ont-elles, sous l'effet de la transposition, une valeur législative ?

Le Conseil d'État a reconnu que les actes de droit dérivé ont une valeur supérieure à celle des lois¹⁰⁸⁴. Toutefois, les dispositions transposées prennent la valeur de l'instrument juridique qui les transpose. Partant, si c'est une loi de transposition qui intervient pour transposer une directive, les dispositions auront une valeur législative au même titre qu'une loi interne. En revanche, l'interprétation des dispositions transposées relève toujours de la compétence de la Cour de justice de l'Union européenne. Il revient au juge français de saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle dans le but de préciser le sens d'une norme issue du droit dérivé. Par l'effet de la transposition, seul le principe général d'interdiction des pratiques abusives conserve sa valeur de norme non écrite européenne. L'ensemble des clauses anti-abus transposées ont la valeur de loi, à l'instar de la procédure d'abus de droit ou des présomptions de fraude à la loi.

492. L'absence de concours entre la clause anti-abus conventionnelle et les clauses anti-abus spéciales d'origine européenne. Les clauses anti-abus spéciales transposées en droit interne ont un champ d'application restreint. La clause anti-abus de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts conditionne l'octroi de l'exonération de la retenue à la source sur les distributions de dividendes entre sociétés membres de l'Union européenne. La clause anti-abus de l'article 119 quater 3) exonère de retenue à la source les intérêts et les redevances versés à ces mêmes sociétés. Les conventions fiscales contiennent également des clauses sur les taux de retenue à la source sur les distributions de dividendes, d'intérêts et de redevances. Quant à

¹⁰⁸² Art. 288 TFUE : « La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. ».

¹⁰⁸³ Les juges ont pu reconnaître l'effet direct des directives en cas de manquement des États membres à leur obligation de transposition dans les délais, ou dans le cas d'une mauvaise transposition des dispositions de la directive. Dans les hypothèses où un tel effet a été reconnu, la directive n'est invocable qu'à l'encontre de l'État membre défaillant, et non à l'encontre d'un autre particulier. V. en ce sens, CJUE, 4 déc. 1974, *Van Duyn*, et CE, 30 oct. 2009, *Mme Perreux*, préc.

¹⁰⁸⁴ Pour les règlements : CE, 24 sept. 1990, *Boisdet, Rec.*, p. 251. Pour les directives : CE, 28 févr. 1992, *SA Rothmans International France et SA Philip Morris Fr.*, Rec. P. 81.

elle, la clause anti-abus conventionnelle peut permettre de refuser l'avantage du taux conventionnel de retenue à la source ou l'exonération si le contribuable en a bénéficié par la réalisation d'un montage artificiel. Toutefois, si ce dernier a bénéficié du taux ou de l'exonération du régime de faveur européen, l'administration ne peut se fonder sur la convention pour refuser l'octroi du régime de faveur européen. En effet, soit le but du contribuable était de bénéficier du régime d'exonération de retenue à la source prévu par les articles 119 ter et 119 quater du Code général des impôts, soit il visait à entrer dans les dispositions conventionnelles pour bénéficier des articles 11 (dividendes), 12 (intérêts) ou 13 (redevances). Pour fonder sa rectification, l'administration doit au préalable déterminer quel est le régime dont le contribuable a bénéficié frauduleusement. Si l'administration souhaite remettre en cause l'exonération européenne de la retenue à la source, elle doit se fonder sur les articles 119 ter 3) ou 119 quater 3) du Code général des impôts. Si elle veut remettre en cause un montage visant à bénéficier du taux avantageux de retenue à la source prévu par la convention, elle devra se fonder sur la clause anti-abus conventionnelle.

Pour la clause anti-abus de la directive « *fusions* », la surtransposition a pour conséquence qu'un grand nombre de régimes de faveur applicables aux restructurations sont concernés par la clause anti-abus de l'article 210-0 A III¹⁰⁸⁵. Toutefois, le champ d'application particulier de clause anti-abus de l'article 210-0 A III limite les conflits puisque les conventions fiscales ne visent pas les opérations de restructuration. En outre, si le contribuable opte pour le régime de faveur dans un but essentiellement fiscal, c'est bien la clause anti-abus relative aux restructurations qui doit s'appliquer, et non la clause anti-abus conventionnelle. Il n'existe pas de concurrence entre les deux fondements.

493. L'absence de concours entre l'article 979 I du Code général des impôts et la clause anti-abus conventionnelle. L'article 979 I du Code général des impôts vise à réintégrer dans le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière la part des revenus distribués par la société redevable à une société contrôlée soumise à l'impôt sur les sociétés, lorsque l'existence de la société ou le choix d'y recourir a eu pour objectif de diminuer artificiellement les revenus passibles de l'impôt sur la fortune immobilière. Certaines conventions fiscales intègrent également des stipulations relatives à l'impôt sur la fortune couvrant également l'impôt sur la fortune immobilière. Par exemple, la convention franco-

¹⁰⁸⁵ Sur la surtransposition de la directive « *fusions* », v. *supra* n°84.

américaine prévoit une exonération totale d'impôt sur la fortune pour les biens situés hors de France¹⁰⁸⁶. Par conséquent, l'utilisation d'une filiale contrôlée peut être contestée sur le fondement de la clause anti-abus conventionnelle lorsqu'elle est utilisée pour bénéficier d'une stipulation avantageuse telle que celle donnée en exemple ; ou bien sur le fondement de la clause anti-abus française propre à l'impôt sur la fortune immobilière. Toutefois, de nouveau il n'existe pas de concours entre les deux textes, tout dépend de l'avantage fiscal visé par le contribuable. Si l'avantage obtenu est le bénéfice de l'exonération conventionnelle alors l'administration peut remettre en cause le montage sur le fondement de la clause anti-abus conventionnelle. Si l'avantage souhaité était la limitation des revenus pris en compte dans le calcul du plafond de l'article 979 du Code général des impôts, alors l'administration doit se fonder sur la clause anti-abus de l'article 979 I du même Code. L'article 979 I ne vise pas à répartir le droit d'imposition ou encore à exonérer le contribuable de l'imposition. Les deux textes n'ont pas le même champ d'application, ils n'entrent donc ni en concours, ni en conflit.

2 - L'articulation de la clause anti-abus générale conventionnelle et des dispositifs anti-abus généraux

494. Plan. Les hypothèses de concours entre la clause anti-abus conventionnelle et les dispositifs anti-abus généraux tels que l'article 205 A du Code général des impôts et l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales sont plus nombreuses. Les différents dispositifs ont une portée très large et peuvent s'appliquer en cas d'utilisation abusive d'une stipulation conventionnelle. Ainsi, il convient d'analyser l'articulation de la clause anti-abus de l'article 205 A et de la clause anti-abus conventionnelle (a), puis l'articulation de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus conventionnelle (b).

¹⁰⁸⁶ Convention franco-américaine du 13 janvier 2009, art. 23 :« 6. *Nonobstant les dispositions des paragraphes précédents du présent article, pour l'imposition au titre de l'impôt sur la fortune visé au iv du a du paragraphe 1 de l'article 2 (Impôts visés) d'une personne physique qui est un résident de France et un citoyen des Etats-Unis sans posséder en même temps la nationalité française, les biens situés hors de France que cette personne possède au 1er janvier de chacune des cinq années civiles suivant celle au cours de laquelle elle devient un résident de France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt afférent à chacune de ces cinq années. Si cette personne perd la qualité de résident de France pour une durée au moins égale à trois ans, puis redevient un résident de France, les biens situés hors de France qu'elle possède au 1er janvier de chacune des cinq années civiles suivant celle au cours de laquelle elle redevient un résident de France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt afférent à chacune de ces cinq années.* ».

a) **L'articulation de l'article 205 A et de la clause anti-abus conventionnelle**

495. La concurrence de l'article 205 A du Code général des impôts et de la clause anti-abus conventionnelle. Contrairement aux clauses anti-abus spéciales, la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts vise l'ensemble des opérations soumises à l'impôt sur les sociétés. L'article s'applique d'ailleurs exclusivement en matière d'impôt sur les sociétés. De plus, par le maintien de l'article 119 ter du Code général des impôts en matière de retenue à la source, le législateur semble considérer que l'article 205 A du Code général des impôts ne s'applique qu'aux opérations relevant strictement de l'impôt sur les sociétés. Dès lors, la clause anti-abus de l'article 205 A peut-elle s'appliquer pour écarter une convention fiscale en cas d'abus des stipulations conventionnelles ? La réponse semble positive.

D'une part, les conventions fiscales prévoient des règles de répartition et d'élimination de la double imposition en matière d'impôt sur les sociétés, entendu strictement. Partant, l'administration peut user de l'article 205 A du Code général des impôts, si un contribuable utilise la convention pour retirer à la France son droit d'imposer les bénéfices d'une société en vertu de l'article 209 du Code général des impôts. En cela, la convention fiscale peut être l'objet de l'abus de droit afin de contourner la législation interne.

D'autre part, les commentaires de la doctrine administrative sur l'article 205 A¹⁰⁸⁷ laisse suggérer que la clause anti-abus s'applique en cas d'abus sur les taux d'imposition ou les crédits d'impôts en matière d'impôt sur les sociétés. Ces éléments relèvent également des stipulations conventionnelles puisque les crédits d'impôt peuvent découler directement des dispositions relatives à l'évitement de la double imposition. Pour conclure, l'article 205 A et la clause conventionnelle peuvent s'appliquer à une même situation.

496. L'absence de conflit au sens de l'article 55 de la Constitution. En application de l'article 55 de la Constitution, la clause anti-abus conventionnelle a vocation à primer sur l'article 205 A du Code général des impôts en cas de conflit. Cependant, pour mettre en œuvre la règle de règlement des conflits de l'article 55 de la Constitution, il faut d'une part, que la même situation soit visée par deux fondements de source différente ; et, d'autre part, qu'elles entrent en conflit, et non seulement en concours.

¹⁰⁸⁷ BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, §70 : « Elle s'applique pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, et peut être mise en œuvre lorsque la situation constitutive de l'abus porte notamment sur le taux ou l'assiette de l'impôt, ou encore sur des réductions ou crédits d'impôt, que la société soit ou non bénéficiaire. ».

Or, les deux clauses répondent à des conditions similaires, elles sont soumises à des garanties similaires, hormis la procédure de rescrit spécial concernant uniquement l'article 205 A, et présentent une communauté d'objet et de nature¹⁰⁸⁸. Elles sont issues d'une même réflexion sur la lutte contre la fraude à la loi, et il a pu être démontré que les modifications terminologiques ne se traduisent pas par une divergence notionnelle¹⁰⁸⁹. En ce sens, les commentaires de l'OCDE précisent que lorsque le dispositif général de droit interne conduit à refuser l'avantage conventionnel dans les mêmes circonstances, il n'y a pas de réel conflit de normes¹⁰⁹⁰. Seule la répartition de la charge de la preuve du critère tenant à la contrariété à l'intention des auteurs du texte pourrait fonder un recours du contribuable pour non-conformité au droit conventionnel. Pour rappel, dans le cadre du dispositif conventionnel, c'est au contribuable d'apporter la preuve qu'il n'a pas détourné l'objet et la finalité de la convention fiscale, tandis que l'article 205 A prévoit que la preuve du détournement repose sur l'administration. Cependant, il apparaîtrait surprenant que le contribuable effectue un tel recours, qui l'obligerait à apporter une preuve supplémentaire dont la démonstration n'est pas aisée. De plus, les conditions d'appréciation de la fraude demeurent les mêmes, et les conséquences sur l'assiette fiscale du contribuable seront équivalentes. Dès lors, il ne s'agit pas d'un véritable conflit.

L'article 55 de la Constitution ne contraint pas l'administration à se fonder prioritairement sur la clause anti-abus conventionnelle en l'absence de conflit avec les dispositifs de droit interne. Les fondements poursuivant le même objet et produisant les mêmes effets peuvent

¹⁰⁸⁸ V. en ce sens, la nature non répressive des dispositifs anti-abus autre que la procédure d'abus de droit, *supra* n°295 à n°297.

¹⁰⁸⁹ Certains auteurs identifiaient la référence conventionnelle au caractère raisonnable et à l'objet et la finalité des conventions comme des éléments de divergences. V. en ce sens, N. VERGNET, « Abus de conventions fiscales : une tentative d'exégèse de la "clause PPT" » : *Dr. fisc.* 2018, n°26, p. 313. L'auteur relève les critiques faites au test de raisonabilité notamment au regard du principe de sécurité juridique défendue par la Cour de justice de l'Union européenne : « *cette prescription méthodologique a été fortement critiquée au motif qu'elle entrerait en contrariété avec le principe de sécurité juridique que protège le droit de l'Union européenne. Se fondant sur le raisonnement de la CJUE dans les affaires SIAT ou Itelcar des auteurs ont vu dans le test de « raisonabilité » une source considérable d'incertitudes pour le contribuable Note 103 qui seraient de nature à le rendre insusceptible de prospérer devant les juges de Luxembourg.* ». V. également D. GUTMANN, « La conformité des clauses anti-abus avec le droit primaire de l'UE en question », *FR* 41/17.

¹⁰⁹⁰ OCDE (2019), Commentaire de l'article 1, C (1) – 34, § 77, Modèle de conventions fiscales, OCDE, Paris : « *lorsque les principaux aspects de ces règles internes (règles anti-abus générales) respectent le principe énoncé au paragraphe 61 ci-dessus et sont donc similaires aux principaux aspects du paragraphe 9 de l'article 29, qui incorpore ce principe directeur, il est évident qu'aucun conflit ne sera possible, puisque la règle générale interne en question s'appliquera dans les mêmes circonstances que celles qui conduiraient à refuser les avantages de la Convention en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou, dans le cas d'une convention qui ne contient pas ce paragraphe, en vertu du principe directeur prévu au paragraphe 61 ci-dessus.* ».

s'appliquer de manière concurrente par l'administration. Néanmoins en tant que dispositif spécial de lutte contre l'utilisation frauduleuse des conventions, il est fort probable que l'administration préfère utiliser cette dernière plutôt que l'article 205 A du Code général des impôts. Le champ d'application de la clause anti-abus conventionnelle est un élément important dans son articulation avec les autres fondements. Comme l'ont souligné deux Parlementaires lors de leur rapport d'information à l'Assemblée nationale en 2018 « *S'agissant des clauses générales entre elles, singulièrement de la clause prévue par la directive « ATAD » et de celle figurant dans la Convention multilatérale de l'OCDE, c'est leur périmètre qui paraît devoir donner la réponse* »¹⁰⁹¹. Si le contribuable abuse des stipulations conventionnelles intéressant l'impôt sur les sociétés, alors l'administration pourra préférer l'outil anti-abus conventionnel spécifique. En revanche, si le montage permet de contourner une règle non conventionnelle en matière d'impôt sur les sociétés, alors seule la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts aura vocation à s'appliquer.

En conclusion, dans le cadre d'un abus des stipulations conventionnelles, l'administration conserve le choix du fondement de la rectification. Il n'existe pas de réel conflit entre les deux dispositifs. Dans l'hypothèse d'un recours du contribuable contre le choix du fondement interne, il devra soulever l'inconventionnalité de l'article 205 A du Code général des impôts. Toutefois, il apparaît peu probable que le juge administratif retienne l'inconventionnalité de la clause anti-abus de l'article 205 A, qui est la traduction européenne des travaux de l'OCDE.

b) L'articulation de conflit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus conventionnelle

497. L'existence d'un concours de champ d'application. Le champ d'application de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales est large. Seule la réserve concernant l'article 205 A du Code général des impôts tend à limiter son domaine d'application en excluant l'impôt sur les sociétés¹⁰⁹². Ainsi, au même titre que l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales peut s'appliquer aux

¹⁰⁹¹ B. PEYROL, J.-F. PARIGI, « L'évasion fiscale des entreprises » : Rapp. d'information déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 1236, AN, sept. 2018 ; *JFA, Fiscalité internationale*, 1-2019, n° 9.1.1.

¹⁰⁹² Sur l'étude de la réserve, v. *infra* n°625.

dispositions conventionnelles¹⁰⁹³, hormis celles concernant strictement l'impôt sur les sociétés. Il y a un chevauchement du domaine d'application des deux fondements. Sans application de la hiérarchie des normes, l'administration pourrait user des deux fondements pour rectifier le contribuable réalisant un montage artificiel dans le but de bénéficier indument des stipulations conventionnelles.

498. L'existence d'un conflit potentiel lié aux garanties de l'article L. 64 A. L'intérêt de l'articulation des deux fondements ne se trouve pas dans les effets, mais dans la procédure accompagnant les dispositifs. En effet, les deux fondements poursuivent le même objet, à savoir rendre inopposable le montage frauduleux afin de rectifier la base imposable. Toutefois, en termes de procédure, la procédure du « mini-abus de droit » prévoit des garanties supplémentaires notamment la saisine du Comité de l'abus de droit, et une procédure de rescrit spécial à l'article L. 64 B¹⁰⁹⁴. De telles garanties ne sont pas prévues dans le cas de la mise en œuvre de la clause conventionnelle anti-abus. De ce fait, dans l'hypothèse où l'administration se fonderait sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, le contribuable pourrait invoquer l'inconventionnalité de ce dernier. Toutefois, quel serait l'intérêt du contribuable de renoncer à la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, qui lui offre davantage de garantie ? Quant à une inconventionnalité soulevée d'office par le juge administratif, elle demeure peu probable au regard de la similarité de rédaction des deux clauses ainsi que de l'identité de leurs effets. L'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales intègre des garanties supplémentaires plus favorables au contribuable au regard du standard juridique proposé par l'OCDE. Partant, la différence de garantie ne semble pas pouvoir aboutir à l'inconventionnalité du fondement de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

499. Bilan : L'abandon du critère de la source. La clause anti-abus conventionnelle a vocation à refuser le bénéfice des avantages conventionnels au contribuable, qui a utilisé une transaction ou un montage frauduleux pour les obtenir. En conditionnant l'utilisation de la clause anti-abus conventionnelle aux bénéficiaires de la convention fiscale, le champ d'application de la clause conventionnelle est réduit à la seule protection des avantages conventionnels. Ainsi, de manière pragmatique, si l'abus concerne les stipulations conventionnelles, il y aura une application de la clause conventionnelle en tant que dispositif spécifique au champ

¹⁰⁹³ CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot*, préc.

¹⁰⁹⁴ Sur ces garanties, v. *supra* n°64 à n°64.

conventionnel, et non en raison de la hiérarchie des normes en l'absence de conflit entre les normes. Cela revient à articuler les dispositifs par leur champ d'application, et non par le critère de la source. Chacun des dispositifs s'applique dans son domaine d'application respectif ¹⁰⁹⁵. En revanche, l'articulation de la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus conventionnelle est plus complexe au regard de la différence d'objet des deux dispositifs, induisant une différence de nature.

B- L'application incertaine du principe de primauté des conventions fiscales en présence de dispositifs n'ayant pas le même objet

500. L'impact de l'insertion de la nouvelle clause anti-abus conventionnelle. Avant l'insertion de la nouvelle clause anti-abus générale, le Conseil d'État a admis à plusieurs reprises l'application de l'abus de droit français à une situation d'abus des stipulations conventionnelles (1). Toutefois, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE a intégré désormais une clause à portée générale et autonome en droit conventionnel. Partant, il s'agit de s'interroger sur le maintien de cette jurisprudence (2), notamment au regard du principe de supériorité des engagements internationaux.

1 - La position jurisprudentielle avant l'insertion de la clause anti-abus conventionnelle

501. La reconnaissance des hypothèses d'abus des stipulations conventionnelles. L'application de l'abus de droit à des conventions fiscales n'est pas récente. Les juges français ont reconnu, à plusieurs reprises, la possibilité à l'administration de refuser un avantage conventionnel à un contribuable coupable d'avoir abusé des stipulations conventionnelles, sur le fondement du principe général de lutte contre la fraude à la loi ou sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

Dans un arrêt *Bank of Scotland*, les juges ont reconnu que les conventions pouvaient faire l'objet d'une fraude à la loi sur le fondement du principe de lutte contre la fraude à la loi dégagé quelques mois plus tôt dans l'arrêt *Sté Janfin*¹⁰⁹⁶. Le Conseil d'État a refusé le bénéfice du remboursement de l'avoir fiscal et du taux réduit de retenue à la source prévu par la convention

¹⁰⁹⁵ B. PEYROL, J.-F. PARIGI, « L'évasion fiscale des entreprises » : Rapp. d'information déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n° 1236, AN, sept. 2018 ; *JFA, Fiscalité internationale*, 1-2019, n° 9.1.1.

¹⁰⁹⁶ CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLÉON.

fiscale, en requalifiant la cession d'usufruit temporaire en prêt « *conclu dans l'unique but d'obtenir abusivement le bénéfice des clauses favorables de la convention fiscale* »¹⁰⁹⁷. En ce sens, les juges ont admis qu'il était possible de réprimer une fraude à la loi selon les qualifications de droit interne. Pour certains auteurs, il ne s'agissait pas d'une application purement interne de l'abus de droit à une convention internationale, dans la mesure où la convention prévoyait un objectif de lutte contre la fraude à la loi et contenait une clause de bénéficiaire effectif. Dès lors, l'abus de droit français avait pu être invoqué car l'hypothèse de fraude à la loi était prévue au sein même de la convention¹⁰⁹⁸. Pour autant, il s'agissait bien d'une application d'un fondement anti-abus interne à une convention fiscale dans la mesure où les juges ont fondé leur solution sur le principe général de fraude à la loi. D'ailleurs, en termes de conséquences, la situation du contribuable luxembourgeois a été modifiée, non pas par la clause conventionnelle mais bien par le principe général français de lutte contre la fraude à la loi.

Par un avis en date du 31 mars 2009, le Conseil d'État a confirmé l'analyse développée dans l'arrêt *Bank of Scotland*. Selon les juges, les conventions fiscales n'empêchent pas « *l'application des dispositions du droit national relatives à la lutte contre la fraude à la loi et à la répression des abus de droit en matière fiscale* »¹⁰⁹⁹. En effet, la fraude à la loi doit être écartée « *si des stipulations de la convention en cause ou des éléments relatifs au contexte ou au but dans lequel elle a été établie y font obstacle* »¹¹⁰⁰. Il n'y a pas de référence à une exclusion systématique du dispositif interne lorsque la convention contient déjà une stipulation anti-abus. Au contraire, au sens de l'avis, le dispositif interne est exclu lorsque les États signataires ont ajouté une stipulation particulière faisant obstacle à l'application de ce dernier. Les États doivent prévoir expressément une règle de conflits dans les hypothèses où les stipulations de la convention entrent en conflit avec un dispositif interne.

¹⁰⁹⁷ CE, 29 déc. 2006, n°283314, *min. c/ Sté Bank of Scotland* : *Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, note O. FOUQUET, concl. F. SENERS ; *JCP E* 2007, 1590, note E. MEIER, R. TORLET.

¹⁰⁹⁸ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale » : *Dr. fisc.* 2018, n°2, comm. 64.

¹⁰⁹⁹ CE, avis, sect., 31 mars 2009, n° 382545, *in* A. CHRISTNACHT, E. CORTOT-BOUCHER, « Rapport public du Conseil d'État : activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives en 2009 » : *Dr. fisc.* 2010, n°22, ét. 339.

¹¹⁰⁰ *Ibid.*

Dans un arrêt aux faits similaires à l'arrêt *Bank of Scotland*, les juges du Conseil d'État ont réitéré de nouveau leur jurisprudence¹¹⁰¹. Les juges ont appliqué le principe de fraude à la loi pour refuser l'avantage conféré par l'article 9 paragraphe 6 et 7 de la convention fiscale franco-britannique au seul bénéficiaire effectif des revenus. De nouveau, le principe de fraude à la loi est invoqué en soutien à une clause de bénéficiaire effectif ; mais c'est bien sur le fondement de la fraude à la loi que l'abus des stipulations conventionnelles est sanctionné.

502. Le recours affirmé à la procédure d'abus de droit. C'est l'arrêt *Verdannot*, déjà rencontré¹¹⁰², qui a affirmé la possibilité pour l'administration de recourir à l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales en cas d'abus conventionnel. En effet, dans cet arrêt, les juges ont appliqué explicitement la procédure d'abus de droit pour sanctionner l'interposition artificielle d'une société dans le but de bénéficier des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise. Dans le second considérant, les juges ont justifié l'application du dispositif interne « *lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi* ». Dans le cas d'espèce, la convention ne prévoyait pas de clause anti-abus et la clause de bénéficiaire effectif n'était pas applicable. Pour la doctrine, il s'agit d'une ouverture du champ d'application de l'abus de droit aux conventions fiscales¹¹⁰³. Cette position a été réitérée dans un arrêt du 3 mai 2023¹¹⁰⁴, dans lequel une société française bénéficiait de revenus issus de contrats de cession-bail conclus avec deux sociétés allemandes à la suite d'une cession temporaire d'usufruit. En l'espèce, l'administration fiscale française a considéré que les contrats réalisés constituaient un montage artificiel car ils dissimulaient des opérations financières sous l'apparence d'opération immobilière bénéficiant des dispositions des articles 3 et 10 de la Convention franco-allemande pour « *les revenus provenant de biens immobiliers* », prévoyant une exonération. La qualification d'abus de droit par fraude à loi n'a pas été retenue, l'administration n'ayant caractérisé aucune des conditions de la fraude à la loi. Mais à cette occasion, la formule consacrée dans l'arrêt *Verdannot*, a été reprise. Ainsi, « *lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une*

¹¹⁰¹ CE, 24 avr. 2012, n° 343709, *Abbey National Treasury Services* : *Dr. fisc.* n°24, n°328.

¹¹⁰² CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64. Sur l'étude des faits, v. *supra* n° 52.

¹¹⁰³ En ce sens, F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », art. préc.

¹¹⁰⁴ CE, 3 mai 2023, n° 434441, *Sté BNP Paribas* : La revue fiscale du patrimoine n° 6, Juin 2023, 67.

convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi »¹¹⁰⁵.

L'interprétation de ces arrêts suscite un certain nombre de débats sur la généralisation de cette jurisprudence, notamment depuis l'insertion de la nouvelle clause anti-abus dans le champ conventionnel français. En effet, en présence d'une clause anti-abus intégrée au champ conventionnel et qui a pour objet particulier de protéger les avantages de ladite convention, le recours à des fondements de droit interne pour contester l'utilisation abusive des stipulations conventionnelles est-il justifié ?

2 - La controverse sur l'application de l'abus de droit traditionnel depuis l'insertion de la clause conventionnelle

503. La différence d'objet des dispositifs en concours. Le recours à l'abus de droit en présence d'une clause anti-abus spécifique conventionnelle suscite un vif débat. D'une part, la différence d'objet des deux dispositifs pourrait justifier une coexistence des deux fondements pour ne pas priver l'administration de la possibilité de sanctionner le contribuable par la majoration de l'article 1729 b) du Code général des impôts. D'autre part, d'aucuns considèrent que la convention fiscale contenant une clause anti-abus spécifique devrait primer en cas de concours avec l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales¹¹⁰⁶. Au regard de l'article 55 de la Constitution, la norme internationale prime sur les dispositifs internes si ces derniers sont contraires à la règle posée par la norme internationale. Or, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales poursuivant un objet distinct et prévoyant une sanction plus sévère n'entre-t-il pas véritablement en conflit avec la clause anti-abus conventionnelle, ce qui justifierait son éviction. Deux thèses semblent alors s'opposer : celle de la concurrence des fondements (a), et celle de l'éviction de l'abus de droit par la clause anti-abus conventionnelle (b).

a) La thèse de la concurrence des fondements

504. L'application concurrente. Lorsque les règles en concours ont le même objet, l'application de la clause conventionnelle en vertu de la hiérarchie des normes peut se justifier,

¹¹⁰⁵ *Ibid.*, pt. 3.

¹¹⁰⁶ En ce sens : D. GUTMANN, S. AUSTRY « Abus de convention fiscale : confirmations et clarifications », art. préc ; P. MARTIN, « Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE », art. préc. ; E. CREPEY, concl. ss CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot : Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64.

mais l'abus de droit traditionnel a un objet distinct. Pour certains auteurs, il est possible d'envisager alors une concurrence des fondements fondée sur cette différence d'objet¹¹⁰⁷. L'administration pourrait faire le choix d'une application concurrente des fondements pour avoir une logique de « *panoplie complète* »¹¹⁰⁸. L'argumentaire utilisé est le même que précédemment et se fonde sur la nature des dispositifs en concours¹¹⁰⁹. L'abus de droit est une procédure spécifique qui participe de la matière pénale. Quant à la clause conventionnelle, le Modèle OCDE ne prévoit pas de sanctions particulières¹¹¹⁰. Il s'agit donc d'une clause anti-abus non répressive, aux effets purement fiscaux. Sa mise en œuvre n'entraîne que la reconstitution de l'assiette imposable de l'État concerné. Ainsi, l'administration aurait le choix entre punir par la procédure d'abus de droit ou rectifier par la clause conventionnelle. Autrement dit, soit elle se fonde sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et elle peut appliquer les majorations prévues à l'article 1729, b) du Code général des impôts ; soit elle se fonde sur la clause conventionnelle.

505. Les enjeux d'une application concurrente. L'une des particularités dans l'application concurrente des fondements réside dans la charge de la preuve. Dans le cas d'une mise en œuvre de la clause conventionnelle, il revient au contribuable de justifier qu'il a utilisé les dispositions fiscales en conformité avec l'objet et la finalité des conventions¹¹¹¹. Dans le cadre de la procédure d'abus de droit, c'est à l'administration d'apporter la preuve d'une application littérale des textes dans le cas d'une fraude « classique ». Dans le cas d'un montage artificiel, il existe une contraction des deux conditions de la fraude à la loi, facilitant d'autant plus le travail de l'administration. Dès lors, une certaine balance des intérêts peut s'opérer entre les deux fondements. L'administration peut avoir un intérêt à user de la clause conventionnelle puisqu'il sera plus difficile pour le contribuable de se défendre au regard de la complexité d'accès à l'objet et à la finalité des conventions. Elle peut également vouloir punir le contribuable en lui infligeant une majoration, mais dans ce cas, elle devra respecter la procédure particulière de l'abus de droit. Hormis la charge de la preuve, les enjeux demeurent les mêmes

¹¹⁰⁷ *Ibid.*

¹¹⁰⁸ P. MARTIN, « Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE » : *Fiscalité internationale*, n°4-2019, comm.9.3.

¹¹⁰⁹ Voir les développements sur la différence d'objet des dispositifs et les enjeux soulevés, v. *supra* n° 405 à n°408.

¹¹¹⁰ OCDE (2019), Commentaire de l'article 29, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

¹¹¹¹ Sur le fonctionnement de la clause anti-abus conventionnelle, v. *supra* n°84.

que pour les autres fondements face à la procédure d'abus de droit, à savoir la procédure, les effets fiscaux et la pénalisation des poursuites¹¹¹².

506. Critique doctrinale. Pour certains auteurs, la concurrence des dispositifs fondée sur la différence d'objet de l'abus de droit traditionnel et de la clause conventionnelle ne se justifie pas¹¹¹³. Les auteurs s'interrogent sur la pertinence de la distinction dégagée par le Conseil constitutionnel entre règle d'assiette et la procédure d'abus de droit. La clause conventionnelle pourrait être analysée comme une règle de fond et de procédure, au même titre que l'abus de droit traditionnel. En effet, la clause conventionnelle a vocation à intervenir *a posteriori* dans le cadre d'un contrôle. En outre, les conventions fiscales ne comportent pas de règles d'imposition matérielles. Elles ne déterminent pas l'assiette imposable mais la répartition du droit d'imposer entre les États parties. En ce sens, la clause anti-abus conventionnelle se rapprocherait davantage d'une règle de procédure à l'instar de l'abus de droit¹¹¹⁴. Toutefois, comme cela a été précisé sur cette question, la distinction opérée par le Conseil constitutionnel repose davantage sur la nature répressive de l'abus de droit. Force est de constater de nouveau que seul l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales prévoit une sanction automatique. Il y a bien une différence de nature entre les deux dispositifs justifiant que l'administration conserve le choix de la procédure.

Cependant, la dimension répressive de la procédure d'abus de droit pourrait être un argument en faveur de son éviction. En effet, la sanction sévère de l'abus de droit entrerait en contrariété avec la clause conventionnelle qui ne sanctionne pas véritablement le comportement du contribuable au sens d'une « *accusation en matière pénale* ». En somme, le contribuable étranger se verra appliquer une sanction répressive, alors que la convention qui lie son État à la France ne prévoyait pas une telle sanction. L'article 55 de la Constitution pourrait ainsi fonder la primauté de la clause conventionnelle sur la disposition interne incompatible.

507. Arguments en faveur de la théorie de la concurrence des fondements. En premier lieu, selon les commentaires de l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'application des dispositifs internes à l'utilisation abusive des conventions n'est pas proscrite.

¹¹¹² Sur les différences en termes de procédure, d'effets et de poursuites pénales, v. *Partie I, Titre I, Chapitre I, not. n°423 à n°436*.

¹¹¹³ En ce sens, v. D. GUTMANN, « L'abus des conventions fiscales », *Lexbase*, 17 janv. 2019, p. 87 et s., N7156BXC.

¹¹¹⁴ *Ibid.*

Au contraire, il faut que les conventions « *ne fassent pas obstacle, involontairement, à l'application des règles nationales anti-abus* »¹¹¹⁵. En vertu des objectifs poursuivis par l'OCDE, la clause conventionnelle est un standard minimum de protection du champ conventionnel, ce qui n'interdit pas des dispositifs plus sévères. Si la clause conventionnelle est un standard minimum et que les commentaires précisent qu'elle n'exclut pas les dispositifs internes, mais aussi que les États n'interdisent pas expressément le recours à l'abus de droit, pourquoi l'administration ferait-elle le choix de limiter son application ? Cela reviendrait à renoncer à un outil connu dans ses conditions, sa procédure et ses effets pour privilégier un outil encore inconnu. En outre, la procédure d'abus de droit est l'expression codifiée du principe général de lutte contre la fraude à la loi comme le rappelle l'arrêt *Verdannot*. Ce dernier n'a-t-il pas vocation à protéger les conventions, qu'elles prévoient ou non de clauses particulières ? En ce sens, il faut préciser que les commentaires de l'OCDE n'envisagent pas l'exclusion automatique des dispositifs de droit interne. Au contraire, ces derniers énoncent que « *lorsque les principaux aspects de ces règles internes respectent le principe énoncé au paragraphe 61 ci-dessus et sont donc similaires aux principaux aspects du paragraphe 9 de l'article 29, qui incorpore ce principe directeur, il est évident qu'aucun conflit ne sera possible, puisque la règle générale interne en question s'appliquera dans les mêmes circonstances que celles qui conduiraient à refuser les avantages de la Convention [...]* »¹¹¹⁶. Le principe directeur évoqué est celui selon lequel « *les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux et certaines transactions ou montages est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes* »¹¹¹⁷. Les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales respectent les conditions posées dans le principe directeur. Seuls les effets divergent, et non les circonstances dans lesquelles les deux fondements s'appliquent. En cela, le libre choix du fondement serait préservé. Enfin, les commentaires envisagent la primauté de la convention uniquement en cas de résultat contradictoire entre les fondements internes et la clause conventionnelle. La mise en œuvre de la procédure d'abus de droit conduit au même résultat

¹¹¹⁵ OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, éd. OCDE, Paris §54.

¹¹¹⁶ OCDE (2019), Commentaire de l'article 1 §77, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

¹¹¹⁷ OCDE (2019), Commentaire de l'article 1 §61, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), Éditions OCDE, Paris.

que la clause conventionnelle, à savoir rendre inopposable le montage frauduleux. L'infliction d'une majoration pour punir le comportement du contribuable en sus du rétablissement de la situation du contribuable, et dans le but d'éviter la récidive, apparaît-il véritablement un résultat contradictoire ?

En second lieu, dans l'avis émis par le Conseil d'État en 2009, les juges précisait que « *les conventions fiscales auxquelles la France est partie n'empêchent pas, dans la mesure où elles reprennent les stipulations de l'article 1er du modèle de convention, et sauf si des stipulations de la convention en cause ou des éléments relatifs au contexte ou au but dans lequel elle a été établie y font obstacle, l'application des dispositions de droit national relatives à la lutte contre la fraude à la loi et à la répression des abus de droit en matière fiscale, et permettent de remettre en cause, sous réserve que la fraude à la loi ou l'abus de droit puisse être établi, le droit d'un résident français à l'imputation d'un crédit d'impôt étranger* »¹¹¹⁸. À la lecture de l'avis, les dispositifs internes de lutte contre la fraude à la loi sont applicables, excepté dans les hypothèses où la convention y fait expressément obstacle. Or, la clause anti-abus conventionnelle n'exclut pas dans sa lettre l'application des dispositifs de droit interne. Ainsi, sauf si les États intègrent une clause expresse en faveur de l'éviction du droit interne, les dispositifs de droit interne semblent pouvoir s'appliquer. En ce sens, comme l'a énoncé Bruno GOUTHIERE, « *lorsqu'une convention fiscale ne précise pas qu'un État a le droit d'appliquer une disposition de droit interne, cela ne signifie pas qu'elle l'interdise ; le principe est inverse : c'est au contraire le droit interne qui s'applique sauf si une stipulation conventionnelle l'interdit* »¹¹¹⁹. Si les États souhaitent que la France ne puisse pas sanctionner les contribuables par le biais d'une règle répressive, il semble nécessaire qu'ils l'aient prévu dans le champ conventionnel. En l'absence d'une telle disposition, l'administration conserve le choix des armes. Force est de constater que si les États se bornent à intégrer la clause conventionnelle telle que prévue dans le Modèle de conventions fiscales de l'OCDE, il n'existe pas de règle d'application exclusive, justifiant l'éviction de la procédure interne d'abus de droit. Pour autant, la majorité de la doctrine considère que le critère de la source l'emporte sur celui de l'objet, ce

¹¹¹⁸ CE, avis, sect., 31 mars 2009, n° 382545, in A. CHRISTNACHT, E. CORTOT-BOUCHER, « Rapport public du Conseil d'État : activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives en 2009 », art. préc.

¹¹¹⁹ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit, n° 10720.

qui revient à exclure l'abus de droit interne pour les hypothèses d'abus conventionnel, ou tout du moins de restreindre fortement son usage¹¹²⁰.

b) La thèse de l'éviction de l'abus de droit interne

508. L'interprétation contestable de l'arrêt *Verdannot*. Pour certains auteurs, le Conseil d'État dans l'arrêt *Verdannot* a conditionné l'utilisation de la procédure d'abus de droit aux situations dans lesquelles la convention ne prévoit pas expressément une clause anti-abus¹¹²¹. Ils se fondent sur le second considérant dudit arrêt qui précise « *Il en va ainsi lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi* »¹¹²². Si la convention ne contient pas de clause générale anti-abus expresse, l'administration peut avoir recours à un dispositif de droit interne comme l'a déjà confirmé le Conseil d'État. En revanche, d'aucuns font une lecture *a contrario* de l'arrêt en considérant que « *l'administration fiscale n'aurait pas le choix, en présence d'une clause anti-abus générale incluse dans la convention, entre redressement fondé sur la convention (sans pénalité de 80% pour abus de droit), et un redressement fondé sur la théorie de l'abus de droit (avec pénalité de 80% et octroi des garanties procédurales spécifiques à l'abus de droit)* »¹¹²³. Dans les conclusions de l'arrêt *Verdannot*, le rapporteur public Edouard CREPEY¹¹²⁴ expose que cette position est tenable, dès lors que la convention prévoit l'hypothèse de fraude à la loi sous une forme suffisamment générale, notamment lorsqu'elle contient une clause anti-abus générale expresse. Au contraire, les clauses anti-abus spécifiques, telles que celles de bénéficiaire effectif peuvent difficilement être considérées comme consacrant de manière générale la fraude à la loi puisqu'elles protègent que certains types de revenus¹¹²⁵. C'est d'ailleurs, ce que confirment les arrêts *Danois* rendus

¹¹²⁰ En ce sens : D. GUTMANN, S. AUSTRY « Abus de convention fiscale : confirmations et clarifications », art. préc ; P. MARTIN, « Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE », art. préc. ; E. CREPEY, concl. ss CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64.

¹¹²¹ *Ibid.*

¹¹²² CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot*, préc., pt. 2.

¹¹²³ D. GUTMANN, S. AUSTRY « Abus de convention fiscale : confirmations et clarifications », art. préc.

¹¹²⁴ E. CREPEY, concl. ss. CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannot* : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 64.

¹¹²⁵ V. A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale ? » : *RJF* 12/17, p. 1555.

par la Cour de justice de l'Union en appliquant de manière distincte mais combinée la clause spécifique de bénéficiaire effectif et le principe d'interdiction des pratiques abusives¹¹²⁶.

Il s'agit bien d'une lecture *a contrario* de l'arrêt apparaissant contestable. Dans l'espèce de l'arrêt *Verdannet*, aucune clause anti-abus conventionnelle n'était applicable. Par conséquent, la question qui liait le juge était de savoir si l'abus de droit s'appliquait à une hypothèse d'utilisation abusive des stipulations conventionnelles en l'absence de clause conventionnelle expresse. La réponse du Conseil d'État est positive : la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales s'applique aux conventions fiscales en l'absence de clause conventionnelle. Il n'est pas question de l'hypothèse dans laquelle la convention fiscale prévoirait une clause anti-abus conventionnelle à portée générale¹¹²⁷. Une lecture *a contrario* de l'arrêt ne peut ainsi fonder légitimement l'écartement de l'abus de droit au profit de la clause conventionnelle. Seul un arrêt portant explicitement sur la situation de concours entre les deux fondements pourra fonder la primauté de la clause conventionnelle.

509. L'argument avancé de la supériorité des conventions fiscales. Pour ces mêmes auteurs, l'arrêt *Verdannet* n'est que la consécration jurisprudentielle du principe de supériorité des engagements internationaux. Dans la mesure où les traités ont une valeur supérieure aux lois en vertu de l'article 55 de la Constitution française, la clause conventionnelle a, en principe, une valeur supérieure au dispositif interne de l'abus de droit. Dès lors, l'administration devrait appliquer de manière prioritaire la clause anti-abus conventionnelle et renoncer à la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Comme il a été précédemment énoncé, l'article 55 de la Constitution est une règle de règlement des conflits, il est donc nécessaire de caractériser un conflit pour retenir la primauté de la clause conventionnelle. Or, bien que la sanction de l'abus de droit soit différente, y-a-t-il véritablement un conflit entre les deux fondements ? Pour les deux fondements, il s'agit de lutter contre l'utilisation abusive des stipulations conventionnelles. Ils sont l'expression d'un même principe et supposent la réunion des deux mêmes conditions – le

¹¹²⁶ CJUE, 26 févr. 2019, aff. C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg I e.a* ; CJUE, gr. ch., 26 févr. 2019, aff. C-116/16 et C 117/16, *T Danmark*, préc.

¹¹²⁷A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », art préc.: « *Ensuite, la décision du 25 octobre 2017 ne concerne que l'application de la procédure générale de répression des abus de droit dans le silence de la convention fiscale bilatérale. Elle vient donc compléter les décisions Bank of Scotland et Abbey National Treasury Services, qui concernaient l'application de cette procédure à une convention contenant une clause anti-abus spécifique, mais elle ne traite pas de l'application de l'article L 64 dans le cas où la convention contiendrait elle-même une clause anti-abus générale* ».

but fiscal déterminant, et le contournement de l'intention des auteurs –. Les deux dispositifs sont bien d'une nature différente mais ils ont la même finalité. Dans l'hypothèse de l'arrêt *Verdannot*, si la clause anti-abus conventionnelle avait été en vigueur dans la convention fiscale franco-luxembourgeoise, sa mise en œuvre aurait conduit à la même solution, et non à une solution opposée. Les seules différences auraient été en termes de garanties et en termes de sanctions. Pour autant, les deux fondements n'entrent pas substantiellement en conflit. Si le juge souhaite asseoir la primauté de la clause anti-abus conventionnelle, il devra caractériser la nature du conflit opposant les deux fondements. En l'absence d'une telle caractérisation, les deux fondements semblent pouvoir coexister.

510. L'argument du respect de la volonté des États. L'un des autres arguments invoqués en faveur de la primauté de la clause conventionnelle sur la procédure d'abus de droit est le respect de la volonté des États. En somme, « *Est-il normal qu'un État signataire applique, à ce traité, une clause anti-abus de son droit interne alors que l'autre État pourrait s'attendre à ce que l'on applique littéralement la convention, sans aller chercher la clause anti-abus du premier État ?* »¹¹²⁸. Les conventions sont des accords exprimant la volonté des États parties. Elles sont appliquées sous l'égide du principe fondamental de droit international *pacta sunt servanda*¹¹²⁹. Cette locution latine renvoie à la force obligatoire des accords passés, que ce soient des contrats entre particuliers ou des conventions entre États. Dès lors, les conventions signées par les États lient ces derniers aux engagements pris. En ce sens, ils doivent respecter les obligations stipulées. À cet égard, trois situations peuvent être distinguées. La première hypothèse est celle dans laquelle la convention a été conclue avant l'instrument multilatéral. Dans ce cas, l'absence de la clause conventionnelle autorise la France à appliquer la procédure d'abus de droit. C'est l'hypothèse de l'arrêt *Verdannot*. Dans la seconde hypothèse, la convention est conclue postérieurement à l'instrument multilatéral et elle contient une clause anti-abus. Dans ce cas, les États ont adopté un dispositif particulier destiné à protéger le champ conventionnel qui devrait prévaloir sur les dispositifs de droit interne. Enfin, dans une troisième hypothèse, la convention est conclue postérieurement à l'instrument multilatéral et elle n'a pas intégré la clause conventionnelle anti-abus. Dans cette éventualité, les États n'ont pas eu la volonté de sanctionner les abus. Cela s'applique notamment à propos de l'abus de droit

¹¹²⁸ P. MARTIN, B. GOUTHÈRE, « Les conflits de normes : les clauses anti-évasion », art. préc.

¹¹²⁹ Aux termes de l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969 « *Tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi.* ».

traditionnel qui prévoit de vraies sanctions. Si les États ne prévoient pas l'abus de droit, l'État qui sanctionnerait un contribuable pour abus conventionnel sur le fondement de l'abus de droit violerait la convention passée avec l'autre État¹¹³⁰.

511. Appréciation des arguments en faveur de l'éviction de l'abus de droit. Une première remarque concerne l'hypothèse où les États n'auraient pas souhaité intégrer de clause conventionnelle. Cela revient à laisser l'utilisation abusive des stipulations conventionnelles impunie par la volonté des États. Il faut donc espérer que ces situations ne soient que très exceptionnelles. De plus, à l'analyse des commentaires de l'OCDE, cela ne semble pas refléter l'objectif poursuivi à travers le projet BEPS, visant à lutter efficacement contre l'utilisation abusive des conventions. Cela va également à l'encontre de l'arrêt *Verdannot*, dans lequel les juges précisent que les États n'ont pas pu avoir pour objectif d'encourager les montages artificiels.

En outre, il est reproché à l'abus de droit d'entraîner des majorations que les États n'ont pas toujours souhaitées. En effet, l'application de la procédure d'abus de droit à un abus conventionnel induit nécessairement la majoration de l'assiette imposable du contribuable, alors que l'État partie à la convention ne souhaitait pas punir le contribuable pour son comportement, mais uniquement reconstituer l'assiette imposable. Par souci de cohérence, il faut donc refuser également à l'administration d'utiliser les autres majorations de l'article 1729 du Code général des impôts, dès lors que la convention ne prévoit pas de sanctionner les manœuvres frauduleuses ou les manquements délibérés. Cela crée inévitablement une distorsion avec le régime des autres clauses anti-abus. En outre, il faut rappeler que l'intérêt d'instaurer un standard minimum est de laisser une marge de manœuvre aux États qui souhaiteraient aller plus loin dans la répression. À ce stade, il faut rappeler l'objectif des récents projets visant à généraliser les clauses anti-abus. L'objectif était de permettre à chaque État de lutter efficacement contre la fraude à la loi en leur offrant des modèles possibles de stipulation sous forme de standards minimums. La volonté de l'OCDE qui influence les conventions fiscales n'était pas de remplacer l'ensemble des outils internes au regard des commentaires de l'article 1 du Modèle de Convention. Bien au contraire, il s'agissait d'enrichir les États de nouveaux dispositifs dans un esprit de complémentarité. En conclusion, en l'absence d'une

¹¹³⁰ Aux termes de l'article 60 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969, « une violation substantielle d'un traité bilatéral par l'une des parties autorise l'autre partie à invoquer la violation comme motif pour mettre fin au traité ou suspendre son application en totalité ou partie ».

volonté manifeste des États d'imposer la clause conventionnelle de manière exclusive, il est difficile d'admettre l'éviction totale de l'abus de droit.

Section II. L'articulation des fondements anti-abus écrits et des principes généraux du droit

512. La distinction entre source écrite et source non écrite. Dans la classification traditionnelle des sources du droit, les principes généraux du droit sont « *des règles fondamentales non écrites dégagées par le juge de toute tradition juridique et s'imposant aux autorités administratives* »¹¹³¹. Ils sont donc considérés comme une source non écrite du droit à l'instar de la coutume. Toutefois, leur valeur juridique soulève des interrogations du fait de l'autorité particulière qui les dégage, à savoir le juge. En se référant au critère organique développé par Kelsen, les principes généraux du droit ont une valeur jurisprudentielle, mais quelle est la position de la jurisprudence au sein de la hiérarchie des normes ? La Constitution française de 1958 ne contient aucune disposition sur la valeur normative des normes non écrites. À titre d'exemple, l'article 55 de la Constitution précédemment évoqué n'aborde que « *les traités et accords* » sans référence aux sources non écrites du droit issues du droit de l'Union européenne ou de la coutume internationale. Aussi, quelle est la valeur juridique des principes généraux du droit, et quelle est leur place dans la hiérarchie des normes ? En outre, en tant que norme non écrite, leur valeur détermine-t-elle leur articulation par rapport aux autres fondements anti-abus écrits ? Ainsi, il convient d'analyser la valeur juridique des principes généraux de lutte contre la fraude à la loi (1), puis leur articulation avec les autres fondements anti-abus écrits (2).

¹¹³¹ B. JEANNEAU, « La théorie des principes généraux du droit à l'épreuve du temps », *EDCE*, 1981-1982, n°33, p. 33-47, spéc. p.46.

§1. La valeur des principes généraux de lutte contre la fraude à la loi

513. Un même principe, deux sources. Selon la théorie de CHAPUS, les principes généraux du droit internes auraient une valeur infra-législative¹¹³². Cependant, le principe général de lutte contre la fraude à la loi jouit d'une double reconnaissance. Il est reconnu en droit interne par les juridictions françaises mais également par la jurisprudence européenne. L'origine européenne du principe général d'interdiction des pratiques abusives lui confère-t-il une valeur différente, une valeur supra-législative ? En ce sens, il convient de rappeler dans un premier temps, la valeur du principe général français de lutte contre la fraude à la loi (A), puis dans un second temps, d'analyser la valeur juridique du principe général européen (B).

A- La valeur du principe général interne de lutte contre la fraude à la loi

514. La distinction préalable entre principe à valeur constitutionnelle et principe général du droit. C'est en 1945 que le Conseil d'État consacre pour la première fois l'expression de « *principes généraux du droit* »¹¹³³. Ensuite, un très grand nombre de principes généraux ont été révélés par la juridiction administrative. Par exemple, le Conseil d'État a reconnu le principe général de la liberté du commerce et de l'industrie¹¹³⁴, le principe de l'égalité devant les charges publiques¹¹³⁵, ou encore le principe de sécurité juridique¹¹³⁶.

Toutefois, avec le développement de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, une distinction a été opérée entre les principes généraux du droit selon la juridiction qui les reconnaît. En effet, le Conseil constitutionnel a pu consacrer une valeur constitutionnelle à certains principes généraux du droit. Par exemple, le Conseil constitutionnel a considéré que le

¹¹³² R. CHAPUS, « De la soumission au droit des règlements autonomes », art. préc., p. 124.

¹¹³³ CE, 26 oct. 1945, *Aramu*, R.213, concl. R. ODENT. Il s'agissait d'appliquer les droits de la défense à un acte de révocation sans pension ni indemnité. Les juges ont alors précisé « *qu'il résulte de ces prescriptions, ainsi d'ailleurs que des principes généraux du droit applicables même en l'absence de texte, qu'une sanction ne peut à ce titre être prononcée légalement sans que l'intéressé ait été mis en mesure de présenter utilement sa défense* ».

¹¹³⁴ CE, 13 mai 1994, *Présidence de l'Association territoriale de la Polynésie française* : RDP 1994, p. 1557, concl. F. SCANVIC.

¹¹³⁵ CE, 4 févr. 1944, n° 62.929, *Guieysse* : Rec. p. 45.

¹¹³⁶ CE, 24 mars 2006, *Sté KPMG et autres*, n° 288460 : AJDA 2006, p. 684. L'arrêt a été rendu à propos d'un décret approuvant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Les juges du Conseil d'État reconnaissent pour la première fois explicitement le principe de sécurité juridique en les termes suivants : « *que toutefois, à défaut de toute disposition transitoire dans le décret attaqué, les exigences et interdictions qui résultent du code apporteraient, dans les relations contractuelles légalement instituées avant son intervention, des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique* ».

législateur ne pouvait méconnaître le principe d'égalité devant la justice, car ce principe avait la même valeur que la Constitution¹¹³⁷. Ces derniers doivent être distingués des principes dégagés par les juridictions de droit commun qui n'ont pas la valeur constitutionnelle. Étant précisé que certains principes de valeur constitutionnelle sont des répliques exacts des principes généraux du droit développés par la jurisprudence du Conseil d'État ou de la Cour de cassation. Pour autant, il ne peut y avoir de confusion entre les deux types de principes généraux du droit¹¹³⁸. Les principes à valeur constitutionnelle ne sont pas des principes non écrits, ce sont des principes dont l'assise est textuelle, notamment dans le Préambule de la Constitution de 1958 ou la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Ces derniers ne sont pas strictement des principes de source jurisprudentielle contrairement aux principes généraux du droit dégagés par le Conseil d'État ou la Cour de cassation. Le principe général de lutte contre la fraude à la loi n'a pas été consacré par le Conseil constitutionnel. Par conséquent, il demeure un principe général du droit d'origine jurisprudentielle.

515. La valeur supra-décrétale des principes généraux du droit. La doctrine majoritaire retient que les principes généraux du droit ont une valeur supra-décrétale. En effet, cette théorie défendue par CHAPUS se fonde sur le constat suivant « *le juge administratif est soumis à la loi, dont il ne peut pas apprécier la validité ; il est au contraire en mesure d'invalidier les actes des titulaires du pouvoir réglementaire, même quand l'exercice de ce dernier se traduit par l'édition de décrets, c'est-à-dire des actes administratifs les plus élevés. En bref, serviteur de la loi, il est censeur des décrets* »¹¹³⁹. Ainsi, « *le rang des normes jurisprudentielles est dans une relation nécessaire avec celui qui occupe dans la hiérarchie des sources du droit la source formelle dont elles émanent* »¹¹⁴⁰. Les principes généraux du droit émanent de la jurisprudence et ils s'imposent à toutes les autorités administratives, sans

¹¹³⁷ Par exemple, Cons. const., déc. n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, Loi de finances pour 1991, cons. 28 ; V. également, J. LAMARQUE, « Droits fondamentaux constitutionnels. Principe d'égalité devant l'impôt », *J.-Cl. Procédures fiscales*, Fasc. 112, 31 mars 2016 dont les développements ont été repris in J. LAMARQUE ; O. NÉGRIN ; L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4ème éd., LexisNexis, 2016, n° 701 et s.

¹¹³⁸ V. en ce sens, R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Montchrestien, 12^{ème} éd., p.101. L'auteur distingue les principes généraux de valeur constitutionnelle qui repose sur source écrite que ce soit la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, la Constitution de 1958, ou le Préambule de la Constitution de 1946, et les principes généraux du droit qui demeurent des principes de source jurisprudentielle ne reposant pas sur un texte.

¹¹³⁹ *Ibid.*, p.99. Théorie confirmée par J.- M. MAILLOT, *La théorie administrative des principes généraux du droit, continuité et modernité*, thèse, préf. J. -L. AUTIN, Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque des thèses, vol. 26, 2003, p. 70 et suiv.

¹¹⁴⁰ R. CHAPUS, « De la soumission au droit des règlements autonomes » : *D.* 1960, chr. ; p. 119, spéc. p. 124.

exception. Dès lors, les décrets, les arrêtés, les délibérations, les ordonnances non ratifiées¹¹⁴¹ et les règlements autonomes¹¹⁴² doivent respecter l'ensemble des principes généraux du droit.

516. La valeur infra-législative des principes généraux. Les principes généraux du droit ont ainsi une valeur supra-décrétale mais ont-ils la valeur d'une loi ? Dans plusieurs arrêts, le Conseil d'État a reconnu que les principes généraux du droit avaient une valeur législative¹¹⁴³. En conséquence, certains auteurs ont estimé que les principes généraux du droit étant d'une valeur supérieure aux décrets, étaient *in fine* d'une valeur légale¹¹⁴⁴. Toutefois, une majorité de la doctrine retient l'analyse développée par CHAPUS, reposant sur le critère organique et formel¹¹⁴⁵. En effet, selon lui, la valeur juridique d'une norme est liée au rang de l'organe qui l'édicte. Ce rang est déterminé en fonction de la possibilité d'invalider les normes d'une autorité inférieure, et de la nécessité de se conformer aux normes d'une autorité supérieure. Les principes généraux du droit interne émanent du juge. Ce dernier peut annuler les actes administratifs, mais il se refuse à contrôler la conformité de la loi. Ainsi, les principes dégagés par cette autorité se situent entre les actes administratifs et la loi. Les principes généraux du droit dégagés par le juge ont donc une valeur infra-législative. En d'autres termes, cela signifie que les principes généraux du droit doivent être conformes à la loi.

517. La valeur infra-législative et supra-décrétale du principe général de lutte contre la fraude à la loi. La jurisprudence administrative a dégagé progressivement depuis l'arrêt *Sté Janfin*¹¹⁴⁶, le principe général de lutte contre la fraude à la loi. Ce dernier émanant de la juridiction administrative, il a bien une valeur supra-décrétale et infra-législative. Cela signifie que le principe général doit être conforme à la loi, mais que les actes administratifs lui

¹¹⁴¹ V. en ce sens CE, 24 nov. 1961, n°52.262, *Fédération nationale des syndicats de police* et CE, 4 nov. 1996, n°177162 et n°177402, *Association de défense des sociétés de course des hippodromes de province* : RFDA 1996, concl. C. MAUGÛE.

¹¹⁴² CE, 26 juin 1959, n°92.099 *Syndicat général des ingénieurs-conseils* : R. 394, RDP 1959, 1004, concl. J. FOURNIER. Dans ses conclusions, le rapporteur précise que « les principes généraux du droit qui, résultant notamment du préambule de la constitution, s'imposent à toute autorité réglementaire même en l'absence de dispositions législatives ».

¹¹⁴³ CE, 7 févr. 1958, n° 39269, *Synd. propriétaires forêts chênes-lièges Algérie* : Rec. CE 1958, p. 74 ; AJDA 1958, II, p. 130, concl. GRÉVISSE. – CE, 19 févr. 1960, n° 38707, *Féd. algérienne synd. défense irrigants* : Rec. CE 1960, p. 129. – V. également CE, 28 mai 1982, n° 25468, *Roger* : Rec. CE 1982, p. 192.

¹¹⁴⁴ B. CHENOT, concl. ss CE, 4 févr. 1944, *Guieysse* : RD publ. 1944, p. 161, note G. JEZE ; v. également, M. LETOURNEUR, « Les « principes généraux du droit » dans la jurisprudence du Conseil d'État » : EDCE 1951 ; F. MODERNE, « Actualité des principes généraux du droit » : RFD adm. 1998, p. 509, note 102.

¹¹⁴⁵ R. CHAPUS, « De la soumission au droit des règlements autonomes », art. préc., p. 124.

¹¹⁴⁶ CE, 27 sept. 2006, *Sté Janfin*, préc.

sont subordonnés. Étant précisé que l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales a codifié dans les mêmes termes le principe général de lutte contre la fraude à la loi, la conformité du principe à la loi ne soulève pas de difficultés.

Le principe général de lutte contre la fraude à la loi a également été consacré par la Cour de justice de l'Union européenne. Aussi, la jurisprudence de la Cour de justice jouit-elle de la même valeur que les actes écrits de l'Union européenne ?

B- La valeur du principe général européen d'interdiction des pratiques abusives

518. La reconnaissance des principes généraux comme source non écrite du droit de l'Union européenne. L'article 55 de la Constitution française ne fait aucune référence aux principes généraux du droit de l'Union européenne. Il vise les traités et les accords, soit des normes écrites de droit international. Quant aux traités de l'Union européenne, il ne consacre pas non plus la valeur des principes généraux du droit. L'article 19 du Traité de l'Union européenne explique le rôle de la Cour de justice de l'Union européenne et sa composition, mais il ne détermine pas la valeur des principes généraux dégagés par elle. Toutefois, le Traité de Maastricht signé le 7 février 1992 reconnaît leur existence et leur importance dans le droit communautaire. Le paragraphe 2 de l'article F prévoit « *L'Union respecte les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, en tant que principes généraux du droit communautaire* ». Par cet article, l'Union européenne reconnaît l'existence des principes généraux du droit communautaire comme source non écrite, mais aussi leur caractère obligatoire. Cet article a ensuite été repris dans le Traité d'Amsterdam dans les mêmes termes¹¹⁴⁷. Toutefois, sa rédaction a suscité plusieurs interrogations. D'une part, c'est l'Union européenne qui doit respecter les droits fondamentaux. Aussi les États membres sont-ils également soumis à cette obligation ? D'autre part, l'article vise les principes généraux du droit en lien avec les droits fondamentaux, sans distinguer les différents principes. Seuls les principes fondés sur les droits fondamentaux s'imposent-ils alors aux États membres ? Il est difficile de consacrer la valeur juridique des principes généraux du droit à partir de cette seule disposition

¹¹⁴⁷ Traité d'Amsterdam modifiant le Traité sur l'Union européenne, les traités instituant les communautés européennes et certains actes connexes (97 /C 340 /01), signé le 2 octobre 1997. Le nouvel article 6, paragraphe 2, du TUE reprend à l'identique la formule de l'article F, paragraphe 2, du traité de Maastricht.

textuelle. Cependant, au regard de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les actes de droit interne doivent bien respecter les principes généraux du droit de l'Union européenne, qui s'imposent alors dans leur ensemble aux États membres¹¹⁴⁸.

519. Le caractère obligatoire des principes généraux du droit de l'Union européenne. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne a reconnu à plusieurs reprises que les principes généraux du droit s'imposaient aux États membres. Dans un arrêt *Advocaten voor de Wereld*, par exemple, les juges ont considéré qu'« *en vertu de l'article 6, l'Union est fondée sur le principe de l'État de droit et respecte les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, en tant que principes généraux du droit communautaire. Il s'ensuit que les institutions sont soumises au contrôle de la conformité de leurs actes avec les traités et les principes généraux du droit, de même que les États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* ». En ce sens, les principes généraux du droit s'imposent autant aux États-membres de l'Union européenne qu'aux institutions de l'Union européenne. Par conséquent, les États membres doivent veiller à la conformité du droit national aux principes généraux du droit de l'Union européenne.

520. La valeur des principes généraux du droit international. Le caractère obligatoire des principes généraux du droit ne présuppose pas de leur rang dans la hiérarchie des normes. En effet, plusieurs arrêts du Conseil d'État ont d'abord refusé de reconnaître aux principes généraux du droit international une valeur supra-législative. Dans le célèbre arrêt *Aquarone* du 6 juin 1997, les juges ont statué sur la valeur hiérarchique des principes généraux du droit international par rapport aux normes internes. Ils retiennent que ni l'article 55 de la Constitution, « *ni aucune autre disposition de valeur constitutionnelle ne prescrit ni n'implique que le juge administratif fasse prévaloir la coutume internationale sur la loi en cas de conflit entre ces deux normes* »¹¹⁴⁹. L'arrêt est riche d'enseignements, il consacre la valeur infra-législative de la coutume internationale, mais dans le même temps, son existence et son

¹¹⁴⁸ CJCE, 27 juin 2006, aff. C-540/03, *Parlement européen c/ Conseil de l'Union européenne*, Rec. p. I-5769, pt. 105 : « *ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante, les exigences découlant de la protection des principes généraux reconnus dans l'ordre juridique communautaire, au nombre desquels figurent les droits fondamentaux, lient également les États membres (...)* ».

¹¹⁴⁹ V. notamment, G. BACHELIER, « La place de la coutume internationale en droit français », concl. ss CE, 6 juin 1997, *M. Aquarone*, RFDA 5/1997, p. 1068, spéc. p. 1077.

applicabilité en droit interne. Trois ans plus tard, dans un arrêt *Paulin*¹¹⁵⁰, les juges confirment leur position à propos d'un principe général de droit international public applicable en matière de fiscalité. Il en ressort que la valeur des principes généraux du droit ne peut pas être fondée sur l'article 55 de la Constitution.

521. La reconnaissance particulière d'une valeur supra-législative aux principes généraux du droit de l'Union européenne. En application de la théorie de CHAPUS, la valeur des principes généraux du droit de l'Union européenne serait supra-législative puisqu'ils sont issus d'une source, certes jurisprudentielle, mais européenne. Pour autant, la jurisprudence a d'abord fait preuve de réticences à l'égard d'une telle reconnaissance. Comme le souligne un auteur, les juges ont éludé la question de la valeur des principes généraux en utilisant systématiquement la formule « *en tout état de cause* » pour écarter le moyen tiré de la violation d'un principe général de l'Union européenne¹¹⁵¹. Il donne l'exemple de l'arrêt *SCI Résidence Dauphine* du 30 novembre 1994¹¹⁵², dans lequel les juges ont admis que la société requérante « *n'était, en tout état de cause, pas fondée à invoquer devant la cour, pour écarter l'application de la loi qui a abrogé l'exonération fiscale temporaire dont elle bénéficiait, des principes du droit communautaire, dès lors que la taxe foncière sur les propriétés bâties est uniquement régie par la législation définie par le droit interne et ne relève pas, par suite, d'une réglementation communautaire* »¹¹⁵³. Toutefois, malgré les réticences initiales, le Conseil d'État a confirmé leur valeur supra-législative. En effet, dans un arrêt *Syndicat national de l'industrie pharmaceutique*¹¹⁵⁴, les juges ont retenu « *les requérants ne peuvent utilement se prévaloir d'une incompatibilité de la loi servant de support au décret attaqué, d'une part, avec les stipulations des engagements internationaux qu'ils invoquent, [...] et, d'autre part, avec des principes généraux de l'ordre juridique communautaire déduits du traité instituant la Communauté européenne et ayant la même valeur juridique que ce dernier, [...]* ». Partant,

¹¹⁵⁰ CE, 28 juil. 2000, *M. Paulin*, *Dr. fisc.* 2001, n°8, p. 357-358.

¹¹⁵¹ X. LAMPRINI, *Les principes généraux du droit de l'Union européenne et la jurisprudence administrative française*, thèse, préf. F. PICOT, Bruylant, p. 108.

¹¹⁵² Il en existe bien d'autres dans lesquels les juges évitent de trancher la question de la valeur des principes généraux du droit de l'Union européenne, notamment CE, 9 juil. 1997, n° 183880, *Office public communautaire d'habilitation à loyer modéré de Saint-Priest* ; CE, 16 mars 1998, n° 190768, *Association des élèves, parents d'élèves et professeurs des classes préparatoires vétérinaires et Mlle Poujol* ; CE, 8 avr. 1998, n° 182453, *Organisme de gestion du groupe scolaire Emilie de Rodat*.

¹¹⁵³ CE, 30 nov. 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine*.

¹¹⁵⁴ Sur ce point, v. D. SIMON, « Article F », in *Traité sur l'Union européenne* (signé à Maastricht le 7 février 1992), Economica, 1995, p. 81, spéc. p. 87.

bien que l'article 55 de la Constitution ne mentionne pas les principes généraux du droit de l'Union européenne, il semble que ces derniers puissent « *bénéficier de l'article 55 de la Constitution, dès lors qu'ils sont incorporés au droit conventionnel écrit, depuis que l'article F du traité sur l'Union européenne y fait référence* »¹¹⁵⁵. La valeur des principes généraux du droit est donc supra-législative.

§2. L'articulation des principes généraux du droit et des fondements anti-abus écrits

522. La subsidiarité du principe général de droit interne. Dans son rapport avec les fondements anti-abus écrits, le principe général de droit interne paraît être un fondement résiduel. En effet, au regard de la hiérarchie des normes, le principe général interne de lutte contre la fraude à la loi a une valeur infra-législative. Sa source étant jurisprudentielle, il ne peut s'imposer face à des lois ou à des normes conventionnelles. En application de la hiérarchie des normes, les clauses conventionnelles, les clauses anti-abus des articles 119 ter 3), 119 quater 3), 210-0-A III, 979 I et 205 A du Code général des impôts, ainsi que les présomptions de fraude à la loi et les articles L. 64 A et L. 64 du Livre des procédures fiscales priment sur le principe général de lutte contre la fraude à la loi.

L'arrêt *Hays France* rendu par les juges du Conseil d'État donne une illustration particulière de la subsidiarité du principe général du droit par rapport à la procédure d'abus de droit. En effet, les juges ont rappelé que « *ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers et s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient.* »¹¹⁵⁶. À cette occasion, le Conseil d'État a précisé le champ d'application de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, mais également celui du principe général. La procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales s'applique uniquement en cas de rectification notifiée par l'administration. Lorsque le montage entre dans le champ d'application de cette disposition particulière, l'administration est obligée de fonder

¹¹⁵⁵ J. ARRIGHI DE CASANOVA, concl. ss. CE, 28 juil. 2000, *M. Paulin : Dr. fisc.* 2001, n°8, p. 357, spéc. p. 358.

¹¹⁵⁶ CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France*, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

la rectification sur cette dernière. C'est seulement dans l'hypothèse où l'abus de droit ne s'applique pas que le principe général de droit interne peut servir de fondement à la contestation d'un montage artificiel. Dans le cas d'espèce, le litige découlait non pas d'une procédure de contrôle, mais d'un refus de l'administration de restituer des crédits d'impôts qu'elle jugeait litigieux¹¹⁵⁷. L'administration était fondée à agir sur le principe général de fraude à la loi, la situation étant hors du champ de la procédure d'abus de droit. Cette jurisprudence confirme la place résiduelle et subsidiaire du principe général de droit interne.

523. La subsidiarité du principe général d'interdiction des pratiques abusives.

En cas de concours entre le principe général de l'Union européenne et les fondements écrits anti-abus de droit interne, une application stricte de la hiérarchie des normes ordonnerait à l'administration de se fonder sur cette source européenne plutôt que sur un fondement interne de lutte contre la fraude à la loi. Cependant, contrairement aux principes généraux du droit qui octroient des garanties aux justiciables, tels que le principe de sécurité juridique¹¹⁵⁸ ou de confiance légitime¹¹⁵⁹, le principe général de lutte contre la fraude à la loi impose aux États de lutter contre les pratiques abusives. Il ne s'agit pas de conférer aux contribuables des droits fondamentaux. L'objectif de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par ses arrêts du 26 février 2019¹¹⁶⁰, était de donner aux différentes juridictions et administrations, un fondement de répression « *même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus* ». En cela, le principe européen d'interdiction des pratiques abusives présente une particularité par rapport aux autres principes généraux du droit garantissant des droits fondamentaux. Il s'apparente davantage à un principe général

¹¹⁵⁷ Il s'agissait d'un montage qui avait permis au groupe Hays de bénéficier du crédit d'impôt recherche de l'article 244 B du Code général des impôts, tant chez les donneurs d'ordre de l'organisme agréé que chez les sociétés du groupe ayant réalisé lesdits travaux de recherche.

¹¹⁵⁸ CJCE, 6 avr., 1962, aff. 13-61, *Bosch GmbH*, Rec. p. 89 ; v. sur ce point, J.-P. PUISSOCHET, H. LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n° 11.

¹¹⁵⁹ CJCE, 3 mai 1978, aff. 112/77, *Gesellschaft mbH in Firma August Töpfer & Co. c/ Commission des Communautés européennes*, Rec. p. 1019.

¹¹⁶⁰ CJUE, 26 févr. 2019, aff. C-115/16, C-118/16, C119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1 et a.*, pt 72. - CJUE, 26 févr. 2019, aff. jtes C-116/16 et C-117/16, *Y Denmark*, § 72 et 91 ; V. *Dr. fisc.* 2019, n° 21, comm. 275, note N. de BOYNES ; *Dr. fisc.* 2019, n° 16, chron. 233, É. THOMAS.

d'interprétation dans le but d'harmoniser les législations autour d'une notion commune de la fraude à la loi¹¹⁶¹.

En outre, le principe de lutte contre les pratiques abusives a fait l'objet d'une codification « européenne » par le biais des différentes directives, notamment la directive « ATAD »¹¹⁶². Or, face à des sources écrites reprenant le principe européen, l'administration ne semble pas contrainte d'appliquer une source non écrite bien que d'une valeur supérieure selon la hiérarchie des normes. Le principe général du droit européen a été consacré pour combler des lacunes légales présentes dans les droits nationaux et non pour remplacer des sources écrites internes. La hiérarchie des normes développée pour les normes écrites, fondée sur la notion d'autorité ne semble pas adéquate pour articuler le principe général de lutte contre les pratiques abusives avec les autres fondements. Le principe général d'interdiction des pratiques abusives est, comme sa traduction en droit interne, un fondement subsidiaire par rapport aux fondements écrits.

524. L'importance des principes généraux du droit. Malgré leur subsidiarité dans leur rapport avec les normes écrites, il ne faut pas sous-estimer l'importance du principe général de lutte contre la fraude à la loi, dans son acception française comme européenne. Leur champ d'application illimité leur permet de s'adapter aux évolutions de la pratique. Le droit est une science qui suit l'évolution des sociétés et le législateur ne peut pas anticiper l'ensemble des montages fiscaux. Or, plus les normes ont un champ d'application réduit plus elles sont difficilement adaptables à de nouvelles situations. Comme le souligne un auteur en matière de droit des contrats « *il arrive un point où les catégories existantes résistent et ne peuvent accueillir sans déformation les fruits nouveaux de l'inventivité (contractuelle)* »¹¹⁶³. En revanche, les principes généraux participent à la création du droit commun, qui peut saisir l'ensemble des situations qu'elles soient actuelles ou bien encore non développées. La maintien de règles générales sont ainsi nécessaires pour garantir la cohérence d'un système et son

¹¹⁶¹ J.-M. MAILLOT, *La théorie administrativiste des principes généraux du droit. Continuité et modernité*, thèse, Dalloz, vol. 26, p.187 : « *Les principes généraux du droit communautaire servant juste aux juges nationaux d'instruments généraux d'interprétation permettant de combler les lacunes des traités et du droit communautaire* ».

¹¹⁶² Il est fait référence à la transposition de la directive « ATAD » à l'article 205 A du Code général des impôts qui entérine la jurisprudence de l'Union européenne, malgré les divergences terminologiques.

¹¹⁶³ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse, préf. Y. LEQUETTE, LGDJ, 2009, n°357, p.367.

adaptabilité. En témoigne notamment, l'arrêt *Hays france* précité¹¹⁶⁴, dans lequel le principe général de droit interne a permis de contester un montage artificiel en dehors du champ d'application de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

¹¹⁶⁴ CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France* : *Dr. fisc.* 2022, n° 13, comm. 174, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

525. Les difficultés d'application du critère de la source aux fondements écrits.

L'article 55 de la Constitution est une norme d'intégration dans l'ordre juridique interne des engagements internationaux. Si la norme constitutionnelle pose les conditions d'intégration de la norme étrangère dans l'ordre juridique interne, elle détermine également sa place dans la hiérarchie des normes. Les engagements internationaux ont une valeur supérieure aux lois. L'article 55 de la Constitution est également une norme de règlement des conflits. En cas de conflit, la norme conventionnelle doit primer sur la norme interne au regard de la valeur supérieure des engagements internationaux. En d'autres termes, la norme interne doit être conforme à la norme conventionnelle, sous peine d'être écartée. Mais lorsqu'il n'existe aucun conflit entre les normes internes et les stipulations conventionnelles, le recours à l'article 55 de la Constitution est-il encore justifié ? Si la norme interne est conforme à la norme internationale, elle n'a pas à être écartée.

En ce sens, les dispositifs anti-abus de même nature que la clause anti-abus conventionnelle, à savoir les dispositifs non répressifs, n'ont pas à être écartés par la clause anti-abus conventionnelle. L'article 55 de la Constitution ne peut servir de fondement à l'exclusion de la norme interne au moment du choix du fondement par l'administration. Les autres règles non répressives anti-abus utilisent les deux mêmes critères et ont un objet identique, celui de rendre inopposable les montages artificiels. En l'absence de conflit entre les deux normes, les fondements semblent pouvoir coexister, sauf en présence d'une stipulation expresse conventionnelle excluant le recours aux dispositifs anti-abus de droit interne. Toutefois, la tendance semble inverse. Les conventions fiscales signées par la France contiennent de plus en plus de stipulations expresses de réserve d'application des dispositifs internes français, notamment les présomptions de fraude à la loi. En conclusion, la clause anti-abus conventionnelle n'a pas vocation à primer, par principe, sur les dispositifs de droit interne de même nature. Cependant, de manière pragmatique, au regard de son champ d'application particulier réduit aux avantages conventionnels, l'administration peut faire le choix de se fonder sur la clause anti-abus conventionnelle dédiée à l'utilisation frauduleuse des conventions fiscales. Dès lors, c'est le domaine d'application particulier de la clause anti-abus conventionnelle qui justifierait sa préférence plutôt que sa source.

Enfin, dans l'hypothèse d'un conflit entre la clause conventionnelle et la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, en l'absence de règle d'articulation expresse dans la convention, et au regard de la différence de nature de la procédure d'abus de droit, l'administration pourrait conserver le choix du fondement. La nature répressive de l'abus de droit pourrait justifier une application concurrente des fondements, pour permettre à l'administration de ne pas renoncer aux majorations prévues à l'article 1729 b) du Code général des impôts. En effet, à l'analyse des commentaires de l'article 1^{er} du Modèle de conventions fiscales de l'OCDE, rien n'empêche la coexistence des deux fondements, tant que les États parties à la convention n'ont pas explicitement mentionné dans les stipulations conventionnelles que les dispositifs de droit interne doivent être écartés. *In fine*, la solution aux conflits de normes liés à la source réside peut-être dans la généralisation de clauses conventionnelles d'articulation expresses, qui ne laisseraient plus de place aux débats.

526. L'application du critère de la source aux fondements non écrits. En ce qui concerne les fondements non écrits, le critère de la source tel qu'il ressort de la théorie de KELSEN doit être adapté. En application de la hiérarchie des normes, le principe général européen d'interdiction des pratiques abusives a une valeur supra-légale. À cet égard, ce dernier devrait s'imposer aux normes internes. Toutefois, l'Union européenne a offert au principe général une assise textuelle. Il a été intégré aujourd'hui en droit interne par le mécanisme de la transposition des directives. Par conséquent, en présence de fondements écrits, il apparaît plus pertinent que le fondement jurisprudentiel devienne un fondement subsidiaire. Ce dernier n'a vocation à s'appliquer que lorsque les dispositifs écrits ne permettent pas d'appréhender la situation abusive. En outre, le principe général d'interdiction des pratiques abusives diverge des principes généraux consacrant des droits fondamentaux aux ressortissants européens. Il impose aux autorités nationales de sanctionner les comportements abusifs. Aussi, le contribuable n'a-t-il que peu d'intérêt à l'invoquer pour contester le recours à un fondement écrit. Le principe fait alors office de guide d'interprétation et d'harmonisation pour les législations nationales.

Quant au principe de droit interne, sa valeur infra-légale conduit à le mobiliser également qu'à titre subsidiaire en l'absence de norme écrite de valeur légale. Le critère de la source est dans cette hypothèse plus pertinent.

In fine, les deux principes généraux ont servi de socle initial à la lutte contre la fraude à la loi. En effet, les arrêts fondateurs *Halifax* et *Sté Janfin* sont les fondements des dispositifs

écrits actuels. Pour autant, ces derniers ne sont pas dénués d'intérêt, au contraire ils conservent une importance particulière. Leur champ d'application indéfini est un atout majeur contre les habiles, toujours plus inventifs.

CONCLUSION DU TITRE I

527. Une articulation effective par l'objet. L'étude de l'objet des différents dispositifs anti-abus a permis de mettre en exergue la particularité de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Cette dernière permet de sanctionner le comportement du contribuable, de sanctionner *in fine* véritablement l'abus d'un droit ; alors que les autres dispositifs, c'est-à-dire les articles 205 A, 119 ter 3), 119 quater 3), 210-0 A III, 979 I du Code général des impôts mais aussi l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, et les présomptions de fraude à la loi (155 A, 209 B, 123 bis, 238 A du Code général des impôts) ont vocation à neutraliser les effets de la fraude à la loi sur l'assiette imposable. Cette différence d'objet semble justifier une application concurrente des fondements de lutte contre la fraude à la loi. Selon l'objectif poursuivi par l'administration, à savoir punir ou rectifier le contribuable, elle doit pouvoir mettre en œuvre le fondement correspondant, sous réserve du respect des garanties du contribuable.

528. Une articulation complexe par la source. La coexistence de fondements de source différente pose un certain nombre de difficultés. En l'absence d'une jurisprudence établie sur l'application de la nouvelle clause anti-abus conventionnelle, il convient d'envisager deux possibilités. Soit le juge posera une règle d'application prioritaire en excluant les fondements anti-abus internes au profit de la clause anti-abus conventionnelle, lorsque la fraude à la loi se caractérise par un abus des stipulations conventionnelles ; soit il laissera à l'administration le choix des armes lorsqu'il existe un concours entre une clause anti-abus interne et une clause anti-abus conventionnelle. Cependant, le recours à l'article 55 de la Constitution de 1958 ne peut fonder l'application prioritaire de la clause anti-abus conventionnelle en l'absence de conflit de normes entre les différents dispositifs anti-abus non répressifs et la clause anti-abus conventionnelle. A l'issue de l'analyse des fondements, il ne semble pas exister de véritables conflits entre la clause anti-abus conventionnelle sur le modèle *Principal Purpose test* et les clauses anti-abus de droit interne. Seule la question des garanties accordées au contribuable pourrait susciter le débat sur l'existence d'un potentiel conflit, notamment à propos de la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Toutefois, au regard de l'identité de nature des deux dispositifs et de la présentation de la clause anti-abus conventionnelle comme un standard minimum, l'inconventionnalité de l'article L. 64 A sera difficilement justifiable. Quant à l'application de la hiérarchie des normes aux principes généraux du droit, la subsidiarité du principe général de lutte contre la fraude à la loi de droit

interne se justifie au regard de sa valeur infra-législative. En revanche, le recours à la hiérarchie des normes n'apparaît pas pertinent dans le cas du principe général d'interdiction des pratiques abusives eu égard à la spécificité du principe posé et à sa consécration dans des normes écrites. Partant, bien que le principe d'interdiction des pratiques abusives ait une valeur supra-législative, il est également un fondement subsidiaire par rapport aux fondements écrits de valeur légale.

529. Est-ce la fin de l'abus de droit ? À travers les deux critères d'articulation proposés, une interrogation revient systématiquement : l'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est-il évincé ? La réponse à cette question ne peut être que prudente dans l'attente d'une application par la jurisprudence de l'ensemble des dispositifs. À ce stade, il semble que la différence d'objet de l'abus de droit puisse justifier une articulation davantage concurrentielle plutôt qu'exclusive avec les autres dispositifs. Quant au critère de la source, l'incertitude demeure. De nature différente, la procédure d'abus de droit sanctionne plus durement le malhonnête, là où la clause conventionnelle ne prévoit que l'inopposabilité du montage. Pour autant, cela ne semble pas suffisant à exclure la procédure d'abus de droit dès lors qu'il existe une clause conventionnelle. Au contraire, la différence d'objet des deux dispositifs est un argument en faveur de la concurrence des fondements sans éviction systématique de la procédure d'abus de droit. Si les États souhaitent restreindre l'usage des dispositifs nationaux, tels que l'abus de droit, ils devront l'insérer dans le champ conventionnel. En l'absence d'une telle stipulation, l'exclusion de l'abus de droit ne se justifie pas. La clause conventionnelle a été présentée comme un standard minimum pour les États ne disposant pas encore de dispositifs anti-abus. Pour la France qui disposait déjà d'une procédure efficace, la clause conventionnelle peut être considérée comme un outil supplémentaire plutôt qu'un outil se substituant à l'abus de droit. Il faut envisager l'articulation des fondements en se référant à la volonté du législateur à l'origine de l'adoption des textes. Le législateur aurait pu supprimer la procédure d'abus de droit, mais elle a été conservée et complétée par d'autres dispositifs. Les travaux parlementaires, le Conseil constitutionnel ainsi que la jurisprudence du Conseil d'État semblent également enclins depuis de nombreuses années à attribuer une place privilégiée à la procédure d'abus de droit par fraude à la loi. Sa nature particulière a été reconnue, son champ d'application étendu, ses conditions précisées et entérinées. L'exclure dès lors qu'un autre fondement s'applique, n'est-ce pas engendrer une plus grande insécurité juridique que de la laisser coexister ? L'utilisation d'une procédure certes plus sévère mais mieux connue par les contribuables, par la jurisprudence, n'est-il pas préférable à un ensemble de dispositifs moins

sévères mais *in fine* plus obscurs ? La question initiale semble pouvoir être renversée : l'abus de droit ne suffisait-il pas ?

Titre II. L'articulation des fondements de même nature

530. Entre spécialisation et harmonisation du droit. Depuis plusieurs décennies, le droit est marqué par un mouvement de spécialisation¹¹⁶⁵. Après le développement d'un droit commun, traduit par l'avènement de règles communes en droit des contrats au sein d'un code unique, le Code civil ; le droit s'est spécialisé pour répondre aux nouveaux besoins des sociétés modernes. Le droit fiscal n'a pas échappé au phénomène de spécialisation. Il s'est considérablement étoffé de règles de plus en plus particulières, à l'instar des autres branches du droit¹¹⁶⁶. En matière de fraude à la loi par exemple, plusieurs clauses spéciales ont été progressivement ajoutées au Code général des impôts ces deux dernières décennies, prenant la forme de présomptions de fraude à la loi ou de dispositifs anti-abus spéciaux issus du droit de l'Union européenne.

Par ailleurs, la matière fiscale est marquée par une seconde tendance, celle de l'harmonisation. L'harmonisation est un « *mécanisme juridique d'alignement des droits nationaux qui cherche à éliminer, ou au moins atténuer les distorsions que les disparités de ces droits provoquent* »¹¹⁶⁷. Dans le cadre de l'Union européenne, l'harmonisation consiste plus précisément « *à imposer aux États membres de modifier leurs législations nationales, afin de se conformer à un principe commun défini au niveau européen, de manière à réduire les disparités que celles-ci présentent entre elles en vue d'atteindre l'objectif de l'établissement ou du fonctionnement du marché intérieur* »¹¹⁶⁸. C'est dans ce cadre que la France a transposé les différentes directives contenant des clauses anti-abus spéciales, mais également la clause anti-abus générale présente dans la directive « ATAD », applicable à l'ensemble des opérations soumises à l'impôt sur les sociétés. L'objectif d'harmonisation est aussi présent en droit conventionnel comme en témoigne le développement du Modèle de Convention fiscale, ainsi

¹¹⁶⁵F. POLLAUD-DULLIAN, « Du droit commun au droit spécial – et retour », in Aspects actuels du droit des affaires, mélanges en l'honneur d'Y. GUYON, *Dalloz*, 2003, p. 934.

¹¹⁶⁶ Par exemple, en droit de la responsabilité civile, plusieurs régimes spéciaux ont été ajoutés tels que la responsabilité des produits défectueux issue de la transposition de la Directive 85/374/CEE du Conseil du 25 juillet 1985 relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de responsabilité du fait des produits défectueux, ou encore le régime d'indemnisation issu de la loi n° 85-677 du 5 juillet 1985 tendant à l'amélioration de la situation des victimes d'accidents de la circulation et à l'accélération des procédures d'indemnisation.

¹¹⁶⁷ E. ASSIMACOPOULOU, *L'harmonisation de la fiscalité directe de l'épargne dans les pays de la Communauté*, thèse, préf. F. SNYDER, LGDJ, 2000, p. 120.

¹¹⁶⁸ A. FOURNIER, *L'harmonisation européenne des impôts directs*, thèse préc., p. 91.

que l'insertion dans le champ conventionnel d'un standard minimum de protection des avantages conventionnels sous la forme d'une clause anti-abus générale. En effet, les travaux de l'OCDE visent à offrir un même outil à l'ensemble des États parties afin de limiter les divergences rédactionnelles, propices à la fraude à la loi.

Ces outils de portée plus générale développés dans le cadre de l'harmonisation des législations permettent répondre aux limites de la spécialisation, notamment le manque d'adaptabilité des outils spéciaux à de nouvelles situations. Les dispositifs spéciaux ont un domaine d'application restreint, laissant ainsi des montages et des actes frauduleux hors d'atteinte de l'administration. Également, il s'agit de limiter l'insécurité juridique procédant de la disparité des conditions et des procédures entre les fondements spéciaux destinés à lutter contre la fraude à la loi.

531. Insécurité juridique. La coexistence de cet ensemble de normes générales et spéciales fait naître de nombreuses incertitudes sur le fondement juridique applicable à la situation du contribuable. En effet, « *L'explication de la règle par le droit commun devient plus délicate et plus contestée, la coexistence des règles devient source d'incertitude et de conflits* »¹¹⁶⁹. Dans le cas de fondements présentant une source différente, le principe de la hiérarchie des normes permet *a minima* d'apporter des réponses quant à l'articulation des dispositions¹¹⁷⁰. L'étude de l'objet des fondements a également permis de développer une première réflexion sur l'articulation de l'abus de droit et des autres fondements anti-abus¹¹⁷¹. Mais, lorsqu'à l'occasion d'une rectification, il est possible d'agir sur plusieurs fondements que ni la source ni l'objet ne permettent d'articuler, comment déterminer quel fondement l'administration doit-elle utiliser ?

¹¹⁶⁹ F. POLLAUD-DULLIAN, « Du droit commun au droit spécial – et retour », art. préc., p. 929.

¹¹⁷⁰ L'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a vocation qu'à trancher des conflits de normes horizontaux. L'auteur C. DESNOYER précise d'ailleurs « *Pour répondre à la question posée, la maxime Specialia... n'a vocation à trancher que des conflits de normes opposées, mais pas tous : les normes litigieuses doivent être de même valeur au sein de la hiérarchie des normes (sinon le principe hiérarchique s'appliquerait). Il n'est question que de « conflits horizontaux* » : C. DESNOYER, « Du bon usage de la règle *lex specialia generalibus derogant* : le contre-exemple de la jurisprudence relative à l'articulation des articles 1386 et 1384 al. 1^{er} du code civil », in *Les conflits horizontaux des normes, le traitement légistique et jurisprudentiel des conflits de normes de niveau équivalent*, ouvrage collectif *ss la dir.* F. PÉRALDI, S. SCHILLER, *Mare et Martin*, coll. Droit public.

¹¹⁷¹ En l'occurrence, l'étude de l'objet des dispositifs a mis en exergue la concurrence des fondements poursuivant un objet distinct. L'administration aurait le choix entre punir ou rectifier. *V. Partie II, Titre I, Chapitre I, Section I.*

532. Le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant*. L'usage de l'adage *lex specialia generalibus derogant* a un intérêt particulier dans l'articulation des dispositifs anti-abus. En effet, l'insécurité née du foisonnement des règles spéciales et des règles générales anti-abus peut être limitée par une articulation par le domaine d'application de chacun des dispositifs. L'hypothèse visée est celle dans laquelle une même situation peut être régie par une norme qualifiée de spéciale et une norme qualifiée de générale. En d'autres termes, la norme spéciale est intégrée dans le domaine d'application de la norme plus générale. Cela crée une situation de concurrence directe entre les deux textes, s'appliquant simultanément à la même situation. Dans ce cas, l'administration dispose-t-elle du choix du fondement ? Le cumul des fondements est-il possible ? Ainsi, il s'agit de voir les dernières hypothèses de concours, ceux qui ne naissent ni de la source, ni de l'objet des dispositifs. Face à des fondements de même nature, la réponse peut résider dans l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Toutefois, l'utilisation de l'adage comme critère d'articulation suppose d'abord de le définir (Chapitre I), avant de l'appliquer aux dispositifs anti-abus (Chapitre II).

Chapitre I. Le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant*

533. Les origines anciennes de l'adage. Les concours de normes entre règles spéciales et règles de droit général ne sont pas une spécificité du droit contemporain. Le Digeste de GAIUS prévoyait l'adage *in toto jure generi per speciem derogatur* — dans tout droit, il est dérogé au genre par l'espèce — qui peut être rapproché de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Le droit romain utilisait également des adages similaires pour articuler la *jus commune* et la *jus singulare*¹¹⁷². La signification de ces deux termes n'est pas identique à la conception actuelle du droit commun et du droit spécial. La *jus commune* renvoyait à la notion de droit naturel. En d'autres termes, un droit inhérent et applicable à tous ; alors que la *jus singulare* renvoyait au droit civil, au sens de celui de la cité, au droit positif. Le droit canonique retient une distinction similaire entre les lois générales applicables « *sur toute la surface de la terre* » et les lois particulières applicables à un territoire donné¹¹⁷³. D'ailleurs, le droit canonique prévoit en son 20^{ème} canon du Code canonique de 1983, « *sed lex universalis minime derogat iuri particulari aut special* »¹¹⁷⁴ — une loi universelle ne déroge en aucune manière au droit particulier ou spécial —.

Les adages ont donc connu un épanouissement particulier par le passé pour régler les conflits entre les droits locaux et des règles plus générales issues de l'empire romain, ou des prescriptions religieuses. Le critère de distinction était davantage le territoire sur lequel la règle avait vocation à s'appliquer plutôt que la situation visée *stricto-sensu*¹¹⁷⁵. Puis, avec la création

¹¹⁷² Dans le Digeste de Gaius, la distinction opérée est celle entre *jus commune* et *jus proprium*. La distinction entre *jus commune* et *jus singulare* provient davantage de la doctrine médiévale. V. P. OURLIAC, J.-L. GAZZANIGA, *Histoire du droit privé français de l'An mil au Code civil*, Albin Michel, 1985, p. 138 et suiv.

¹¹⁷³ Code de Droit Canonique (1917), Livre I, Titre I, C. 13 : « §1. Sont obligés par les lois générales sur toute la surface de la terre tous ceux pour qui elles ont été portées. §2. Aux lois édictées pour un territoire particulier sont soumis ceux pour qui elles ont été faites qui y possèdent domicile ou quasi-domicile et y demeurent en réalité, le can. 14 étant maintenu. ».

¹¹⁷⁴ Code de Droit Canonique (1983), Livre I, Titre I, C. 20 : « Une loi nouvelle abroge la précédente ou y déroge, si elle le déclare expressément, si elle lui est directement contraire ou si elle réorganise entièrement la matière ; mais une loi universelle ne déroge en aucune manière au droit particulier ou spécial, sauf autre disposition expresse du droit. ».

¹¹⁷⁵ Les conflits de normes dus au domaine d'application territorial n'ont pas disparu. Il existe toujours des dispositions spéciales appelées « locales » en France. M. BALAT en donne des illustrations dans sa thèse, notamment le conflit existant entre le droit local alsacien-mosellan et le droit français général. V. en ce sens, N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse, préf. M. GRIMALDI, LGDJ, t. 571, p. 255 à 285.

du Code civil, et d'un droit commun à tout le territoire, la distinction opérée n'était plus entre droit naturel et droit civil, ou droit romain et droits locaux, mais entre le droit commun contenu dans le Code civil, et les règles spéciales à certaines matières. L'adage *lex specialia generalibus derogant* est alors apparu comme un moyen efficace d'ordonner les règles spéciales et le nouveau droit commun. Depuis, le recours à l'adage s'est généralisé en doctrine pour régler les conflits entre normes matérielles, et il continue d'être mobilisé.

534. Les incertitudes entourant l'utilisation de l'adage. Bien que les origines de l'adage soient anciennes, sa portée et ses conditions demeurent encore imprécises et indéterminées. Après plusieurs siècles d'usage, l'adage souffre toujours d'imprécisions. Tout d'abord, sa valeur juridique et sa nature demeurent incertaines. Certains auteurs le rapprochent d'un principe général du droit¹¹⁷⁶, alors que d'autres lui refusent une telle qualité, ne voyant dans cet adage qu'un simple guide d'interprétation. En outre, ses conditions de mise en œuvre, qui ne font l'objet d'aucun consensus doctrinal ou jurisprudentiel, sont également un objet de controverses. Ainsi, la nature de l'adage *lex specialia generalibus derogant* (Section I), et ses conditions d'application (Section II) doivent être clarifiées.

Section I. La nature de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

535. Clarification du sens de l'adage. L'ensemble des rapports entre norme spéciale et norme générale peut-il être réglé par la règle de la primauté du droit spécial ? Cette primauté est-elle absolue et qu'advient-il du droit commun évincé ? La signification même de l'adage nécessite d'être précisée. De plus, contrairement à d'autres règles de règlement des conflits de normes, l'adage *lex specialia generalibus derogant* ne bénéficie pas d'une reconnaissance légale ou jurisprudentielle suffisante, ce qui entretient de vives controverses sur sa véritable valeur juridique¹¹⁷⁷. Ainsi, il convient tout d'abord de préciser le sens de la règle

¹¹⁷⁶ Pour l'auteur C. GOLDIE-GENICON, l'adage *lex specialia generalibus derogant* pourrait servir de fondement à la reconnaissance d'un véritable principe général de règlement des conflits de normes en droit des contrats, bien qu'elle précise l'absence d'une telle reconnaissance dans la jurisprudence actuelle. V. C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse, préf. Y. LEQUETTE, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 509, n°357.

¹¹⁷⁷ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., n° 358. De la même auteur, « Droit commun et droit spécial », *RDA* n° 7, févr. 2013, p. 29. s., spéc. n° 7) ; S. MAUCLAIR, « La force normative de l'adage *specialia generalibus derogant* », in *La force normative*, dir. C. THIBIERGE, LGDJ-Bruylant, 2009, p. 223 s., spéc. p. 232.

posée par l'adage *lex specialia generalibus derogant* (§1), puis d'en clarifier sa valeur juridique (§2).

§1. Exposé de la règle *lex specialia generalibus derogant*

536. Primauté et subsidiarité. L'adage *lex specialia generalibus derogant* permet d'apporter une solution en cas de concours de normes en donnant prééminence au droit spécial (A), et en attribuant un caractère subsidiaire au droit général (B).

A- La prééminence du droit spécial

537. La règle spéciale déroge à la règle générale. L'adage *lex specialia generalibus derogant* se traduit par « *la loi spéciale déroge à la loi générale* »¹¹⁷⁸. La loi spéciale peut être définie comme une loi au domaine d'application limité. Elle s'oppose à la loi générale, qui a un domaine d'application indéfini¹¹⁷⁹. Quant au terme latin « *derogant* », qui se traduit par le terme « déroge », c'est un élément central dans l'appréciation du sens de l'adage. « Déroger à » signifie que l'application de quelque chose est écartée ou que l'on contrevient à son application¹¹⁸⁰. La règle posée signifie donc que lorsque deux normes de même nature sont concurrentes, la règle spéciale écarte l'application de la règle générale. En cela, l'adage donne une prééminence d'application aux dispositions spéciales par rapport aux dispositions générales.

538. Fondement de la supériorité de la loi spéciale. La primauté du droit spécial se justifie à plusieurs égards. Tout d'abord, la norme spéciale est considérée comme mieux adaptée à la situation qu'elle régit par rapport à une norme plus générale. En effet, les dispositifs plus généraux prévoient des règles plus abstraites afin qu'elles conviennent au plus grand nombre de situations. En revanche, la norme spéciale apporte une solution plus casuistique à la situation

¹¹⁷⁸ H. ROLAND et L. BOYER, *Adages du droit français*, Litec 4^{ème} éd. 1999, n° 418, V° « *Specialia generalibus derogant* ».

¹¹⁷⁹ Les notions de règle spéciale et règle générale sont étudiées par la suite dans le cadre des conditions de mise en œuvre de l'adage. Ces deux notions sont centrales autant dans la compréhension de la signification de l'adage, que dans sa mise en œuvre. Pour leurs définitions v. *infra*. n°429 à n°432.

¹¹⁸⁰ En effet, la définition des termes « déroger à » signifie « contrevirer ou écarter » : V° « déroder », Dictionnaire le Grand Robert, Le Robert, 2022.

particulière. C'est un règlement juridique « sur mesure »¹¹⁸¹ de la situation donnée. Cela permet d'individualiser plus facilement les solutions et d'avoir, par conséquent, un résultat plus adapté.

En outre, la règle de primauté du droit spécial tient également à la circonstance que, sans la primauté assurée des dispositions spéciales, ces dernières seraient privées d'effectivité¹¹⁸². Comme le souligne un auteur, « *par définition en effet, la règle spéciale vise un domaine moins vaste que les règles plus générales ; or, si elle ne les prime pas, elle apparaît alors largement inutile, ses hypothèses d'applications étant déjà restreintes par définition* »¹¹⁸³. In fine, la règle de primauté du droit spécial permet de garantir la cohérence du système juridique, en appliquant dans son domaine d'application restreint la règle spéciale, et la règle générale en dehors du domaine d'application de la règle spéciale comme règle subsidiaire.

539. L'enserrement de la règle spéciale dans son domaine d'application. Selon plusieurs maximes¹¹⁸⁴, les règles spéciales doivent être d'interprétation stricte. Cette directive d'interprétation, largement reconnue¹¹⁸⁵, signifie que la règle spéciale doit rester circonscrite aux hypothèses visées dans sa lettre¹¹⁸⁶. La solution fondée sur un texte spécial ne peut s'étendre à des situations non visées par le texte, bien que les situations puissent être similaires¹¹⁸⁷. Il ne peut y avoir de raisonnement par analogie, ce qui revient à interdire « *l'extension du champ d'application de la norme* »¹¹⁸⁸. Dans le sens strict de l'adage *exceptio est strictissimae interpretationis*, seule la loi exceptionnelle, en ce qu'elle est exorbitante du droit commun doit voir son application limitée à son seul domaine d'application. Toutefois, toutes les règles spéciales ne sont pas des règles exceptionnelles, certaines ne sont que des reprises spécifiques du droit commun, ne dérogeant pas à la règle générale. Par ailleurs, dans le sens de l'adage, *jus*

¹¹⁸¹ Expression utilisée par le B. SAINTOURENS, *Essai sur la méthode législative : droit commun et droit spécial*, thèse, Bordeaux, 1986 p.157.

¹¹⁸² Sur cette idée, v. par ex. N. DELEGOVE, *Le droit commun et le droit spécial*, thèse, Paris II, 2011, n° 389.

¹¹⁸³ N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc., p. 106.

¹¹⁸⁴ On peut citer la maxime *exceptio est strictissimae interpretationis*, ou encore *jus commune extendi, jus singulare restringi debet*.

¹¹⁸⁵ V. not. M. LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois - Essai de méthodologie*, thèse, préf. P.-Y GAUTIER, Défrénois, t. 48, n°115 et suiv. ; F. POLLAUD-DULIAN, « Du droit commun au droit spécial – et retour », in Mélanges Y. Guyon, Dalloz, 2003, p. 925 s., spéc. p. 935.

¹¹⁸⁶ En ce sens, v. not. C. GOLDIE-GENICON, « Droit commun et droit spécial », *RDA* n° 7, févr. 2013, p. 29 s., spéc. n° 10 : « *la règle spéciale ne l'emporte sur la règle générale que dans son strict domaine d'application. En dehors de la sphère de compétence de la norme spéciale, la norme générale retrouve son empire.* ».

¹¹⁸⁷ B. SAINTOURENS, *Essai sur la méthode législative : droit commun et droit spécial*, thèse préc., p. 168, n°357

¹¹⁸⁸ M. LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois - Essai de méthodologie*, thèse préc., n° 115.

commune extendi, jus singulare restringi debet, provenant du Digeste, les termes *jus singulare* ne font pas référence aux lois exceptionnelles mais aux règles spéciales. La directive d'interprétation ne se limite donc pas aux seules lois dérogatoires, elle s'applique également aux règles spéciales non exceptionnelles, simple manifestation du droit commun.

L'interprétation stricte du droit spécial limite ainsi la règle de primauté du droit spécial aux seules situations visées par le texte. Cette règle permet aux règles spéciales de ne pas empiéter sur le droit général. L'interprétation extensive du droit spécial produirait une double conséquence. D'une part, il y aurait une violation de règle spéciale puisqu'elle serait appliquée à des situations qu'elle ne prévoit pas ; et d'autre part, il y aurait une violation de la règle générale subsidiaire puisqu'elle ne pourrait s'appliquer à une situation laissée en principe sous son empire, ce qui revient à un refus d'application¹¹⁸⁹.

B- La subsidiarité de la règle générale

540. La signification du terme « subsidiarité ». La subsidiarité peut être définie par opposition à ce qui relève du principal. Une chose subsidiaire est une chose accessoire ou secondaire par rapport à une chose de référence. C'est « *ce qui est destiné à être utilisé en second lieu, à l'appui d'une chose plus importante* »¹¹⁹⁰. Historiquement, le terme « *subsidiarius* » était utilisé pour qualifier les troupes armées de réserve. On retrouve l'idée de ce qui est secondaire. Il y avait des troupes principales, mais en cas de défaillance de ces dernières, les troupes de réserve étaient appelées. Ainsi, deux éléments semblent ressortir des définitions données : ce qui est subsidiaire c'est ce qui arrive après, mais c'est également une réserve en cas de défaillance du principal.

541. Illustration : le principe de subsidiarité en droit. La répartition des compétences entre l'Union européenne et les États membres offre une illustration de la subsidiarité en droit. En vertu du Traité de l'Union européenne¹¹⁹¹, le principe de subsidiarité détermine la compétence de l'Union européenne pour les compétences non exclusives à cette

¹¹⁸⁹ V. N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc., n°167.

¹¹⁹⁰ V° « subsidiaire », Dictionnaire, Le Grand Robert, Le Robert, 2022.

¹¹⁹¹ Le paragraphe 3 de l'article 5 du Traité sur l'Union européenne (traité UE) prévoit « 3. *En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union* », et protocole (n° 2) sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité.

dernière. Il est prévu que l'Union européenne n'intervient que dans la mesure où les objectifs fixés ne peuvent être réalisés par les États membres eux-mêmes. Il s'agit de protéger la capacité d'action des États membres, en limitant le recours aux normes de l'Union européenne uniquement dans les cas où les États sont dans l'incapacité de parvenir au résultat visé. En cela, l'Union européenne a une compétence subsidiaire par rapport à celle des États membres.

542. La subsidiarité au sens de l'adage. Au sens de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, la règle générale doit être écartée au profit de la norme spéciale. Le recours au droit commun n'est que secondaire en cas de défaillance de la règle spéciale. Par exemple, en droit de la responsabilité civile, lorsque l'une des conditions d'un régime particulier n'est pas remplie, la victime peut agir sur la responsabilité de droit commun à savoir la responsabilité du fait personnel, excepté lorsque le recours au droit commun est exclu par la règle spéciale. Les règles générales ont vocation à s'appliquer de manière résiduelle, lorsqu'aucune autre règle ne peut s'appliquer¹¹⁹². La règle générale « *doit s'appliquer dès lors qu'une disposition spéciale ne l'exclut pas* »¹¹⁹³. Cela correspond également à l'une des fonctions premières du droit commun, ou du droit général, qui « *est d'apporter une réponse aux silences de la loi spéciale* »¹¹⁹⁴. Le juge est d'ailleurs tenu d'appliquer le droit commun en l'absence de règles spéciales. Comme toute règle de droit, la règle générale doit s'appliquer dans son domaine d'application. Le refus d'appliquer le droit commun, en l'absence d'une règle spéciale, « *revient à consacrer une violation de cette règle par refus d'application* »¹¹⁹⁵. Il s'agit d'ailleurs d'un cas d'ouverture à cassation rattaché à la violation de la règle de droit. Dès lors, la majorité des auteurs reconnaît « *la vocation résiduelle est consubstantielle au droit commun* »¹¹⁹⁶.

543. L'absence d'abrogation de la règle générale. L'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a pas pour conséquence d'abroger la règle générale en présence d'une

¹¹⁹² P. MALAURIE, « Les dix premières années de notre siècle et le droit civil », *JCP G* 2010, 427, n° 2 : « *le droit résiduel, celui qui s'applique chaque fois qu'une règle spéciale n'est pas en cause* ».

¹¹⁹³ A. GOUEZEL, *La subsidiarité en droit privé*, thèse, préf. P. CROCQ, Economica, n°144. Dans sa thèse, l'auteur a défini la subsidiarité comme « *une technique de coordination d'éléments concurrents, subordonnant à la défaillance de l'élément qualifié de premier le déblocage de l'élément appelé subsidiaire* ».

¹¹⁹⁴ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., p. 2.

¹¹⁹⁵ N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc., n°90.

¹¹⁹⁶ H. LÉCUYER, *La théorie générale des obligations dans le droit patrimonial de la famille*, thèse, Paris II, 1993, n° 425.

règle spéciale. La règle générale coexiste avec la règle spéciale. Seulement, lorsqu'une situation entre dans le domaine d'application d'un texte spécial, le texte général ne sera pas appliqué. Pour autant, il continue d'avoir une existence juridique et il sera appliqué en dehors des hypothèses visées par le texte spécial. En effet, en cas de défaillance de la règle spéciale, le droit commun retrouve son empire¹¹⁹⁷. Le droit spécial « *fait seulement écran entre le régime de droit commun théoriquement applicable et la situation litigieuse* »¹¹⁹⁸. L'adage assure alors une certaine cohérence dans l'ordre juridique puisque les normes coexistent et peuvent être mobilisées selon les situations, sans laisser de vide juridique préjudiciable.

544. L'importance de la subsidiarité du droit commun pour assurer l'efficacité de la règle de droit. Comme l'a souligné un auteur, le droit spécial peut être imprécis, « *il comporte des imprécisions, des lacunes, des failles, des imperfections qui l'empêchent de régir intégralement ou efficacement les situations qui entrent dans son champ d'application, d'où le recours nécessaire au droit commun* »¹¹⁹⁹. Le droit commun permet d'assurer l'efficacité de la règle de droit en ne laissant aucune situation de côté. Son champ d'application indéfini lui permet d'embrasser toutes les situations, là où le droit spécial peut s'avérer trop sélectif¹²⁰⁰. Dans le cadre des dispositifs anti-abus, la subsidiarité du droit commun permet d'offrir à l'administration un recours lorsque les actes réalisés ne sont pas visés par un texte spécial. En effet, tel qu'il l'a été expliqué pour l'importance des principes généraux du droit, le champ d'application indéfini du droit général permet de s'adapter à l'ensemble des montages, sans être limité par un domaine d'application¹²⁰¹.

¹¹⁹⁷ Le droit commun est applicable dans « *tous les cas qui ne rentrent pas exactement dans les termes stricts d'une disposition spéciale* ». M. PLANIOL, G. RIPERT, *Traité pratique de droit civil français*, t. 7, 2^{ème} éd., LGDJ, 1954, p. 738, n°1330.

¹¹⁹⁸ M. POUMAREDE, *Régimes de droit communs et régimes particuliers de responsabilité civile*, thèse ss la dir. C. SAINT-ALARY-HOUIN, Toulouse I, 2003, p. 245, n°375.

¹¹⁹⁹ D. MAZEAUD, « L'imbrication du droit commun et des droits spéciaux » in G. PIGNARRE (ss dir.), *Forces subversives et forces créatrices du droit des obligations*, Dalloz, 2005, p. 73 et suiv.

¹²⁰⁰ Dans le cadre du droit des contrats, C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., n° 290 : « *aucune des branches spéciales rencontrées ne peut vivre sans le secours des dispositions communes. Même les plus attachées à leur indépendance, celles dont le particularisme est le plus appuyé, y ont recours pour corriger les failles de la réglementation spéciale* ».

¹²⁰¹ Sur l'importance des principes généraux du droit, v. *supra* n°524.

545. L'importance de la subsidiarité du droit commun en cas de contournement des règles spéciales. La subsidiarité du droit commun permet d'appréhender des situations dans lesquelles ce sont les règles spéciales qui font l'objet d'une fraude à la loi.

À titre d'exemple, le Comité de l'abus de droit fiscal a été saisi à propos de la possibilité de recourir à la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre de procédures fiscales dans le cas d'un transfert de déficit abusif. En l'espèce, le 27 novembre 2015, une société A a cédé l'ensemble de ses moyens de production nécessaire à la réalisation de son activité agricole. Le 17 décembre 2016, l'associé d'une EARL transformée en SAS, a réalisé un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité bénéficiaire au profit de la société A, avec effet rétroactif au 1^{er} septembre 2016. Par la suite, la société A a imputé ses déficits antérieurs reportables sur l'exercice 2016 et 2017, lui permettant de ne payer aucune imposition malgré les résultats bénéficiaires de la branche d'activités apportée. Pour l'administration fiscale, l'apport partiel d'actifs ne répondait à aucun objectif économique mais avait pour unique but de permettre à la SAS de compenser ses bénéfices par les déficits de la société A, relevant ainsi de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Selon elle, il y avait une application littérale des dispositions de l'article 209 I du Code général des impôts permettant la déduction du déficit réalisé au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs. Pour le Comité de l'abus de droit, le contribuable a fait une application littérale de l'article 209 I du Code général des impôts combinée à une application formelle des conditions de l'article 221 alinéa 5 du même code¹²⁰². Ce dernier prévoit que « *le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise et qu'il en va de même en cas de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de 12 mois [...]* ». Au regard des travaux préparatoires¹²⁰³, le législateur a adopté l'article 221 alinéa 5 afin de limiter l'utilisation des déficits à des fins d'optimisation fiscale. Il s'agit de limiter le report des déficits aux restructurations visant à poursuivre l'activité dans des conditions analogues à celles ayant généré les déficits. En cela, l'article 221 alinéa 5 du Code général des impôts est une mesure anti-abus au sens large. Il ne s'agit pas véritablement d'une clause de lutte contre la fraude à la loi, mais les conditions posées ont pour objectif de limiter le transfert abusif de déficit. Or, l'effet rétroactif de la convention d'apport partiel d'actifs ne

¹²⁰² CADF, avis, séance n° 4/2022, 29 sept. 2022, aff.n° 2022-12, obs. P. OUDENOT.

¹²⁰³ Assemblée nationale, Projet de loi de finances rectificative pour 2012, art.12 : « *Le présent projet de texte vise à limiter les possibilités d'exploitation des déficits à des fins d'optimisation fiscale* » ; v. également, Rapp. AN n° 79, PLFR 2012, 12 juill. 2012, p. 235.

se justifiait en l'espèce que par la volonté d'appliquer littéralement l'article 221 alinéa 5 du Code général des impôts, et de respecter le délai de 12 mois (la cession des moyens de production étant en date de novembre 2015, et l'apport partiel en décembre 2016 sans l'effet rétroactif).

L'utilisation de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales permettrait alors de remettre en cause le montage dans l'hypothèse d'un contournement frauduleux de la disposition spéciale¹²⁰⁴. C'est notamment la position adoptée par le Comité de l'abus de droit fiscal qui retient l'abus de droit au regard de l'application littérale de l'article 209 I et 221 alinéa 5 du Code général des impôts¹²⁰⁵, ainsi que celle de certains auteurs¹²⁰⁶. Ainsi, la subsidiarité des règles à portée générale est nécessaire pour garantir l'efficacité de la lutte contre la fraude à la loi, les textes spéciaux pouvant faire eux même l'objet d'une fraude à la loi.

§2. La valeur juridique de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

546. La force contraignante des adages. De nombreux adages sont intégrés au système juridique français. Ils sont utilisés pour fonder des interprétations ou trancher des litiges entre normes. Pour autant, la qualification d'adage ne préjuge pas de la valeur juridique de ce dernier. En effet, les adages n'ont pas par eux-mêmes de valeur contraignante. Seule une reconnaissance légale ou jurisprudentielle permet à ces derniers d'acquérir une force contraignante. Il s'agit alors d'une novation de la valeur juridique de l'adage¹²⁰⁷, qui repose sur la valeur de la source qui l'a reconnue. En l'absence d'une telle reconnaissance (A), le principe *lex specialia generalibus derogant* apparaît être une maxime d'interprétation, un simple guide d'application des normes (B).

¹²⁰⁴ V. obs. P. OUDENOT, ss. Avis séance n° 4/2022, 29 sept. 2022, Aff. n° 2022-12 : « Mais on ne devrait pas, à notre avis, pouvoir en conclure que lorsqu'un contribuable n'entre pas dans le champ d'application de cette mesure, il est à l'abri de toute critique. En effet, s'il réalise un montage ou une opération destinée exclusivement à éviter l'application d'une mesure anti-abus, rien selon nous ne s'oppose à la mise en œuvre de l'article L. 64 du LPF qui a une portée extrêmement large. ».

¹²⁰⁵ CADF, avis, séance n° 4/2022, 29 sept. 2022, aff. n° 2022-12 : « Il en déduit que l'administration doit être regardée comme établissant le caractère artificiel du montage qui a été mis en place à des fins exclusivement fiscales et procède de la recherche du bénéfice d'une application littérale des dispositions du I de l'article 209 du CGI en contrariété avec l'intention du législateur sans qu'ait d'incidence à cet égard le fait que les conditions prévues pour la mise en œuvre des dispositions du 5 de l'article 221 du même code relatives au droit au report déficitaire seraient formellement satisfaites. ».

¹²⁰⁶ P. OUDENOT, ss. Avis séance n° 4/2022, 29 sept. 2022, Aff. n° 2022-12.

¹²⁰⁷ P. MORVAN, *Le principe du droit privé*, préf. J.-L. SOURIOUX, LGDJ, 1999, p. 218.

A- L'absence de valeur juridique de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

547. L'absence de consécration de l'adage. L'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a aucune valeur légale (1) et n'a pas bénéficié d'une reconnaissance jurisprudentielle suffisante pour prétendre à la valeur d'un principe général du droit (2).

1- L'absence de valeur légale de l'adage

548. Le principe de la reconnaissance légale des adages. Comme pour l'ensemble des adages, la valeur juridique de l'adage *lex specialia generalibus derogant* dépend d'abord de sa réception par le législateur. Il s'agit d'une reconnaissance légale lorsque le législateur intègre dans sa forme latine ou sa forme moderne l'adage dans un texte normatif. Plusieurs adages ont ainsi été consacrés par le législateur. En matière civile par exemple, l'article 2234 du Code civil reprend l'adage *Contra non valentem agere non currit praescriptio*¹²⁰⁸, en les termes suivants « *la prescription ne court pas ou est suspendue contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure.* ».

L'adage *non bis in idem* issu du droit romain, précédemment énoncé¹²⁰⁹, et qui peut se traduire par « *pas deux fois pour la même chose* », illustre également la novation d'un adage en règle normative contraignante. Pour rappel, ce dernier a fait l'objet d'une codification par le législateur français mais également par des textes internationaux. Par ces consécutions légales, le principe *non bis in idem* a la valeur d'une véritable règle de droit obligatoire et contraignante, qui s'impose aux juridictions. Il s'impose d'ailleurs en matière fiscale lorsque le contribuable se rend coupable d'une infraction de fraude fiscale récriminée par le droit pénal, mais également par des sanctions dites « fiscales » comme une majoration¹²¹⁰. Dans cette hypothèse, les

¹²⁰⁸ Il est également consacré à l'article 9-3 du Code de procédure pénale : « *Tout obstacle de droit, prévu par la loi, ou tout obstacle de fait insurmontable et assimilable à la force majeure, qui rend impossible la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique, suspend la prescription.* ».

¹²⁰⁹ Pour une présentation du principe, v. notamment, *supra* n° 432.

¹²¹⁰ En ce sens, M. PELLETIER, « *Non bis in idem* et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? » : *Dr. fisc.* 2022, n° 20, act. 176 ; V. également Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *Jérôme C* ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *Alec W et a.* : *Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 405, note S. DETRAZ ; *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, chron. 439, R. SALOMON ; *RJF* 10/2016, n° 862, étude B. HATOUC, p. 1077 ; v. N. JACQUOT et P. MISPELON, « QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? » : *Dr. fisc.* 2016, n° 26, act. 409.

différentes juridictions ont encadré le recours à l'adage *non bis in idem*, sans pour autant interdire complètement le cumul des deux types de sanctions et de procédures¹²¹¹.

549. L'absence de reconnaissance légale de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. En ce qui concerne plus particulièrement l'adage *lex specialia generalibus derogant*, il n'a fait l'objet d'aucune codification que ce soit sous sa forme latine ou sa forme moderne¹²¹². Il n'est présent dans aucun texte normatif que ce soit en droit fiscal ou dans une autre matière. Le législateur a pu s'en inspirer, mais il ne l'utilise pas explicitement. À titre d'exemple, lors de la transposition de la clause anti-abus générale de la directive « ATAD », le législateur a prévu une réserve pour l'application de la clause anti-abus spéciale du régime fusion. Il n'y a pas de référence explicite à l'adage mais c'est une application qui ne dit pas son nom, puisque la réserve posée par le législateur revient à faire primer la règle spéciale sur la règle plus générale¹²¹³. Ainsi, en l'absence d'une assise légale explicite, la valeur de l'adage demeure celle d'une règle non écrite, démunie de force normative. En outre, l'adage ne fait l'objet d'aucun consensus jurisprudentiel qui lui permettrait d'avoir la valeur d'un principe général du droit.

2- Le rejet de la valeur de principe général du droit

550. Les caractéristiques d'un principe général du droit. Un auteur a défini les principes généraux comme des « *propositions non écrites dont la généralité permet de soutenir une large série de solutions positives* »¹²¹⁴. Cela rejoint l'approche de la majorité de la doctrine qui reconnaît deux caractéristiques aux principes généraux du droit : leur caractère non écrit et leur généralité.

En premier lieu, un principe général du droit doit être une règle non écrite. En ce sens, la règle contenue dans le principe général du droit ne doit pas avoir été reconnue formellement dans une disposition écrite. Le principe général doit être créé ou révélé par le juge selon les

¹²¹¹ Sur le cumul des procédures et des sanctions, v. *supra* n°433.

¹²¹² C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., n°357.

¹²¹³ Pour une étude plus approfondie de la réserve, v. *infra* n°591.

¹²¹⁴ D. BUREAU, *Les sources informelles du droit dans les relations privées internationales*, thèse, Paris II, 1992, p. 56.

positionnements doctrinaux¹²¹⁵. Cependant, quelle que soit la conception retenue, le rôle du juge est au cœur de la genèse des principes généraux du droit.

En second lieu, la règle contenue dans le principe doit avoir une portée générale¹²¹⁶. Cela signifie que le domaine d'application d'un principe général du droit doit comporter « *une série indéfinie d'applications* »¹²¹⁷. En d'autres termes, le principe général du droit ne vise pas des hypothèses particulières, des applications casuistiques. Il a un domaine d'application indéfini, c'est-à-dire ni limité dans le temps, ni dans l'espace, ni à certaines personnes.

551. Confrontation à l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Bien que la jurisprudence ne reconnaisse pas la valeur de principe général du droit à l'adage *lex specialia generalibus derogant*, ce dernier présente pourtant les deux caractéristiques précitées pour être qualifié comme tel.

Sans conteste, l'adage est une règle non écrite puisqu'elle n'a pas été reprise par le législateur. De plus, le législateur n'a pas prévu de règle analogue de règlement des conflits pour trancher les litiges entre droit commun et droit spécial. Dès lors, l'adage *lex specialia generalibus derogant* est une règle non écrite qui pourrait permettre de trancher de tels conflits.

Quant à l'appréciation de la généralité de l'adage, il s'agit de vérifier si ce dernier s'applique à une série indéfinie d'applications particulières. L'adage *lex specialia generalibus derogant* peut régir l'ensemble des situations présentant une norme spéciale et une norme plus générale. Aucune limitation de son domaine d'application n'existe, ce qui remplit le critère de la généralité.

¹²¹⁵ En doctrine, il existe une opposition sur le rôle du juge dans la genèse des principes généraux du droit. Pour une partie de la doctrine, les juges sont créateurs de principes généraux du droit. Pour d'autres, les principes généraux du droit sont préexistants, et le juge ne fait que révéler le principe général du droit. Des théories intermédiaires ont également été développées dont celle de Patrick MORVAN, qui utilise le terme « d'intervention » du juge. Dans sa thèse, il octroie un rôle dual au juge, à la fois révélateur mais aussi créateur. Le droit préexistant contient les germes d'un principe général du droit, mais il n'existe en tant que principe général du droit qu'à partir de sa reconnaissance par le juge.

¹²¹⁶ Ce critère est reconnu par la majorité de la doctrine, malgré la réticence de certains auteurs tels que RIPERT ou Patrick MORVAN, dénonçant l'impuissance et l'utilité du critère de la généralité pour justifier une reconnaissance d'une valeur contraignante du principe. Pour Patrick MORVAN, la généralité des principes affaiblie davantage la force normative et contraignante. V. en ce sens : P. MORVAN, *Le principe de droit privé*, thèse préc., spéc. n°325, p. 289.

¹²¹⁷ J. BOULANGER, *Principes généraux du droit et droit positif, Le droit privé français au milieu du XXème siècle*, Études offertes à G. RIPERT, t. 1, LGDJ, 1950, n° 5, p. 56.

552. L'absence d'une réception jurisprudentielle suffisante de l'adage. Comme cela a pu être souligné par la doctrine, « la moisson des décisions jurisprudentielles qui accordent une place à l'adage est trop pauvre, trop évanescence, pour y déceler même le germe d'un principe en gestation »¹²¹⁸. Les juridictions civiles, et notamment la Cour de cassation, n'utilisent pas ou peu l'adage pour fonder leurs décisions. Toutefois, des décisions éparses reprennent l'adage, notamment un arrêt datant de 1960 qui a consacré la spécificité du régime de l'article 1386 du Code civil par rapport à l'article 1384 du même code¹²¹⁹. Cela ne suffit pas à caractériser un principe général du droit fondé sur la règle de l'adage. De même, les juridictions administratives demeurent tout aussi réticentes à la reconnaissance d'un principe général. Les juges du Conseil d'État n'utilisent pas explicitement l'adage pour trancher des conflits opposant une règle spéciale et une règle plus générale. Ainsi, bien que l'adage pourrait prétendre à une valeur contraignante en tant que principe général du droit, il demeure pour le moment sans force obligatoire. Selon un autre auteur, un adage reste dépendant d'une règle de droit, il est dépourvu d'une valeur propre¹²²⁰. Il ne s'agit que de règles relevant de la méthodologie juridique, et non du droit positif. Ce raisonnement ne fait toutefois pas l'unanimité de la doctrine. En matière de droit des contrats, certains auteurs offrent des exemples de maximes d'interprétations érigées en principe général du droit. Selon le Professeur GOLDIE-GENICON, il convient de distinguer la règle interprétative issue de l'adage et le principe général du droit qui pourrait prendre sa source dans l'adage, tout en étant une véritable règle de conflit suffisamment précise¹²²¹. L'adage pourrait influencer la reconnaissance d'une règle de résolution des conflits présentant une précision suffisante, tout en conservant la généralité nécessaire à la qualité de principe général du droit. Dans l'attente d'une telle lecture de l'adage, sa valeur juridique est celle d'une maxime d'interprétation.

¹²¹⁸ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, th. préc., p. 456.

¹²¹⁹ Cass. 2^e civ., 11 juin 1960 : « Mais attendu que la cour d'appel observe justement que l'article 1386 du code civil visant spécialement la ruine d'un bâtiment, [...] exclut l'application de la disposition général de l'article 1384, alinéa 1^{er}, relative à la responsabilité du fait de toute chose mobilière ou immobilière que l'on a sous sa garde », *Bull. civ.* 1960, II, n°373.

¹²²⁰ P. MORVAN, *Le principe en droit privé*, thèse préc. p. 218 et suiv.

¹²²¹ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., n°357 et suiv.

B- Une simple maxime d'interprétation

553. Un guide d'interprétation. En l'absence de reconnaissance légale ou jurisprudentielle, l'adage ne peut être qualifié de règle de droit. Bien qu'il puisse présenter le caractère impersonnel de la règle de droit, il n'est pas obligatoire. Toutefois, l'absence de valeur juridique ne préjuge pas que l'adage ne puisse être utilisé par les juges pour guider leur raisonnement afin de trouver une solution aux litiges qui leur sont soumis. Les juges peuvent user des adages pour fonder dans les faits la solution. Il s'agit d'une méthode pragmatique d'interprétation des règles de droit¹²²². L'adage est alors un guide de raisonnement, « *une directive, une recommandation, un conseil destiné à l'interprète, qui se met à la disposition de la politique juridique et ne le lie pas* »¹²²³, et non une règle contraignante de résolution des conflits. Il s'agit de règles reprenant « *une tradition juridique qui sert à la fois d'instrument et de cadre à l'interprète, et donc à l'office du juge* »¹²²⁴.

554. L'autorité des maximes d'interprétation. Les maximes d'interprétation ne s'imposent pas au juge, mais elles permettent d'interpréter les normes obscures, en facilitant le travail d'interprétation des juges. Il s'agit de « *règles pratiques d'interprétation* »¹²²⁵. Elles ont une « *fonction de suppléance* » par rapport aux lois. Les directives d'interprétation suppléent le silence de la loi. Cela signifie qu'en présence d'une règle expresse d'articulation posée par le législateur, la règle *lex specialia generalibus derogant* s'efface. Certains auteurs attribuent cependant une certaine force contraignante aux adages. Certes, cette contrainte n'est pas normative, mais les maximes d'interprétation imposent une contrainte « rationnelle »¹²²⁶. Le raisonnement juridique qui conduirait à la résolution d'un litige supposerait deux degrés de règles. Ainsi, « *au premier degré, les règles de droit, qui sont applicables aux faits soumis au*

¹²²² V. R. LIBCHABER, « Propos hésitants sur l'incertaine solution des conflits de normes », *RTD civ.* 1997, p. 792 s., spéc. p. 796, pour lequel *specialia generalibus derogant* ne serait qu'un guide pour l'interprète.

¹²²³ C. GOLDIE-GENICON, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse préc., n°357 et suiv.

¹²²⁴ M. GARCIA, « L'autorité des maximes d'interprétation du droit » in « Les conflits horizontaux des normes, le traitement légistique et jurisprudentiel des conflits de normes de niveau équivalent », ouvrage collectif ss la dir. F. PÉRALDI, S. SCHILLER, Mare et Martin, coll. Droit public, p. 125.

¹²²⁵ J. CARBONNIER, *Droit civil*, Paris, PUF, coll. « Quadrige », 2004, t. I, n°156, p. 299.

¹²²⁶ En ce sens, M. GARCIA, « L'autorité des maximes d'interprétation du droit », art. préc.

juge ; au second degré, les règles d'interprétation, qui sont applicables aux règles de droit »¹²²⁷. Les maximes représentent l'argumentaire du juge pour appliquer la règle de droit.

555. Un critère non contraignant d'articulation des dispositifs anti-abus. En jurisprudence, en l'absence d'une règle tranchée de règlement des conflits entre une norme spéciale anti-abus et une norme générale anti-abus, la coexistence demeure possible. Pour autant, l'adage permet d'offrir une méthode juridique afin d'ordonner les dispositifs de même nature présentant un rapport de spécialité. De ce fait, l'adage *lex specialia generalibus derogant* peut être utilisé pour justifier l'utilisation d'une disposition anti-abus spéciale, plutôt qu'une disposition anti-abus plus générale. Pour autant, cette solution ne sera pas contraignante pour l'administration fiscale ou le juge administratif dans l'articulation des dispositifs anti-abus, tant que la valeur juridique de l'adage demeurera limitée à celle de simple maxime d'interprétation. Cette reconnaissance ne semble possible qu'après une clarification des conditions de mise en œuvre de l'adage.

Section II. Les conditions d'application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

556. L'indétermination des conditions. En l'absence de reconnaissance légale ou jurisprudentielle suffisante, l'adage demeure un outil sans véritable encadrement. Dans le but de limiter l'applicabilité de l'adage, la doctrine a dégagé des conditions de mise en œuvre. Cependant, le nombre et la nature de ces conditions ne fait l'objet d'aucun consensus. La première est l'exigence d'un rapport de genre à espèce entre les règles en concours. La mise en œuvre de l'adage nécessite, d'une part, la présence d'une règle générale ; et d'autre part, d'une règle spéciale incluse dans le domaine d'application de la règle générale, autrement dit un rapport de spécialité (§1).

En revanche, la seconde condition n'emporte pas les suffrages de l'ensemble de la doctrine. Pour certains auteurs, le terme « déroge » correspond au caractère exorbitant de la règle spéciale. Or, pour justifier l'exorbitance de la règle spéciale, il est nécessaire de caractériser une antinomie entre les deux règles. La règle spéciale déroge à la règle générale car

¹²²⁷ Y. AGUILA, « Cinq questions sur l'interprétation constitutionnelle », *RFD const.* 1995, p. 43-44.

il existe une véritable incompatibilité entre elles. Néanmoins, pour une majorité de la doctrine, seul le rapport de spécialité suffit à permettre l'application de l'adage. En l'absence d'un cadre légal ou jurisprudentiel, l'exigence d'une antinomie reste controversée (§2).

§1. L'exigence d'un rapport de spécialité

557. La notion clé de domaine d'application. Dans le cas des conflits entre règles ayant la même nature, la notion de domaine d'application est centrale. Il s'agit de la délimitation des situations visées par le texte. Le domaine d'application « *se dit non seulement des limites territoriales à l'intérieur desquelles la règle est applicable (un Etat, une circonscription, un ressort) mais aussi [...] de l'ensemble des matières ou des personnes auxquelles s'applique la règle* »¹²²⁸. La notion de domaine d'application renvoie *in fine* à quatre critères de délimitation : la *ratione loci* (le champ spatial), la *ratione materiae* (les situations visées), la *ratione personnae* (les personnes visées), et enfin la *ratione temporis* (le champ temporel)¹²²⁹. Ces quatre critères permettent de déterminer le domaine d'application d'une norme, qui permet à son tour d'identifier, d'une part, si une norme peut être qualifiée de spéciale ou de générale (A) ; et, d'autre part, d'analyser les rapports que peuvent entretenir ces normes (B).

A- Les notions de règle spéciale et règle générale

558. L'étude du domaine d'application. Les notions de règle spéciale ou de règle générale sont liées à l'étude du domaine d'application des normes. Selon que la norme a un domaine d'application plus ou moins vaste, elle sera qualifiée soit de règle spéciale (1), soit de règle générale (2).

1- La notion de règle spéciale

559. Une règle au domaine d'application limité. Traditionnellement, les règles sont dites spéciales lorsqu'elles « *donnent une règle particulière à une série de cas déterminés* »¹²³⁰. Les règles spéciales ont ainsi un « *champ par nature limité* ». Elles ne s'appliquent pas à une

¹²²⁸ Association Henri Capitant, Vocabulaire juridique, G. CORNU (ss la dir.), PUF, 14^{ème} éd. 2022, V° « Application (champ d' -) » : « Syn. domaine d'application d'une règle ».

¹²²⁹ La doctrine utilise parfois d'autres critères pour relever la spécialité d'un texte par rapport à un autre. Ainsi, le formalisme particulier imposé par une norme peut permettre la qualification d'un texte comme spécial au regard d'une règle moins formaliste. En droit du travail, le caractère favorable aux salariés est également un critère permettant de déterminer le caractère spécial de la règle.

¹²³⁰ R. GASSIN, « *Lois spéciales et droit commun* », R. D 1961, chron. XVIII.

série de situations indéfinies mais concerne au contraire « *qu'un ensemble de cas abstraitement défini mais constituant une espèce assez étroite* ». En reprenant les critères précédemment définis qui délimitent le domaine d'application, la règle spéciale vise un nombre limité de personnes (*ratione personae*), un espace déterminé (*ratione loci*), une situation matérielle particulière (*ratione materiae*), pour une période donnée (*ratio temporis*)¹²³¹.

560. La spécialité issue du domaine *ratione loci* de la règle de droit. La *ratione loci* renvoie au domaine spatial de la règle de droit, les « *limites territoriales à l'intérieur desquelles la règle est applicable* »¹²³². Dans les premières distinctions entre règles spéciales et règles générales, le critère territorial était central, notamment en droit romain ou lorsque la France était encore morcelée en plusieurs territoires. Il s'agissait de distinguer les lois locales des lois d'application plus générales. Dans le cadre du droit fiscal, le domaine *ratione loci* conserve une importance particulière. Il permet de limiter le champ d'application d'une règle aux situations purement internes, aux situations concernant les États membres ou conventionnés¹²³³, et les situations avec les États tiers. À titre d'exemple, l'exonération de retenue à la source de l'article 119 ter du Code général des impôts s'applique aux sociétés résidentes dans un État membre de l'Union européenne, ou dans l'espace économique européenne, excluant les sociétés résidentes d'un pays en dehors de l'Union européenne¹²³⁴.

561. La spécialité issue du domaine *ratione personæ* de la règle de droit. Le domaine *ratione personae* correspond au domaine d'application personnel de la règle de droit. Il s'agit d'identifier les sujets de droit concernés par la loi¹²³⁵. Une loi peut être considérée comme relevant du droit spécial lorsqu'elle s'applique à un nombre réduit de sujets de droit par rapport à une autre règle. Si la règle de droit précise les sujets concernés, elle exclut par la même

¹²³¹ La *ratio temporis* est rarement un élément déterminant le caractère spécial d'une règle. Il permet de clarifier l'application dans le temps, mais une règle d'application limitée dans le temps ne sera pas nécessairement considérée comme une règle spéciale. En ce sens, N. DELEGOVE, *Le droit commun et le droit spécial*, thèse, Paris II, 2011, n° 76, p. 99.

¹²³² Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, G. CORNU (ss la dir.), PUF, 14^{ème} éd. 2022, V° « Application (champ d' -) ».

¹²³³ Au sens qu'ils ont signé une convention d'assistance administrative avec la France.

¹²³⁴ CGI, 119 ter) : « *Avoir son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et n'être pas considérée, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, comme ayant sa résidence fiscale hors de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen* ».

¹²³⁵ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. C. EISENMANN, Dalloz, 1962, p. 19 : « *Le domaine de validité personnel se rapporte à l'élément personnel de la conduite qui est définie par la norme* ».

d'autres individus. Partant, une règle s'appliquant à des personnes de manière indéfinie est considérée comme générale par rapport à une règle concernant des personnes déterminées. C'est notamment le cas des dispositions qui visent uniquement des personnes morales ou des personnes physiques. À titre d'exemple, l'article 209 B du Code général des impôts concerne uniquement les personnes morales. Le dispositif a alors un champ d'application limité dans son domaine *ratione personae* par rapport à d'autres dispositifs, par exemple la clause anti-abus générale de l'article 205 A, s'appliquant indifféremment aux personnes physiques et morales soumises à l'impôt sur les sociétés. Cela fait de l'article 209 B du Code général des impôts une règle spéciale dans son domaine *ratione personae*.

562. La spécialité issue du domaine *ratione materiae* de la règle de droit. La loi peut également être qualifiée de spéciale par rapport à la situation régie abstraitement. Si la norme prévoit des éléments matériels précis qui circonscrivent l'opération visée par elle, elle aura alors un objet spécifique. Plus la situation visée par la norme sera précisée et spécifique, plus son application sera restreinte et limitée. À titre d'exemple, l'article 205 A du Code général des impôts régie les situations soumises à l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son domaine d'application est réduit par l'imposition concernée par la disposition. Elle fera alors office de règle spéciale par rapport à des règles qui s'appliquent à l'ensemble des impôts. Le critère de la *ratione materiae* est l'un des critères déterminant de la qualification des règles spéciales. La règle la plus abstraite dans son objet s'applique à une plus grande diversité de situations, alors qu'une norme prévoyant une situation matérielle très particulière aura des applications plus limitées. Il faut noter que pour déterminer le champ matériel d'une règle de droit, le domaine *ratione materiae* et le domaine *ratione personae* sont liés, « ces deux éléments sont indissolublement unis l'un à l'autre »¹²³⁶.

563. L'existence de degré de spécialité. Une règle spéciale peut apparaître comme une règle générale au regard d'une disposition au domaine d'application encore plus particulier. La qualification de norme spéciale recoupe différents degrés de spécialité. Les normes seront plus ou moins spéciales au regard de leur domaine d'application, ce qui traduit une certaine porosité des qualifications de normes spéciales et de normes générales. Un auteur utilise

¹²³⁶ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. C. EISENMAMM, op.cit., p. 19

l'image d'un « *droit en escalier* » pour illustrer les différents paliers de spécialité ou de généralité existants¹²³⁷.

2- La notion de loi générale

564. Du droit commun à la loi générale. Comme la règle spéciale, la règle générale ne jouit pas d'une définition particulière. La notion de droit général est parfois confondue avec la notion de droit commun. Le droit commun renvoie à « *toute disposition dont l'objet ou le domaine d'application est soit indéfini soit défini, mais servant de texte de référence à des dispositions à objets plus restreints* »¹²³⁸. Le droit commun serait une règle de droit à même de régir toutes situations qui se présentent¹²³⁹. Il est confondu avec la notion de droit général, mais sert également à qualifier la loi générale. La loi générale détermine « *les règles applicables à tous les cas qui composent un genre donné de rapports juridiques* »¹²⁴⁰. Le droit commun est composé des règles générales au domaine d'application indéfini, au sens qu'elle s'applique à une multitude de situations. Le droit commun exclut les règles individuelles se limitant à certaines situations, bien qu'elles puissent être nombreuses, tant qu'elles sont délimitées.

Toutefois, une règle peut être considérée comme générale alors qu'elle est limitée dans son domaine d'application. En cela, la définition de la règle générale peut différer de la définition du droit commun, notamment lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre l'adage *lex specialia generalibus derogant*. L'adage ne s'applique pas uniquement dans les situations de conflits entre une règle de droit commun – soit au domaine d'application indéfinie – et une règle particulière. Les normes peuvent avoir un certain degré de généralité. Ainsi, une norme peut être jugée comme générale au regard du rapport qu'elle entretient avec une norme plus spécifique. La loi générale peut alors être définie en opposition à la règle spéciale.

565. Définition par opposition à la loi spéciale. Pour définir la règle générale, la référence au droit spécial peut être utilisée. La loi générale s'entendrait des « *dispositions qui s'appliquent de façon générale, chaque fois qu'une règle particulière n'y déroge pas* »¹²⁴¹. Les

¹²³⁷ N. DELEGOVE, *Le droit commun et le droit spécial*, thèse préc., n° 183 et suiv.

¹²³⁸ B. SAINTOURENS, *Essai sur la méthode législative : Droit commun et droit spécial*, thèse préc. p. 17.

¹²³⁹ N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc., p. 45.

¹²⁴⁰ S. MAUCLAIR, *Recherche sur l'articulation entre le droit commun et le droit spécial en droit de la responsabilité extracontractuelle*, thèse, Institut Universitaire Varenne, 2013, p. 14.

¹²⁴¹ F. POLLAUD-DULLIAN, « Du droit commun au droit spécial – et retour », art. préc., p. 934.

lois générales sont celles qui régissent indifféremment un ensemble de cas ou un nombre plus important de cas qu'une autre norme. Les règles générales s'opposent aux règles spéciales, en ce qu'elles s'appliquent « à tous les cas qui composent un genre donné de rapports juridiques »¹²⁴². La définition de la loi générale dépend ainsi des mêmes critères de qualification que la notion de loi spéciale. La loi sera qualifiée de générale si elle concerne davantage de sujets de droit, qu'elle s'applique à un territoire plus vaste, ou qu'elle a un champ d'application *ratione materiae* plus général que la loi dite spéciale.

566. Illustration. L'article 205 A du Code général des impôts est présenté par la doctrine comme un texte à portée générale. En effet, la clause est qualifiée de clause anti-abus générale. Son domaine d'application est pourtant réduit dans sa *ratione materiae* puisqu'elle ne s'applique qu'en matière d'impôt sur les sociétés. Elle vise bien un nombre indéfini de situations concernant l'impôt sur les sociétés, mais elle demeure quand même limitée dans son application au regard des autres impôts et taxes. Son qualificatif de clause anti-abus générale lui a été attribué en considération des clauses anti-abus spéciales existantes déjà en matière d'impôt sur les sociétés. Dans son rapport avec les clauses anti-abus issues des directives « mère-filiales » ou bien de la directive « fusions », la clause anti-abus issue de la directive « ATAD » a bien un domaine d'application plus large, qui fait d'elle une règle générale. En revanche, dans son rapport avec le « mini-abus de droit » de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, ou le principe général du droit de lutte contre la fraude à la loi, elle peut être considérée comme une règle spéciale à l'impôt sur les sociétés.

B- L'identification d'un rapport de spécialité

567. Plan. Les rapports entretenus entre deux normes peuvent revêtir plusieurs formes. Les deux normes peuvent être complètement distinctes l'une de l'autre, être identiques, ou encore partager un objet commun. Dans le cadre de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, il est nécessaire d'étudier ces différents rapports (1) pour ensuite identifier les éléments caractéristiques du rapport de spécialité, nécessaire à la mise en œuvre de ce dernier (2).

¹²⁴² *Ibid.*

1- Étude des rapports entre les normes

568. Les différents types de rapport entre les normes. Selon les travaux de l'auteur Christine DESNOYERS, les normes peuvent entretenir quatre types de rapport.

En premier lieu, les normes peuvent avoir des domaines d'application complètement distincts. Hormis dans des situations de fait complexes, les deux normes n'ont pas vocation à entrer en concurrence. Elles intéressent *a priori* des situations distinctes. L'adage *lex specialia generalibus derogant* ne permet alors pas de régler ce type de conflits car il n'existe pas de rapport de spécialité. D'ailleurs, en droit français, il n'existe pas de règle de principe permettant la résolution de tels conflits. Dès lors, c'est l'option qui peut être envisagée pour articuler les deux normes¹²⁴³.

En second lieu, les normes peuvent avoir un domaine d'application identique. Il s'agit d'un « rapport de coïncidence ». Les domaines d'application se superposent parfaitement. S'il n'y a pas d'antinomie dans la règle posée, il s'agit en réalité d'une redondance législative. S'il existe une incompatibilité, il peut être plus difficile de résoudre le conflit. Soit les normes ont une valeur hiérarchique différente et, dans ce cas, le juge peut appliquer le principe de la hiérarchie des normes. Soit les deux normes ont la même valeur. Dans cette dernière hypothèse, si cela est pertinent, le juge peut recourir à la maxime *lex posterior derogat priori* ; sinon il reviendra au juge de trancher ce litige de la manière la plus cohérente possible.

En troisième lieu, les domaines d'application des normes peuvent s'enchevêtrer. Autrement dit, plusieurs situations sont visées par l'une et l'autre norme, elles ont un domaine d'application partiellement commun. En dehors de ces situations communes, chaque norme s'applique dans son domaine respectif. En revanche, dans la sphère commune, les normes peuvent entrer en concurrence. De nouveau, il n'existe pas de règles ou d'adages particuliers permettant de résoudre par principe ce type de conflits. Toutefois, s'il existe un rapport de spécialité dans la sphère d'application commune, le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant* semble possible.

569. Le rapport de spécialité. La dernière hypothèse est celle dans laquelle l'une des normes est incluse entièrement dans le domaine d'application d'un autre texte. Il existe alors

¹²⁴³ En matière de responsabilité délictuelle par exemple, la victime peut choisir entre la responsabilité du fait des choses, la responsabilité du fait d'autrui ou la responsabilité du fait personnel.

un lien de spécialité puisque la norme incluse a un domaine d'application plus réduit. Il s'agit d'une hypothèse de concours directe entre deux normes. En effet, en l'absence d'articulation légale, les deux normes ont la même vocation à être appliquées au cas d'espèce particulier. C'est dans cette hypothèse que l'adage *lex specialia generalibus derogant* trouve à s'appliquer afin de donner la priorité à la norme spéciale.

2- Les conditions d'identification du rapport de spécialité

570. Un rapport de genre à espèce. Le rapport de spécialité suppose que la norme spéciale soit imbriquée dans la norme générale. Les deux normes doivent entretenir un « rapport d'espèce à genre »¹²⁴⁴. On retrouve d'ailleurs ce vocable dans l'adage *In toto jure generi per specialia derogatur* — dans tout le droit il est dérogé au genre par l'espèce — qui est un variant de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Le genre comprend « des composants plus nombreux – ayant des caractères plus répandus – que les espèces – ayant par hypothèse des caractères plus restreints »¹²⁴⁵. En d'autres termes, la norme spéciale vise des hypothèses particulières, comprises dans « le genre » de la norme plus générale. La doctrine a dégagé deux conditions pour caractériser un lien de genre à espèce : une superposition des domaines d'application et un objet identique.

571. Superposition des domaines d'application. Les champs d'application des deux fondements doivent se recouper, voire se superposer. La norme spéciale doit être comprise dans le domaine d'application de la norme plus générale. Ou encore, les deux normes doivent avoir des domaines d'application qui se recoupent partiellement¹²⁴⁶. Ainsi, l'étude des domaines d'application permet d'identifier la norme de « genre » et la norme « d'espèce ». Dans le cadre de l'articulation des fondements de lutte contre la fraude à la loi, il sera nécessaire de confronter les domaines d'application selon les critères traditionnels pour vérifier s'il existe bien une superposition des champs d'application. En l'absence de champs d'application communs, il n'y aura pas de rapport de spécialité.

¹²⁴⁴ R. GASSIN, « Lois spéciales et droit commun », art. préc.

¹²⁴⁵ B. SAINTOURENS, *Essai sur la méthode législative : Droit commun et droit spécial*, thèse préc., p.17.

¹²⁴⁶ V. not. M. POUMAREDE, *Régimes de droit commun et régimes particuliers de responsabilité civile*, thèse Toulouse, 2003, n° 133 : « sont dans une relation de commun à particulier les régimes dont les domaines d'application se confondent en partie, parce que l'un est compris dans l'autre, tandis qu'il n'existe pas de telles relations entre les régimes qui ont un domaine différent ».

572. Une identité d'objet. Pour qu'il existe un véritable concours entre les normes, il faut que les deux règles régissent la même situation. La situation régie par la règle spéciale est comprise dans les situations régies par la règle plus générale. Autrement dit, la règle spéciale offre « *une réponse à un problème abstrait qui est un cas particulier du problème (abstrait) résolu* »¹²⁴⁷. Faute d'un objet partagé par les règles, il n'existe pas de rapport de spécial à général¹²⁴⁸. En cela, il est justifié d'exclure la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 des présents développements. En effet, en application de l'adage, ladite procédure devrait être écartée au profit d'une règle anti-abus spéciale. Une règle anti-abus telle que l'article 205 A entre dans le champ d'application de la procédure d'abus de droit. Toutefois, la jurisprudence a reconnu un objet particulier à l'abus de droit. C'est une norme répressive¹²⁴⁹. En cela, il est contestable d'identifier un rapport de spécialité entre une clause anti-abus spéciale et la procédure d'abus de droit. L'abus de droit vise à sanctionner le contribuable pour ses agissements, il sanctionne véritablement un abus dans l'usage des droits par une fraude à la loi. Les règles d'assiette ne sanctionnent pas les actes du contribuable, elles écartent simplement les actes frauduleux. Par conséquent, il n'existe pas d'identité d'objet entre les deux types de dispositifs¹²⁵⁰.

573. Une valeur hiérarchique égale. Pour qu'il y ait un rapport de spécialité, il est également nécessaire que les fondements soient de même rang hiérarchique. Les normes doivent avoir la même valeur juridique dans la hiérarchie des normes, sinon c'est cette dernière qui a vocation à régler un potentiel conflit. Il ne s'agit plus d'un concours horizontal mais vertical. Il faut donc exclure les hypothèses de conflits entre deux normes de valeur hiérarchique différente¹²⁵¹. En effet, la solution pourrait être inverse que celle imposait par l'adage *lex specialia generalibus derogant*, puisque le droit commun s'il est d'une valeur hiérarchique

¹²⁴⁷ A. JEAMMEAUD, *Des oppositions de normes en droit privé interne*, thèse préc.,

¹²⁴⁸ En ce sens, N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc., p. 110.

¹²⁴⁹ IL s'agit de reprendre les développements tenant à la nature particulière de l'abus de droit, v. *Partie II, Titre I, Chapitre I, section I*.

¹²⁵⁰ V. en ce sens, M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., n° 1044 : « *Dans la mesure où les articles L. 64 du LPF et 205 A du CGI n'ont pas le même objet, puisque le premier est de nature répressive quand le second est une simple règle d'assiette, il semble que l'administration soit libre de retenir l'un ou l'autre fondement dès lors que les conditions d'application du texte sont remplies. [...]. En effet, la règle selon laquelle la règle spéciale l'emporte sur la règle générale n'a vocation à jouer que si les deux textes ont le même objet, ce qui n'est pas le cas ici.* ».

¹²⁵¹ Ces dernières hypothèses ont été traitées dans le cadre de l'étude du critère de la source, v. *Partie II, Titre I, Chapitre II*.

supérieure doit être appliqué en priorité en cas de conflit malgré l'existence d'une norme spéciale. Dans le cadre des fondements anti-abus, la clause anti-abus conventionnelle et les principes généraux du droit ne sont pas dans un lien de spécialité avec les dispositifs anti-abus de valeur législative. Seuls les fondements anti-abus de même valeur peuvent entretenir un rapport de spécialité, à savoir : l'article 979 I en matière d'impôt sur la fortune immobilière, l'article 205 A en matière d'impôt sur les sociétés, l'article 210-0 A III) en matière de restructurations, les articles 119 ter 3) et 119 quater 3) du Code général des impôts en matière de retenue à la source, les présomptions des articles 155 A, 123 bis, 209 B du Code général des impôts et celles applicables aux ETNC, et enfin l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

Pour d'aucuns, l'adage *lex specialia generalibus derogant* ne s'applique pas à toutes les hypothèses dans laquelle il existe un rapport de spécialité. Il serait nécessaire que les normes soient antinomiques pour justifier le principe de primauté de la règle spéciale sur la règle générale.

§2. L'exigence controversée d'une antinomie

574. Conception stricte et conception souple de l'adage. En doctrine, il existe deux conceptions de l'adage *lex specialia generalibus derogant* qui s'opposent. Pour une première partie de la doctrine, le rapport de spécialité suffit pour recourir à l'adage *lex specialia generalibus derogant*¹²⁵². Pour une seconde partie de la doctrine, il est nécessaire que les deux normes soient incompatibles¹²⁵³. Elles doivent être nécessairement contradictoires pour justifier l'application de la norme spéciale sur la norme générale. Toutefois, en l'absence d'une telle contradiction entre les dispositifs spéciaux anti-abus et les dispositifs plus généraux, il convient de rejeter la conception stricte de l'adage reposant sur l'exigence d'une contradiction (A), pour retenir la conception souple de l'adage dans le cadre de l'articulation des dispositifs anti-abus (B).

¹²⁵² En ce sens par ex. D. GUTMANN, Sources et ressources de l'interprétation juridique – étude en droit fiscal, op.cit., p. 223. L'auteur énonce que « la règle spéciale est applicable, non en raison de la contradiction qu'elle apporte à la règle générale, mais plutôt parce qu'elle régit spécifiquement un sous-ensemble de situation visées par la règle générale ».

¹²⁵³ En ce sens, C. GOLDIE-GENICON, Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, thèse préc.

A- Le rejet de la condition tenant à l'existence d'une antinomie

575. La nécessité d'une contradiction. Pour une partie de la doctrine, l'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a vocation à s'appliquer qu'en cas d'incompatibilité entre la norme spéciale et la norme générale. En effet, le caractère exorbitant et dérogoire de la règle spéciale doit reposer sur la notion d'antinomie. La règle spéciale doit prévoir une règle antinomique justifiant la dérogation à la règle générale. L'antinomie s'entend comme la contradiction, l'incompatibilité des normes en concours présentant une identité d'objet. Il doit exister une impossibilité d'appliquer les deux règles simultanément. Un auteur a précisé que cette impossibilité doit concerner autant la possibilité de les appliquer cumulativement, mais également l'hypothèse de l'option entre les deux fondements. L'antinomie peut ressortir tant de la lettre du texte prévoyant des règles inconciliables, que de l'interprétation du texte par la jurisprudence.

576. La contradiction absolue. La contradiction entre les normes peut être qualifiée d'absolue lorsque la norme appelée A prévoit l'inverse de la loi appelée B. L'objet de cette contradiction peut être les effets de la règle de droit ou bien les conditions des deux règles. Cela justifie alors le caractère dérogoire de la règle spéciale puisqu'il est nécessaire de faire primer la loi plus spécialisée pour limiter les conséquences de cette contradiction. Autrement dit, en clarifiant la règle applicable, les divergences d'application sont réduites. À défaut, deux contribuables pourraient être soumis à des textes aux effets différents, et répondant à des conditions distinctes. Au regard de la sécurité juridique du contribuable, il est donc nécessaire d'établir ce rapport de contradiction et de limiter ses effets en prévoyant l'application de la règle spéciale.

577. L'admission d'une contradiction relative. Une partie de la doctrine conditionne le recours à l'adage à une contradiction relative et non absolue¹²⁵⁴. Il s'agit de l'hypothèse où les deux normes produisent les mêmes effets mais à des conditions différentes. Aussi, il n'existe une contradiction que si les conditions des deux normes sont remplies simultanément. Si l'une des conditions est défaillante, il n'existe pas de conflits puisqu'une seule des deux normes peut s'appliquer.

¹²⁵⁴ C. DESNOYER, « Du bon usage de la règle *lex specialia generalibus derogant* : le contre-exemple de la jurisprudence relative à l'articulation des articles 1386 et 1384 al. 1^{er} du code civil », *op. cit.*

578. Une lecture trop restrictive de l'adage. En conditionnant l'application de l'adage à l'antinomie des normes, cela limite son utilisation. En effet, lorsque les dispositifs ne sont pas incompatibles, il existerait une option entre les différents fondements, voire un cumul. La primauté du droit spécial ne serait admise que lorsque les normes en concours présentent une incompatibilité. Il s'agit d'une lecture restrictive de l'adage qui est elle-même conditionnée par l'objectif poursuivi par les auteurs de cette théorie. Dans l'étude du professeur GOLDIE-GENICON, l'objectif poursuivi est de créer un principe de règlement des conflits fondé sur l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Dans cette démarche, l'auteur recherche effectivement une règle pour régler des conflits entre normes, c'est-à-dire lorsque des normes s'opposent. La nécessité d'une contradiction existante entre les normes est une condition apparaissant dès lors nécessaire pour circonscrire la règle de règlement des conflits. Toutefois, en l'absence d'une reconnaissance légale ou jurisprudentielle d'une telle règle, l'adage demeure une maxime d'interprétation dont la lecture peut être plus souple. Il est possible d'attribuer à l'adage des fonctions différentes, notamment celle d'anticipation des concours de normes. Dans ce cas de figure, l'antinomie n'est pas la condition déterminante, le rapport de spécialité suffit à créer des situations de concours. Enfin, les règles spéciales ne sont pas toujours dérogoires du droit commun.

B- L'admission de la conception souple de l'adage pour l'articulation des dispositifs anti-abus

579. La non-nécessité d'un rapport de contradiction. Dans la conception souple de l'adage, la contradiction des deux normes juridiques n'est pas une condition nécessaire pour recourir à l'adage. Le seul rapport de spécialité entre les deux règles suffit pour que la norme spéciale déroge à la norme générale. En effet, les normes spéciales et les normes générales n'entretiennent pas toujours des rapports conflictuels. Elles peuvent se concurrencer dans la mesure où elles s'appliquent à une même situation sans pour autant s'opposer. Il s'agit de normes spéciales non dérogoires d'application de droit commun¹²⁵⁵. Les deux normes peuvent se compléter ou la norme spéciale peut être une simple répétition du texte plus général.

¹²⁵⁵ N. BALAT, *Essai sur la notion de droit commun*, thèse préc. p. 393. « Loin d'être de simples doublons, certaines règles spéciales matérielles non dérogoires appliquent la règle de droit commun matériel, par adaptation de celle-ci à une situation spécifique ; elles peuvent intervenir lorsque la règle de droit commun ne contient pas en elle-même les directives suffisantes à la détermination de la solution d'un cas d'espèce. Expression d'une certaine harmonie, droit commun et droit spécial sont ici « complémentaires ».

580. L'absence de contradiction dans les dispositifs anti-abus. En application de la théorie stricte de l'adage, *lex specialia generalibus derogant* ne serait pas applicable aux concours entre les dispositifs anti-abus. En termes d'effets, l'ensemble des dispositifs anti-abus de même nature poursuivent un but commun, celui de rendre inopposable le montage du contribuable dans le but de reconstituer l'assiette imposable. Quant aux conditions d'application des dispositifs, elles ne permettent pas de les distinguer. Chacun des dispositifs qu'ils soient spéciaux ou généraux reprend les deux critères de la fraude à la loi, à savoir la poursuite d'un but fiscal déterminant et le contournement de l'intention des auteurs des textes. En conclusion, les fondements ne présentent pas de contradiction intrinsèque dans leurs effets ou leurs conditions.

581. Les divergences procédurales : antinomie ? Bien que les dispositifs prévoient des conditions d'application similaires ainsi que des effets identiques, leur procédure de mise en œuvre est un point de divergence. En ce qui concerne la charge de la preuve, elle diverge selon les dispositifs. Les présomptions de fraude à la loi peuvent prévoir des règles de preuve simplifiées pour l'administration, notamment dans le cas des présomptions applicables aux ETNC. Dans le cadre de leur mise en œuvre, l'administration n'a pas à démontrer l'artificialité du montage, mais uniquement que le contribuable entre dans le champ d'application de la présomption¹²⁵⁶. En revanche, pour les autres dispositifs, l'administration a la charge de la preuve. Elle doit démontrer l'existence des deux conditions de la fraude à la loi pour rectifier le contribuable.

Quant à la procédure *stricto sensu*, elle connaît également des différences selon les fondements, notamment en ce qui concerne les garanties du contribuable. Contrairement aux autres dispositifs, les articles L. 64 A du Livre des procédures fiscales et 979 I du Code général des impôts prévoient la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit pour le contribuable ou l'administration. De plus, comme cela a déjà été rappelé, la procédure de rescrit n'a également pas été généralisée à l'ensemble des dispositifs¹²⁵⁷. En effet, les présomptions de fraude à la loi ne prévoient pas une telle possibilité, alors qu'elle existe pour la clause anti-abus de l'article

¹²⁵⁶ La dialectique de la preuve a déjà été développée pour chacune des présomptions dans la Partie I, Titre 1, chapitre II.

¹²⁵⁷ Sur les différences en termes de rescrit, v. *supra* n°426.

210-0 A du Code général des impôts, celle de l'article 205 A ainsi que pour la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

En présence de ces divergences, y-a-t-il une antinomie entre les règles en concours ? Une distinction doit être opérée entre les règles qui tiennent de la procédure et celles qui tiennent aux conditions d'application de la fraude à la loi. L'antinomie s'entend d'une contradiction dans les conditions d'application ou dans les effets des règles de droit en concours. Or, les règles de mise en œuvre des dispositifs divergent, mais les conditions d'application convergent, voire sont les mêmes. Il n'y a pas d'opposition entre les dispositifs anti-abus. Toutefois, ces divergences procédurales ne sont pas dénuées d'intérêts puisqu'elles auront un impact certain sur le déroulé de la procédure.

582. La présence d'un droit spécial d'application du droit commun. Les dispositifs anti-abus ne sont pas antinomiques puisqu'ils sont tous l'expression du même principe *fraus omnia corrumpit*. Depuis la reconnaissance du principe général de lutte contre la fraude à la loi en droit interne et en droit de l'Union européenne, le législateur français et les institutions européennes n'ont créé que des règles matérielles et légales d'application du principe général¹²⁵⁸. Il n'existe pas de réelle contradiction entre les différents dispositifs de même nature. Les règles plus spécifiques ne font qu'appliquer la règle générale *fraus omnia corrumpit* à des situations particulières. L'influence des règles spéciales sur l'élaboration des normes plus générales est également à prendre en considération. La clause anti-abus de la directive « ATAD » n'est qu'une extension de la clause anti-abus créée pour le régime particulier mère-fille. Cela démontre le lien d'influence et de complémentarité des dispositifs, et non le rapport contradictoire entre droit spécial et le droit général. Contrairement à ce qui peut être observé en droit civil, et notamment en droit de la responsabilité extracontractuelle, le choix du fondement ne modifie pas les effets de la règle, ni le contribuable concerné.

583. L'admission d'une conception souple de l'adage. Dans le cadre des dispositifs anti-abus, l'exigence d'une antinomie ne paraît donc pas nécessaire. Il faut retenir une conception souple de l'adage *lex specialia generalibus derogant* au regard de la nature des rapports entre les dispositifs spéciaux et les dispositifs généraux. Hormis des divergences procédurales, l'ensemble des dispositifs répond aux mêmes conditions et produit un même effet

¹²⁵⁸ En ce sens, N. BALAT, *Essai sur le droit commun*, thèse préc. p. 425 ; D. GUTMANN, *Sources et ressources de l'interprétation juridique – étude en droit fiscal*, op.cit., p. 228. Selon ce dernier auteur, la norme spéciale est alors « un procédé d'application de la norme générale ».

pour le contribuable. Le recours à l'adage n'est donc pas dans le but de régler un conflit de normes, mais bien d'anticiper un concours de normes. L'utilisation de l'adage permet d'anticiper les concours de normes de même nature et présentant une communauté d'objet, en justifiant l'application prioritaire du droit spécial sur le droit commun.

584. Bilan : la malléabilité des conditions en fonction de l'objectif recherché. La différence d'approche concernant l'exigence d'une antinomie est liée à la divergence sur les fonctions même de l'adage. Pour une partie de la doctrine, l'adage *lex specialia generalibus derogant* est une règle de règlement des conflits, ce qui suppose que ce conflit existe. Toutefois, l'adage peut être utilisé comme règle d'évitement du concours de normes. En utilisant en amont l'adage, la règle spéciale ne rentre pas en concours avec une règle plus générale, dont elle est l'expression. Le simple fait qu'une des normes ait un domaine d'application plus restreint permet de l'appliquer en priorité, tout en préservant l'application de la norme générale aux situations non comprises dans le domaine de la règle spéciale. Ainsi, l'adage ne règle pas un conflit mais il permet d'anticiper les concours entre normes matérielles générales et normes matérielles spéciales non dérogatoires.

La malléabilité de l'adage, notamment dû à son absence de reconnaissance légale et jurisprudentielle, peut permettre d'avoir une conception duale ou unique des conditions de mise en œuvre. Si l'adage est utilisé pour fonder la résolution d'un conflit, au sens d'une contradiction entre deux normes, alors l'antinomie est nécessaire. Si le but recherché est celui d'anticiper un potentiel concours entre les deux normes, le rapport de spécialité suffit. Dans le cas des dispositifs anti-abus, l'objectif n'est pas tant de trancher un conflit de normes, mais de rechercher le fondement le plus adéquat pour rectifier le contribuable.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

585. Guide nécessaire d'ordonnement des normes. L'étude de l'adage *lex specialia generalibus derogant* a permis de clarifier le sens de la maxime, mais également sa valeur juridique. En vertu de l'adage, la règle spéciale doit primer sur la règle générale, en ce qu'elle propose une solution plus adaptée à la situation visée. En outre, la subsidiarité de la règle générale assure l'effectivité de la règle spéciale, tout en étant une garantie en cas de défaillance de cette dernière. Cependant, la règle contenue dans l'adage n'a pas de valeur contraignante au sens d'une valeur normative ou jurisprudentielle pour le juge ou l'administration. En d'autres termes, la règle *lex specialia generalibus derogant* ne s'impose pas à l'administration lors du choix du fondement anti-abus pour rectifier le contribuable ; et elle ne s'impose pas au juge lors d'un litige relatif à la mise en œuvre d'un des dispositifs. Toutefois, l'adage demeure un guide d'interprétation, une règle permettant de résoudre ou d'anticiper les concours de normes.

586. Clarification des conditions de mise en œuvre. Après une clarification des conditions de mise en œuvre de l'adage, il apparaît que le seul rapport de spécialité suffit à justifier la primauté du fondement spécial sur le fondement général. Le rapport de spécialité est caractérisé par l'inclusion de la règle spéciale dans le domaine d'application de la règle générale. C'est l'identité, ou du moins la communauté d'objet des deux dispositifs, qui justifie l'utilisation de l'adage. En ce sens, il existe bien un rapport de spécialité mais il n'y a pas de contradiction entre les différentes règles d'assiette non répressives et de même source. En effet, les dispositifs spéciaux anti-abus s'apparentent à des règles d'application du principe plus général *fraus omnia corrumpit*, qui sont non déroatoires du droit commun. Désormais, il s'agit d'appliquer l'adage aux différentes hypothèses de concours entre fondements anti-abus de même nature.

Chapitre II. La mise en œuvre de l'adage *lex specialia generalibus derogant*

587. L'application de l'adage aux dispositifs anti-abus spéciaux. Sous réserve de la caractérisation d'un rapport de spécialité, les dispositifs anti-abus, qualifiés de spéciaux seront appliqués en priorité par rapport aux dispositifs anti-abus généraux. Cependant, l'application de l'adage aux fondements désignés comme spéciaux ne permet pas de régler l'intégralité des concours de normes présents en droit interne. En effet, plusieurs dispositifs anti-abus généraux coexistent et peuvent *a priori* entrer en concours. Si ces fondements ne présentent pas de lien de spécialité entre eux, comment s'articulent-ils ?

Dans une première approche, l'adage ne semble pas pertinent pour résoudre les concours de normes générales entre-elles. L'adage *lex specialia generalibus derogant* suppose la présence d'une règle spéciale et d'une règle générale. Toutefois, dans une seconde approche, il peut exister plusieurs degrés de généralité ou de spécialité, justifiant l'application de l'adage aux rapports entre normes générales.

En ce sens, la mise en œuvre de l'adage suppose deux étapes distinctes. D'abord, sous réserve d'un lien de spécialité établi entre les normes, il y aura une primauté des fondements spéciaux sur les fondements généraux (Section I). Ensuite, il conviendra de résoudre les potentiels conflits entre normes générales subsidiaires (Section II).

Section I. La primauté des fondements spéciaux anti-abus sur les fondements plus généraux

588. La prise en compte de la dualité des fondements anti-abus spéciaux. Le système français contient deux types de fondements anti-abus spéciaux : les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales issues de l'Union européenne ou du droit interne. Afin d'appréhender l'ensemble des hypothèses de concours entre une norme qualifiée de spéciale et les autres normes, il faut dans un premier temps, s'interroger sur la primauté des clauses anti-abus spéciales sur les dispositifs anti-abus généraux (§1), puis dans un second

temps, sur la primauté des présomptions de fraude à la loi sur les autres dispositifs anti-abus (§2).

§1. La primauté des clauses anti-abus spéciales sur les fondements anti-abus généraux

589. Plan. Lors de la transposition de la directive « ATAD », le législateur a prévu une règle expresse d'articulation pour préserver l'article 210-0 A III du Code général des impôts applicable en matière de fusion. Il en ressort que l'articulation de l'article 210-0 A III et des fondements anti-abus généraux est particulière (A), contrairement aux autres clauses anti-abus spéciales européennes pour lesquelles aucune règle d'articulation n'est prévue par le législateur. Ainsi, en vertu de l'adage, il peut être avancé qu'elles seront d'application prioritaire par rapport à des fondements généraux (B). Par ailleurs, la clause anti-abus applicable en matière d'impôt sur la fortune immobilière doit également être confrontée aux fondements anti-abus généraux afin de clarifier son articulation (C).

A- L'articulation de la clause anti-abus de l'article 210-0 A III et des fondements anti-abus généraux

590. La présence d'un critère légal d'articulation. L'article 205 A du Code général des impôts contient une règle d'articulation expresse au profit de l'article 210-0 A III du Code général des impôts (1) ; tandis que l'articulation de la clause anti-abus spéciale avec l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales n'a pas été prévue par le législateur (2).

1- L'articulation expresse de l'article 205 A du Code général des impôts et de la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du même Code

591. La présence d'une articulation expresse à l'article 205 A du Code général des impôts. La lettre de l'article 205 A prévoit à son troisième alinéa que « *Ces dispositions s'appliquent sous réserve de celles prévues au III de l'article 210-0 A.* ». Au regard du guide légistique du Conseil d'État, les termes « *sous réserve* » indiquent un ordre de prééminence entre deux dispositifs en concurrence. La locution signifie que « *la disposition ne joue que lorsque le texte réservé ne trouve pas à s'appliquer* »¹²⁵⁹. En application de cette règle, l'article

¹²⁵⁹ V° « *sous réserve* », Guide légistique du Conseil d'État, 3^{ème} édition, p. 303.

205 A du Code général des impôts n'a vocation à s'appliquer que dans le cas où les conditions de l'article 210-0 A III du même Code ne sont pas satisfaites, à savoir en dehors des opérations de restructurations ouvrant droit au régime de faveur. En prévoyant une règle expresse d'articulation, le législateur anticipe le concours entre les deux normes présentant un domaine d'application commun. Sans l'intervention du législateur, l'adage *lex specialia generalibus derogant* aurait pu fonder également la prééminence du fondement spécial sur la clause anti-abus générale. Cependant, en présence d'une règle expresse d'articulation, les deux fondements ne rentrent pas en concours, ce qui justifie l'exclusion de l'adage. Le législateur a choisi de faire primer le texte spécial sur le texte général. Il ne s'agit pas d'une reconnaissance légale de l'adage puisqu'il n'est pas explicitement invoqué pour justifier l'articulation prévue. Toutefois, la règle posée est identique à celle posée par l'adage.

2- L'articulation de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du Code général des impôts

592. Retour sur les régimes de faveur concernés par la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du Code général des impôts. La clause anti-abus de l'article 210-0 A III du Code général des impôts ne s'applique pas uniquement aux régimes de faveur applicables en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, il existe des régimes particuliers permettant d'exonérer les opérations de restructuration des droits d'enregistrement, mais également de neutraliser les effets fiscaux de la restructuration pour les associés personne physique ou les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu. La doctrine administrative a d'ailleurs édicté une liste des régimes concernés par la clause anti-abus, dans laquelle figure les « *opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actifs affectant des entreprises individuelles, des sociétés civiles professionnelles ou des sociétés de personnes, relevant de l'impôt sur le revenu - report d'imposition des plus-values d'apport professionnelles (CGI, art. 151 octies, CGI, art. 151 octies A, CGI, art. 151 octies B et CGI, art. 151 nonies)* »¹²⁶⁰. Par conséquent, la clause anti-abus s'applique également aux restructurations ayant des effets sur l'établissement de l'impôt sur le revenu, notamment lorsqu'une plus-value est réalisée par un associé personne physique lors de l'apport en société. L'articulation entre les deux procédures suppose alors un double raisonnement selon le régime de faveur.

¹²⁶⁰ BOI-IS-FUS-10-20-20, 10 avr. 2019, § 195.

593. L’articulation de l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus de l’article 210-0 A III du Code général des impôts en matière d’impôt sur les sociétés. Lorsque l’avantage retiré de la mise en œuvre du régime de faveur concerne l’impôt sur les sociétés, l’articulation peut être déduite de la réserve posée à l’article 205 A du Code général des impôts. Si l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales n’est pas applicable aux opérations relevant de l’impôt sur les sociétés, alors il n’a pas vocation à s’appliquer aux opérations de restructuration soumises à ce même impôt. En réalité, la réserve légale prévue par le législateur pour la clause anti-abus générale de l’article 205 A du Code général des impôts a une portée large puisqu’elle détermine également l’application, ou en l’espèce, la non-application de l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales à l’ensemble des opérations soumises à l’impôt sur les sociétés. Cependant, dans cette hypothèse, il ne s’agit pas d’une application du principe *lex specialia generalibus derogant*. Bien que la réserve légale ne soit présente qu’au sein de l’article 205 A du Code général des impôts, elle empêche la création d’un concours entre l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et l’article 210-0 A III, en soustrayant l’impôt sur les sociétés au champ d’application du « mini-abus de droit ».

594. Le retour à l’adage *lex specialia generalibus derogant* en dehors de l’impôt sur les sociétés. Lorsque la situation litigieuse visée concerne un autre impôt, notamment l’impôt sur le revenu ou les droits d’enregistrement, les deux textes peuvent effectivement entrer en concurrence. L’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales a une portée très large puisqu’il s’applique à toute opération, dont les opérations de restructuration faisant naître des plus ou moins-values imposables à l’impôt sur le revenu pour l’associé personne physique. La clause anti-abus de l’article 210-0 A III du Code général des impôts vise de manière exhaustive l’ensemble des dispositions particulières au régime fusion¹²⁶¹, et notamment les dispositions applicables en matière de plus-value des associés personnes physiques à l’article 151 octies du Code général des impôts¹²⁶². Les deux dispositifs anti-abus sont donc susceptibles de s’appliquer si un associé personne physique réalise un montage artificiel dans le but de bénéficier du report d’imposition prévu à l’article 151 octies du Code général des impôts. Une

¹²⁶¹ L’article 210-0-A III prévoit « *Ne peuvent pas bénéficier des dispositions prévues au 7 bis de l’article 38, aux I ter et V de l’article 93 quater, aux articles 112,115,120,121,151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 208 C, 208 C bis, 210 A à 210 C, 210 F, aux deuxième et troisième alinéas du II de l’article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U, les opérations de fusion, de scission ou d’apport partiel d’actif ayant comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l’évasion fiscales* ».

¹²⁶² L’article 151 octies du Code général des impôts prévoit des régimes de report et de sursis d’imposition des plus-values en cas d’apport à une société. Ces régimes peuvent concerner des entrepreneurs individuels, soit des personnes physiques.

partie du domaine d'application de l'article 210-0 A III du Code général des impôts est commun avec le domaine d'application de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. En application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, l'administration doit se fonder en priorité sur la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du Code général des impôts.

595. Bilan. Primauté de l'article 210-0 A III du Code général des impôts sur les fondements anti-abus généraux. En conclusion, la clause anti-abus de l'article 210-0-A III du Code général des impôts, spécifique aux opérations de restructurations, a vocation à primer sur les règles anti-abus générales. Elle sera appliquée en priorité par rapport aux fondements anti-abus généraux, que ce soit par application de la réserve expresse présente à l'article 205 A du Code général des impôts en matière d'impôt sur les sociétés, ou par le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant* dans le cadre des autres impôts. Au-delà de la question technique de l'articulation des dispositifs, la préservation de l'effectivité de l'article 210-0 A III du Code général des impôts paraît nécessaire. La clause anti-abus contient des éléments propres d'appréciation de la substance du montage. Pour rappel, elle prévoit que le contribuable doit justifier l'opération par « *la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération.* ». En outre, il existe une jurisprudence abondante sur les risques d'abus de droit lors des opérations de restructuration, permettant au contribuable d'avoir une certaine visibilité sur les montages entrant dans le champ d'application de ladite clause. L'appréciation des critères de la fraude à la loi est alors adaptée à son champ d'application particulier. En ce sens, l'application prioritaire de l'article 210-0 A III est justifiée.

B- L'application de l'adage *lex specialia generalibus derogant* aux clauses anti-abus applicables en matière de retenue à la source

596. La particularité des clauses anti-abus spéciales en matière de retenue à la source. Hormis la réserve posée pour l'application du régime des restructurations¹²⁶³, le législateur n'a pas prévu de règle expresse d'articulation concernant les autres clauses anti-abus spéciales. Cependant, afin d'anticiper une redondance, il a abrogé la clause anti-abus du régime mère-fille, anciennement prévue à l'article 145 k) 6 du Code général des impôts. Cependant il a conservé la clause anti-abus relative au régime d'exonération de retenue à la source de l'article 119 ter 3) du Code général des impôts, ainsi que la clause anti-abus de l'article 119 quater 3) du même Code. La retenue à la source s'apparente à une imposition particulière rattachée à la

¹²⁶³ Il s'agit de la réserve expresse prévue à l'article 205 A, étudiée précédemment, v. *supra* n°591.

catégorie des revenus de capitaux mobiliers, soit à l'impôt sur le revenu¹²⁶⁴, malgré qu'elle s'applique à des distributions entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés¹²⁶⁵. En cela, les clauses anti-abus 119 ter 3) et 119 quater 3) du Code général des impôts ont un champ d'application particulier, qui ne relève pas strictement de l'impôt sur les sociétés¹²⁶⁶. Quant à l'article 182 B, son champ d'application est d'autant plus réduit puisqu'il concerne les sommes payées à des entités établies dans des ETNC. Il convient d'analyser les conséquences de cette particularité sur leur articulation avec la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés (1), et sur l'articulation avec l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales (2).

1- L'articulation des dispositifs anti-abus relatifs à l'exonération de la retenue à la source et de l'article 205 A du Code général des impôts

597. Définition du domaine d'application des clauses anti-abus en matière de retenue à la source. L'article 119 ter 3) du Code général des impôts issu de la transposition de la directive « *mère-filiales* », a un champ d'application spécifique. Il concerne l'exonération de retenue à la source applicable aux distributions effectuées par une filiale française à une société mère établie dans l'Union européenne. Bien que l'une des conditions d'exonération de la retenue à la source soit la distribution de dividendes entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source se distingue de l'impôt sur les sociétés. La retenue à la source prévue à l'article 119 bis du Code général des impôts, dont l'article 119 ter du même Code prévoit l'exonération pour les sociétés mères européennes, est une imposition des revenus de capitaux mobiliers. Elle s'applique autant aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés qu'aux personnes physiques, dès l'instant que des dividendes sont versés à l'étranger.

Les articles 182 B et 119 quater du Code général des impôts proviennent, quant à eux, de la transposition en droit interne de la directive du 3 juin 2003, appelée « *intérêts-redevances* ». Ces articles exonèrent de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis du Code général des impôts, les intérêts et redevances versés par une société française à une société européenne

¹²⁶⁴ En effet, l'ensemble des dispositifs anti-abus concernant les dividendes, les intérêts et les redevances sont insérés dans le Code général des impôts dans le chapitre I concernant l'impôt sur le revenu.

¹²⁶⁵ Selon les commentaires de l'administration, « *L'exonération visée à l'article 119 ter du CGI s'applique aux distributions faites par les sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal.* » : BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10, 3 juil. 2019, § 20.

¹²⁶⁶ M.COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., n° 1044.

associée. Comme l'article 119 ter du Code général des impôts, ces deux articles ne visent pas spécifiquement l'impôt sur les sociétés, mais la retenue à la source dans le cadre d'opérations transfrontalières. Les deux dispositions sont donc limitées, d'une part, aux opérations de « produits sortants » entre sociétés associées, et d'autre part, à l'imposition de retenue à la source.

598. Confrontation à la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. Les clauses anti-abus spéciales en matière de retenue à la source sont donc distinctes dans leurs domaines d'application de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, les clauses anti-abus spéciales visent les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, mais les régimes de faveur des articles 119 ter et 119 quater du Code général des impôts exonèrent ces sociétés de retenue à la source applicable sur les produits distribués de l'article 119 bis du même Code. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés est une condition d'application du régime de faveur ; la retenue à la source est un élément permettant de déterminer le domaine d'application du dispositif. La retenue à la source peut être considérée comme une imposition particulière sur les flux sortants, rattachée à la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Il ne s'agit pas d'impôt sur les sociétés au sens strict¹²⁶⁷. Par conséquent, il n'existe pas de rapport de spécialité entre les clauses anti-abus spéciales relatives à l'exonération de retenue à la source et la clause anti-abus générale applicable en matière d'impôt sur les sociétés. Ce rapport aurait pu être caractérisé pour l'ancienne clause anti-abus spécifique au régime mère-fille, dans la mesure où elle concernait bien l'établissement de l'impôt sur les sociétés sur les dividendes distribués entre sociétés d'un même groupe relevant du régime mère-fille. En conclusion, il faut donc exclure l'application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, au profit d'une application des dispositifs dans leur domaine respectif.

599. Coexistence des fondements. En l'absence d'un lien de spécialité entre ces dispositifs spéciaux et la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts, les dispositifs coexistent. Selon la situation concernée, à savoir un montage relevant de l'impôt sur les sociétés ou une opération intéressant des revenus de capitaux mobiliers sortants,

¹²⁶⁷ D'ailleurs, la société distributrice doit déclarer dans un formulaire spécifique n°2777 les dividendes distribués, en dehors de sa déclaration de résultat à l'impôt sur les sociétés.

l'administration pourra utiliser le fondement adéquat. Chacun d'eux doit s'appliquer dans le domaine qui est le sien, selon le type de revenu ou d'imposition concerné¹²⁶⁸.

2- La primauté des clauses anti-abus spéciales relatives à l'exonération de retenue à la source sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales

600. Confrontation des domaines d'application. De nouveau, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales a un domaine d'application très large. Il s'applique à toute imposition excepté l'impôt sur les sociétés¹²⁶⁹. Les clauses anti-abus spéciales des articles 119 ter 3), 119 quater 3) et 182 B du Code général des impôts ne relevant pas strictement de l'impôt sur les sociétés, mais des revenus de capitaux mobiliers, leurs domaines d'application peuvent être compris dans celui de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Les dispositifs sont de même nature, ils permettent l'inopposabilité du montage frauduleux, sans être assortis d'une sanction particulière. Ils partagent également une communauté d'objet puisque leurs champs d'application est partiellement commun. En conséquence, il existe bien un lien de spécialité entre les dispositifs spéciaux anti-abus relatifs aux revenus de capitaux mobiliers et l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

601. Application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. En vertu de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, les clauses anti-abus prévues aux articles 119 ter 3), 119 quater 3) et 182 B du Code général des impôts ont vocation à s'appliquer en priorité par rapport à la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales¹²⁷⁰. Si le montage artificiel a pour but de bénéficier frauduleusement de l'exonération de retenue à la source, l'administration doit se fonder sur les clauses anti-abus spécifiques à ces situations. En dehors des hypothèses d'exonération, ou en cas de défaillance de l'une des conditions, le retour au

¹²⁶⁸ M. COZIAN, F. DEBOISSY, M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, op.cit., n°1044.

¹²⁶⁹ Sur l'analyse de la réserve, v. *infra* n°625.

¹²⁷⁰ V. en ce sens, F. DEBOISSY, « Abus de droit - Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) » : *Dr. fisc.* n°10, comm. 182. L'auteur effectue un parallèle entre la règle expresse d'articulation entre l'article 205 A et l'article 210-0 A III du Code général des impôts, et l'articulation de l'article L. 64 A et des autres fondements anti-abus spéciaux. En matière d'impôt sur les sociétés la règle d'articulation est expresse en faveur de la primauté du dispositif spécial. En matière d'impôt sur le revenu, une règle d'articulation implicite semble pouvoir se dégager reprenant la même logique. En effet, « *Il semble en effet que tous ces dispositifs, y compris l'article 205 A du CGI, partagent un même objet, qui est de rendre inopposable à l'Administration un acte abusif sans qu'il en résulte l'application automatique d'une pénalité, ce qui exclut donc qu'ils aient une nature répressive ; cela devrait logiquement conduire à appliquer chacun d'eux dans le champ qui lui est assigné par le législateur, ceux dont le domaine est plus étroit écartant ceux dont le domaine est plus large.* ».

droit « commun » est toujours possible, à savoir la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

C- La primauté de l'article 979 I du Code général des impôts sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales

602. L'absence de rapport de spécialité avec l'article 205 A du Code général des impôts. Bien que l'article 205 A du Code général des impôts soit présenté comme un dispositif à portée générale, son champ d'application se limite uniquement à l'impôt sur les sociétés. L'impôt sur la fortune immobilière étant une imposition distincte de l'impôt sur les sociétés, il n'existe pas de rapport de spécialité entre la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts et l'article 979 I du même Code. Les deux textes n'entrent pas matériellement en concours, ils s'appliquent donc chacun dans leur domaine respectif.

603. L'existence d'un rapport de spécialité avec l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. La clause anti-abus de l'article 979 I du Code général des impôts s'applique en matière d'impôt sur la fortune immobilière. Elle vise à réintégrer les revenus distribués à une société assujettie à l'impôt sur les sociétés et contrôlée par le redevable de l'impôt sur la fortune immobilière, si l'existence de la société ou son utilisation par le redevable relève d'une fraude à la loi. Quant à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, il s'applique également en matière d'impôt sur la fortune immobilière, puisqu'il vise l'ensemble des impôts et taxes, sous réserve de l'application de l'article 205 A en matière d'impôt sur les sociétés. Ainsi, les situations visées par l'article 979 I du Code général des impôts sont bien intégrées dans le champ d'application plus large de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

604. L'application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Tandis que le recours à l'adage *lex specialia generalibus derogant* est écarté pour articuler l'article 205 A et l'article 979 I du Code général des impôts, il est possible d'y recourir pour articuler l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et la clause anti-abus en matière d'impôt sur la fortune immobilière. Ainsi, l'article 979 I du Code général des impôts prime sur le fondement général de l'article L.64 A du Livre des procédures fiscales. L'administration doit alors vérifier si l'article 979 I peut s'appliquer avant de se fonder sur le fondement plus général. En cela, le fondement spécial déroge au général.

§2. La primauté des présomptions de fraude à la loi sur les autres fondements anti-abus

605. « *Le droit spécial chasse le droit un peu moins spécial* »¹²⁷¹. En droit interne, les présomptions de fraude à la loi des articles 123 bis, 209 B, 155 A du Code général des impôts et celles applicables aux ETNC sont les fondements anti-abus qui ont le domaine d'application le plus réduit. Elles ne visent que des situations très précises comme par exemple, l'exercice d'une activité à l'étranger par l'intermédiaire d'une société étrangère contrôlée. Elles représentent les fondements anti-abus les plus spécifiques avec les clauses anti-abus spéciales tirées du droit de l'Union européenne et la clause anti-abus de l'article 979 I du Code général des impôts. Aussi, au-delà de l'articulation entre les présomptions de fraude à la loi et les dispositifs anti-abus généraux, la multiplication des fondements spéciaux, et la coexistence de ces derniers interroge sur le rapport qu'ils entretiennent entre eux. Les clauses anti-abus spéciales intègrent-elles dans leur champ d'application les situations visées par les présomptions de fraude à la loi ? En d'autres termes, existent-t-ils des rapports de spécialité au sein même des fondements spéciaux, qui justifieraient la primauté des présomptions de fraude à la loi sur les clauses anti-abus spéciales ? Au regard du champ d'application de chacun des dispositifs spéciaux, les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales ne semblent pas entretenir de rapport de spécialité (A). En revanche, un tel rapport semble exister entre les présomptions de fraude à la loi et les dispositifs anti-abus généraux (B).

A- L'absence de rapport de spécialité entre les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales d'origine européenne

606. **Le domaine *ratione materiae* réduit des présomptions de fraude à la loi.** La France dispose de plusieurs présomptions de fraude à la loi, ayant pour effet d'imposer en France des activités réalisées à l'étranger. Elles visent des opérations distinctes et précises. L'article 209 B du Code général des impôts – et son pendant pour les personnes physiques, l'article 123 Bis du même code – visent les activités réalisées à l'étranger par une société étrangère contrôlée par des associés résidents ou établis en France. Dans le cas de l'article 209 B du Code général des impôts, les revenus proportionnels à la détention de la société française

¹²⁷¹ M. MALAURIE-VIGNAL, « Un deux ou trois déséquilibres significatifs ? Réflexion sur l'articulation entre droit commun et droits spéciaux », in Mél. en l'honneur du Professeur C. LUCAS DE LEYSSAC, 2018, *LexisNexis*, p. 361.

dans le capital de la société étrangère sont soumis à l'impôt sur les sociétés, ou dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers dans le cas d'une entité juridique. Parallèlement, l'article 123 bis du Code général des impôts prévoit une imposition des bénéfices et des revenus positifs dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour la personne physique domiciliée en France. L'opération visée est donc la réalisation d'une activité par le biais d'une société liée soumise à un régime fiscal privilégié, détenue à 10 % par une personne physique ou à 50% par une personne morale. Quant à la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts, l'opération visée est également très particulière. Elle vise à imposer les revenus versés à une société étrangère pour une prestation réalisée en France. Enfin, les présomptions concernant les ETNC sont variées mais limitées aux activités réalisées avec ou par une entité établie ou résidente d'un ETNC. Chacune des présomptions a donc un domaine d'application *ratione materiae* réduit à un type d'opérations.

607. Le champ d'application *ratione loci* des présomptions de fraude à la loi. Toutefois, le champ d'application spatial des présomptions de fraude à la loi est quant à lui assez large. En effet, excepté pour les présomptions visant spécifiquement les ETNC, les autres présomptions supposent que l'une des entités soit établie en France, mais la société réalisant l'activité à l'étranger peut être établie ou résidente d'un État membre de l'Union européenne ou bien d'un État tiers, conventionné ou non. En effet, en présence d'un montage artificiel, la présomption s'applique indifféremment à une société d'un État membre ou d'un État tiers. Pour rappel, la clause de sauvegarde de l'article 209 B du Code général des impôts précise bien que « *Les dispositions du I ne sont pas applicables : si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne ; et si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ». En principe, la présomption ne s'applique pas aux activités réalisées par une société établie dans un État membre, sauf si cette dernière réalise cette activité par le biais d'un montage artificiel. L'administration peut alors lui appliquer la présomption de fraude à la loi. Pour autant, le domaine d'application réduit des présomptions de fraude à la loi limite les hypothèses de conflits avec les clauses anti-abus spéciales européennes.

608. Domaine d'application des clauses anti-abus tirées du droit de l'Union européenne. Les dispositifs anti-abus spéciaux tirés du droit de l'Union européenne, et

transposés aux articles 119 ter 3), 119 quater 3) du Code général des impôts concernent l'exonération de retenue à la source en cas de produits sortants de l'entité française à destination d'une société établie dans un État membre de l'Union européenne. Dans ces deux dispositifs, l'opération visée est la distribution de dividendes, d'intérêts ou de redevances par une société établie en France à destination d'une entité établie dans l'Union européenne, pouvant bénéficier d'une exonération de retenue à la source. La clause anti-abus de l'article 182 B s'apparente davantage à une présomption de fraude à la loi pour les sommes payées à des entités établies dans un ETNC. Quant à la clause anti-abus du régime fusion transposée à l'article 210-0 A III du Code général des impôts, elle vise à protéger l'octroi des reports ou sursis d'imposition applicables aux plus-values réalisées à l'occasion des opérations de restructuration.

609. L'absence de rapport de spécialité entre les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales en matière de retenue à la source. Le rapport de spécialité suppose l'inclusion du domaine d'application d'un premier dispositif dans le domaine d'application plus large d'un second dispositif. Une même situation peut alors être concernée par les deux fondements. Les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales d'origine communautaire ont des domaines d'application qui ne s'imbriquent pas puisqu'ils ne concernent en réalité pas les mêmes situations. Les dispositifs issus des directives « *mère-filiales* », et « *intérêts-redevances* » n'imposent pas des bénéfices réalisées à l'étranger, mais exonèrent un flux, à savoir des dividendes, des intérêts ou des redevances, normalement soumis à une retenue à la source en France. À cet égard, les clauses anti-abus attachées à ces régimes de faveur ont un domaine d'application distinct des présomptions de fraude à la loi. Elles ne concernent pas strictement les mêmes impôts que les présomptions de fraude à la loi. L'article 209 B du Code général des impôts s'applique en matière d'impôt sur les sociétés, l'article 123 bis concerne l'impôt sur le revenu, et non strictement la retenue à la source. L'article 155 A vise les opérations de prestations de services, et non la distribution de dividendes à l'étranger. Quant aux présomptions de fraude à la loi relatives aux ETNC, elles visent des opérations particulières réalisées avec des entités établies dans ces États. En d'autres termes, il n'existe pas de rapport de spécialité entre les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales relatives à l'exonération de retenue à la source. Les présomptions s'appliquent à des situations dans lesquelles une activité économique est exercée entre sociétés liées, et produit des revenus que la France décide d'imposer au titre de l'impôt sur les sociétés ou des revenus de capitaux mobiliers, sauf renversement de la présomption par le contribuable, tandis que les

clauses anti-abus d'origine européenne s'appliquent en matière d'exonération de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances versés à une société européenne.

610. L'absence de rapport de spécialité entre l'article 210-0 A III du Code général des impôts et les présomptions de fraude à la loi. Quant à la clause anti-abus de l'article 210-0-A III du Code général des impôts, elle n'entretient aucun rapport de genre à espèce avec une présomption de fraude à la loi. Elle ne vise que les opérations de restructuration. À titre d'illustration, le régime de faveur de l'article 210-0 A du Code général des impôts a un champ d'application spatial limité aux sociétés françaises établies dans l'Union européenne ou ayant conclu une convention d'assistance administrative¹²⁷². Cela exclut alors les sociétés établies dans des ETNC. Il n'y a alors aucune concurrence entre les présomptions applicables aux opérations réalisées avec des sociétés établies dans de tels États et la clause anti-abus attachée aux régimes de faveur dans le cadre de restructuration. En l'absence de concours entre les présomptions et les dispositifs anti-abus spéciaux, il ne s'agit pas de les articuler. Les fondements coexistent et s'appliquent dès lors que le contribuable entre dans la situation visée par la disposition.

611. L'absence de rapport de spécialité entre l'article 979 I du Code général des impôts et les présomptions de fraude à la loi. L'article 979 I du Code général des impôts prévoit une clause anti-abus particulière, applicable en matière d'impôt sur la fortune immobilière. Son domaine d'application est très réduit, et il n'est pas commun aux présomptions de fraude à la loi intéressant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. De nouveau, il n'existe aucun lien de spécialité entre les présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus de l'article 979 I du Code général des impôts.

612. Application dans leurs domaines respectifs. En l'absence d'un rapport de spécialité, l'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a pas vocation à s'appliquer. Les dispositifs anti-abus spéciaux sont alors applicables dans leurs domaines d'application respectifs. Lorsque l'administration voudra remettre en cause une opération réalisée avec un État non coopératif, les présomptions de fraude à la loi devront être invoquées. S'il s'agit de

¹²⁷² La doctrine administrative précise sur ce point que « *Sont exclues du champ d'application des régimes de faveur mentionnés au II-C-2 § 190 les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actifs et échanges de titres lorsqu'elles sont opérées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales* », BOI-IS-FUS-10-20-20.

remettre en cause le bénéfice de l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés entre sociétés d'un même groupe, l'article 119 ter 3) du Code général des impôts sera le fondement adéquat. Si le contribuable réalise par le biais d'une entreprise liée une partie de son activité, les articles 123 bis ou 209 B du Code général des impôts seront les plus à même de fonder l'imposition. Enfin, lorsque l'administration souhaite remettre en cause le régime de sursis d'imposition applicable dans les opérations de fusions internes ou intra-communautaires, elle peut se fonder sur la clause anti-abus de l'article 210-0 A III du Code général des impôts.

B- La primauté des présomptions de fraude à la loi sur les dispositifs anti-abus généraux

613. Plan. Après avoir confronté les présomptions aux autres fondements anti-abus spéciaux, il convient d'analyser l'articulation des présomptions de fraude à la loi et de l'article 205 A du Code général des impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés (1), mais également l'articulation des présomptions de fraude à la loi et de l'article L. 64 A (2).

1- L'articulation des présomptions de fraude à la loi et de l'article 205 A du Code général des impôts

614. Domaine d'application de l'article 205 A du Code général des impôts. La clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts s'applique à l'ensemble des opérations soumises à l'impôt sur les sociétés. De plus, lors de la transposition de la directive « ATAD », le législateur a étendu son champ d'application à l'ensemble des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en France, qu'elles soient établies au sein de l'Union européenne, dans un État tiers, ou en France. La clause anti-abus vise ainsi l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés français par le biais d'une société ou d'un établissement stable.

615. L'existence d'un rapport de spécialité entre l'article 209 B et l'article 205 A du Code général des impôts. Certaines présomptions de fraude à la loi permettent également l'imposition d'activités ou d'opérations à l'impôt sur les sociétés. C'est notamment le cas de la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts. Cette dernière prévoit l'imposition d'une partie de l'activité réalisée à l'étranger par une entité liée à une société française, à l'impôt sur les sociétés français. À cet égard, une même situation pourrait être visée par ladite présomption et par la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts.

En effet, il apparaît que la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts entre en concurrence directe avec la clause anti-abus générale dans le cadre de l'opération qu'elle vise. Par exemple, dans le cadre d'une société établie en dehors de l'Union européenne, l'administration peut en principe remettre en cause l'imposition du contribuable établi en France sur le fondement de l'article 205 A du Code général des impôts, afin de réintégrer la partie de l'activité réalisée à l'étranger dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés, si le contribuable ne parvient pas à justifier la localisation de sa filiale à l'étranger. Elle peut également choisir d'appliquer la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts pour réintégrer les revenus réalisés par la société liée à l'étranger. Il existe donc bien un rapport de spécialité entre l'article 205 A du Code général des impôts et la présomption de l'article 209 B du même code.

616. L'absence de rapport de spécialité entre les présomptions applicables en matière d'impôt sur le revenu et l'article 205 A du Code général des impôts. Pour les présomptions de lutte contre la fraude à la loi applicables en matière d'impôt sur le revenu – l'article 123 bis et l'article 155 A du Code général des impôts – il n'y a pas de rapport de spécialité puisque l'impôt concerné diffère. Il ne s'agit pas d'établir l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés, mais d'imposer des revenus dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Par conséquent, les articles 123 bis et 155 A du Code général des impôts coexistent avec l'article 205 A du même Code, et s'appliquent dans le domaine qui est le leur.

617. L'existence d'un rapport de spécialité pour les présomptions relatives aux ETNC applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Pour les présomptions applicables aux ETNC, elles sont souvent communes à l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. C'est le cas de l'article 238 A du Code général des impôts sur la déductibilité de certaines charges, ou encore l'article 244 bis du même Code visant les bénéfices immobiliers¹²⁷³. Ces dernières s'appliquent indifféremment aux personnes physiques ou personnes morales, pour établir l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu. Ainsi, si l'opération concernée est

¹²⁷³ CGI, art. 244 bis « *Les profits mentionnés à l'article 35 donnent lieu à la perception d'un prélèvement au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou par des sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui n'ont pas d'établissement en France. Par dérogation, le taux est porté à 75 % lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, sauf s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un Etat ou territoire non coopératif.* ».

imposable à l'impôt sur les sociétés, il y aura bien un lien de spécialité par rapport à la clause anti-abus générale.

618. Intérêts soulevés par l'articulation de l'article 205 A du Code général des impôts et des présomptions de fraude à la loi applicables à l'impôt sur les sociétés. L'intérêt de clarifier l'articulation des fondements applicables en matière d'impôt sur les sociétés se manifeste dans la charge de la preuve.

Au regard de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts, il revient à l'administration de prouver que le contribuable a réalisé un montage non authentique allant à l'encontre de l'objet et de la finalité du droit fiscal applicable. Autrement dit, l'administration doit caractériser les deux critères de la fraude à la loi si elle souhaite réintégrer les sommes dans l'assiette imposable de la société mère française. Ce n'est qu'ensuite que le contribuable peut apporter la preuve contraire en démontrant qu'il existe des justifications économiques suffisantes à son montage, notamment à la localisation de sa filiale à l'étranger.

Dans le cadre de l'article 209 B du Code général des impôts, la charge de la preuve de l'administration peut être allégée selon le lieu d'établissement de la société liée étrangère. Dans l'hypothèse d'une société liée établie dans un État de l'Union européenne, la preuve de l'administration n'est pas allégée par rapport à l'article 205 A du Code général des impôts. L'administration doit caractériser l'existence d'un montage artificiel si elle souhaite réintégrer dans l'assiette imposable de la société mère une partie des résultats de sa filiale européenne. Ensuite, c'est au contribuable de renverser la présomption de l'article 209 B, en justifiant la réalité économique de son montage. Le régime de preuve est alors très similaire à celui prévu pour la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts.

Dans l'hypothèse d'une filiale établie en dehors de l'Union européenne, l'administration n'a pas à démontrer l'existence d'un montage artificiel. Selon la clause de sauvegarde applicable, il revient au contribuable de justifier que la localisation de sa filiale hors de France dans un pays à fiscalité privilégiée ne poursuit pas un but d'évasion fiscale, et qu'il n'a pas réalisé un montage artificiel en vue de bénéficier du régime fiscal privilégié. Ainsi, dans le cas d'une société étrangère contrôlée établie dans un État tiers, la charge de la preuve est différente de celle prévue à l'article 205 A du Code général des impôts.

En ce qui concerne les présomptions applicables aux ETNC, le régime de la preuve n'est pas uniforme. Cependant, pour la majorité des présomptions applicables aux ETNC, il

appartient au contribuable de démontrer la réalité de l'opération réalisée avec une société établie dans un ETNC, sans que l'administration n'ait au préalable à caractériser l'existence d'un montage artificiel. À titre d'exemple, l'article 219 a sexies-0 ter) du Code général des impôts exclut les cessions de titres au profit d'une société établie dans un ETNC du régime des plus ou moins-value à long terme de l'article 219 du même Code. Cependant, l'article précise également que « *si la société détentrice des titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel Etat ou territoire* ». Ainsi, la démonstration de l'artificialité du montage ne revient pas à l'administration mais au contribuable, contrairement au régime de preuve de l'article 205 A du Code général des impôts.

Le choix du fondement a donc des conséquences importantes sur la charge de la preuve, notamment dans le cadre d'opérations réalisées avec des entités établies dans des ETNC, ou dans des États tiers à l'Union européenne.

Enfin, en termes de procédure, l'article 205 A du Code général des impôts est assorti d'une procédure de rescrit spécial¹²⁷⁴, contrairement aux présomptions de fraude à la loi pour lesquelles le législateur n'a pas prévu une telle garantie. Cependant, le contribuable a toujours la possibilité de faire un rescrit général pour soumettre son montage à l'administration, sans toutefois, qu'il y ait d'obligation pour cette dernière d'y répondre contrairement à une procédure de rescrit spéciale¹²⁷⁵.

619. Primauté des présomptions de fraude à la loi applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Le rapport entre l'article 209 B du Code général des impôts et l'article 205 A du même Code étant bien un rapport de genre à espèce, l'adage *lex specialia generalibus derogant* peut s'appliquer. Partant, la présomption de l'article 209 B du Code général des impôts doit primer sur la clause anti-abus générale de l'article 205 A du même Code. Cette solution est également renforcée par la particularité de l'article 209 B, qui contient une règle

¹²⁷⁴ Le législateur a prévu un rescrit spécifique à l'article 80 B-9° bis « *Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé à l'administration centrale, préalablement à la réalisation d'une opération et à partir d'une présentation écrite, précise et complète de cette opération, la confirmation que l'article 205 A du code général des impôts ne lui était pas applicable* ».

¹²⁷⁵ Il s'agit alors de l'article L. 80 B-1° du Livre des procédures fiscales « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.* ».

d'élimination de la double imposition. Par conséquent, il est plus pertinent pour l'administration d'avoir recours à ce dispositif afin de mettre en œuvre les règles de lutte contre la double imposition d'assiette¹²⁷⁶.

Par ailleurs, en application de l'adage, les présomptions de lutte contre la fraude à la loi applicables aux ETNC en matière d'impôt sur les sociétés devraient également être appliquées en priorité dans leur domaine d'application par rapport à l'article 205 A du Code général des impôts. Cependant, cette primauté d'application des présomptions de fraude à la loi n'exclut pas le recours à la clause anti-abus générale en cas de défaillance d'une des conditions de ces dernières¹²⁷⁷.

2- L'articulation des présomptions applicables en matière d'impôt sur le revenu et de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales

620. Confrontation des domaines d'application. L'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales s'applique à l'ensemble des opérations et des impôts, excepté l'impôt sur les sociétés¹²⁷⁸. De ce fait, les présomptions applicables en dehors de l'impôt sur les sociétés peuvent entrer en concurrence avec la procédure du « mini-abus de droit ». C'est notamment le cas de la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts ou celle de l'article 123 bis du même Code. Ces dernières s'appliquent aux activités ou produits imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers de l'impôt sur le revenu, notamment les rémunérations et les bénéfices réalisés par une société liée ou interposée. En outre, certaines présomptions applicables aux ETNC intéressent également l'établissement de l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, il peut y avoir un concours de normes. Le domaine d'application du « mini-abus de droit » étant très large, les hypothèses de concours sont réelles. Par exemple, si un contribuable effectue une prestation en France mais reçoit sa rémunération par le biais d'une société luxembourgeoise, cette rémunération pourrait être imposée en France par application de la présomption de l'article 155 A du Code général des impôts. Également, l'administration pourrait se fonder sur la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales pour

¹²⁷⁶ En effet, l'article 209 B prévoit une disposition de limitation de la double imposition en les termes suivants : « *L'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1.* ».

¹²⁷⁷ Il faut rappeler que la subsidiarité ne correspond à une exclusion totale du dispositif de droit commun. Ce dernier conserve son effectivité en cas de défaillance de la règle spéciale. v. en ce sens, *supra* n°542.

¹²⁷⁸ Selon la réserve posée à l'article 205 A du Code général des impôts, v. en ce sens *infra* n°625.

remettre en cause l'interposition de la société luxembourgeoise, si toutefois, il est prouvé que les conditions de la fraude à la loi sont remplies. *In fine*, les présomptions sont incluses dans le domaine plus large de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Les différents dispositifs présentent également une communauté d'objet et une identité de nature. Il existe alors bien un rapport de spécialité entre l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales qui s'apparente à la norme de « genre », et les présomptions de fraude à la loi qui sont les normes « d'espèces ».

621. Intérêts soulevés par l'articulation. En termes de preuve, les éléments développés à propos de l'article 205 A du Code général des impôts et les présomptions applicables à l'impôt sur les sociétés peuvent être repris¹²⁷⁹. L'article 123 bis du Code général des impôts prévoit une charge de la preuve similaire à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales dans le cas d'une activité réalisée par une société liée dans un État membre de l'Union européenne. Dans cette hypothèse, l'administration doit apporter la preuve de l'artificialité de l'opération pour appliquer la présomption. Le contribuable peut renverser la présomption qui pèse sur lui en démontrant la réalité du montage. Il en est de même si l'administration se fonde sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Cependant, il existe une différence lorsque l'administration souhaite appliquer la présomption à une société établie en dehors de l'Union européenne. Dans cette hypothèse, l'administration doit simplement caractériser les conditions d'application de la présomption. C'est au contribuable de démontrer l'absence de montage artificiel, sans que l'administration n'ait eu à le caractériser en premier. La charge de la preuve pour l'administration est alors allégée contrairement à celle du contribuable. De la même manière, la charge de la preuve est allégée par rapport à la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, si l'administration se fonde sur une présomption de fraude à la loi relative aux opérations réalisées par ou avec des sociétés établies dans un ETNC. En vertu des clauses de sauvegarde, c'est également au contribuable d'apporter la preuve de la réalité des opérations réalisées, ainsi que de la conformité aux objectifs poursuivis par le législateur à travers les dispositions fiscales applicables.

En revanche, en termes de procédure, il faut tenir compte de la particularité procédurale de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Le législateur a ouvert la possibilité au contribuable ou à l'administration de saisir le Comité de l'abus de droit pour avis. En effet,

¹²⁷⁹ V. *supra* n°618.

l'article précise « *En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre* ». Cette garantie n'est pas offerte dans le cadre des présomptions de fraude à la loi. Par ailleurs, la procédure de rescrit spécifique à l'abus de droit n'est pas ouverte aux questions concernant l'application des présomptions ; contrairement à la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, auquel le rescrit a été étendu¹²⁸⁰. Les présomptions de fraude à la loi relèvent de la procédure de rescrit de droit commun, à savoir celui de l'article L. 80 B-1° du Livre des procédures fiscales. Ces divergences procédurales révèlent également l'intérêt de clarifier l'articulation des fondements spéciaux avec l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

622. Primauté des présomptions de fraude à la loi. En vertu de l'adage *lex specialia generalibus derogant*, les présomptions de fraude à la loi priment sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. En d'autres termes, si l'administration et les juges décident de raisonner selon la règle posée dans la maxime, le choix se portera d'abord sur les présomptions de fraude à la loi. Si l'administration ne peut pas démontrer l'existence des conditions d'application des présomptions de fraude à la loi, notamment les taux de détention, elle peut toujours se fonder sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

623. Bilan. Dès lors qu'il existe un véritable rapport de spécialité entre un fondement dit spécial et un fondement plus général, l'adage permet d'anticiper le concours en donnant primauté au fondement spécial. Lorsqu'il n'existe aucun rapport de spécialité entre les fondements, l'adage n'a pas vocation à s'appliquer. Dans ces hypothèses, il n'existe en réalité ni conflits, ni concours entre les normes. Les dispositifs s'appliquent alors dans leurs champs d'application respectifs, sans entrer en concurrence. Ainsi, l'adage permet d'apporter une réponse satisfaisante aux difficultés posées par la coexistence de fondements spéciaux et généraux de lutte contre la fraude à la loi. Reste à s'intéresser à l'articulation possible des fondements anti-abus généraux restants.

¹²⁸⁰ L'article L. 64 B du Livre des procédures fiscales a été étendu à l'article L. 64 A du même Livre, ainsi « *Les procédures définies aux articles L. 64 et L. 64 A ne sont pas applicables lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.* ».

Section II. L’articulation des dispositifs anti-abus généraux entre eux

624. La subsidiarité des fondements anti-abus généraux. Après avoir résolu les concours entre norme spéciale et norme générale, il convient de régler le concours pouvant exister entre la procédure de l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et la clause anti-abus générale de l’article 205 A du Code général des impôts. Par application de l’adage *lex specialia generalibus derogant*, les fondements anti-abus généraux ne semblent jouer qu’un rôle subsidiaire en cas de concours avec les fondements anti-abus spéciaux. Dans les situations de concours précédemment évoquées, dès l’instant qu’un rapport de spécialité a été démontré, les fondements généraux ont laissé leur place aux fondements spéciaux pour fonder la rectification. Toutefois, la subsidiarité des fondements généraux face à des fondements anti-abus spéciaux ne détermine aucunement une règle suffisante pour solutionner les concours entre deux normes générales. Comment s’articulent les fondements généraux et subsidiaires entre eux ? En effet, lors de la transposition de la directive « ATAD » dans le droit interne, le législateur a décidé d’intégrer une nouvelle procédure d’abus de droit à l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Il existe donc deux dispositifs anti-abus généraux, la clause anti-abus issue de la directive « ATAD » applicable à l’impôt sur les sociétés et la procédure d’abus de droit à but principalement fiscal applicable aux autres impôts. Pour garantir une certaine effectivité des deux dispositifs, le législateur a prévu une règle expresse d’articulation (§1). Cependant, la Commission des finances s’est interrogée sur la nécessité de cette dualité de fondement¹²⁸¹, envisageant même une fusion des deux fondements (§2).

§1. L’articulation expresse de l’article 205 A du Code général des impôts et de l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales

625. La réserve posée à l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Au regard de l’article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, le dispositif anti-abus s’étend à tous les impôts, « sous réserve de l’application de l’article 205 A du code général des impôts ». Les termes « sous réserve » déjà rencontrés signifient selon le guide légistique du Conseil d’État

¹²⁸¹Commission des finances, de l’économie générale et du contrôle budgétaire, rapport d’information du 7 avril 2021 sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d’information relative à l’évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par B. PEYROL.

que « *la disposition ne joue que lorsque le texte réservé ne trouve pas à s'appliquer* »¹²⁸². En application de la réserve posée à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, la nouvelle procédure d'abus de droit ne s'appliquerait que dans les hypothèses où la clause anti-abus de l'article 205 A ne joue pas. En d'autres termes, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales serait exclu pour les opérations relevant de l'impôt sur les sociétés, et ne pourrait s'appliquer qu'en cas de fraude à la loi concernant un autre impôt ou une autre taxe. Cette interprétation a été confirmée par la doctrine administrative. Cette dernière a précisé dans les commentaires des deux procédures que « *La procédure prévue à l'article L. 64 A du LPF, concerne tous les impôts, à l'exception de l'impôt sur les sociétés* »¹²⁸³. Le rapport qu'entreprendrait les deux textes serait alors exclusif. Partant, les deux textes ne rentrent pas en concours au regard de la réserve légale. Bien que l'article 205 A puisse apparaître comme un texte spécial par rapport à l'article L. 64 A, la réserve légale empêche les deux dispositions d'entrer matériellement en concours. Il ne s'applique pas à une même situation, ce qui exclut l'application de l'adage *lex specialia generalibus derogant*.

Toutefois, certains auteurs contestent une telle interprétation de la réserve¹²⁸⁴ en soutenant d'une part, qu'elle ne correspond pas à la volonté initiale des parlementaires à l'origine de l'amendement ayant conduit à l'instauration de la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Cette dernière a été présentée comme une procédure complémentaire de la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés à l'ensemble des impôts, sans qu'il soit mentionné que les deux fondements soient exclusifs l'un de l'autre¹²⁸⁵. D'autre part, une autre lecture de l'expression « sous réserve » a été développée, notamment par le rapporteur général au budget de l'Assemblée nationale. Il retient que l'article L. 64 A du Livre des procédures

¹²⁸² V° « *sous réserve* », Guide légistique du Conseil d'Etat, 3^{ème} édition, p. 303.

¹²⁸³ V. BOI-IS-BASE-70, 3 juil. 2019, § 90 sur la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. Les commentaires de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales contiennent une formule similaire : « *Les dispositions de l'article L. 64 A du LPF s'appliquent sous réserve de celles de l'article 205 A du CGI. Elles concernent par conséquent tous les impôts à l'exception de l'impôt sur les sociétés.* », BOI-CF-IOR-30-20, § 20.

¹²⁸⁴ V. en ce sens, L. OLLÉON, « Mini-abus de droit : La Campagne des cent fleurs » : *Dr. fisc.* 2019, n°30-35, ét. 344.

¹²⁸⁵ V. not., l'amendement n° II-1949 présenté par M. GIRAUD et Mme PEYROL, reprenant l'amendement II-CF1066 présenté par Mme PEYROL et adopté en commission des finances de l'Assemblée Nationale, débat sur le projet de loi de finances pour 2019, n° 1255 : « *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* ».

fiscales peut s'appliquer si l'administration ne souhaite pas mettre en œuvre la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés¹²⁸⁶. Cela rejoint l'opinion d'une partie de la doctrine qui soulève l'inconstitutionnalité de la réserve, et plus généralement celle de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, au regard de la différence de rédaction et de garanties entre les deux fondements¹²⁸⁷.

626. La constitutionnalité de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales au regard de la réserve d'application. Reconnaître le caractère exclusif des deux textes entraîne un certain nombre de difficultés. Le législateur a étendu les garanties procédurales de la procédure d'abus de droit traditionnel de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à la procédure de l'article L. 64 A du même Livre, notamment la faculté de saisir le Comité de l'abus de droit fiscal. Or, la saisine du Comité de l'abus de droit n'a pas été prévue pour les opérations relevant de la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. En d'autres termes, eu égard à la réserve posée, les garanties de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales ne sont pas applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Cela signifie que le contribuable rectifié sur le fondement de l'article 205 A du Code général des impôts ne bénéficie pas des mêmes garanties que le contribuable rectifié en matière de TVA par exemple, ou en matière d'impôt sur le revenu¹²⁸⁸. La réserve posée s'avère alors très contestable au regard du principe d'égalité devant l'impôt reconnu à l'article 6 de la Constitution française de 1958. En effet, priver le contribuable de la faculté de saisine du Comité de l'abus de droit fiscal au seul motif qu'il relève de l'impôt sur les sociétés, tandis que le contribuable relevant de toute autre imposition pourra s'en prévaloir, méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt. Selon ce principe, la norme fiscale doit s'appliquer de manière identique à deux contribuables placés dans la même situation¹²⁸⁹. Il peut être argué que le contribuable n'est pas dans une situation

¹²⁸⁶ Rapp. AN n° 2504, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2020 mod. par le Sénat, déposé 13 déc. 2019, p. 680 et 681 : « l'administration peut avoir recours au « mini-abus de droit » si elle n'a pas mis en œuvre la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés, le recours à l'un excluant l'utilisation de l'autre. Ainsi, la locution « sous réserve de » a pour signification que la procédure de l'article L. 64 A du LPF « s'applique non pas à l'exception des cas dans lesquels la clause générale en matière d'impôt sur les sociétés est applicable, mais à l'exception des cas dans lesquels cette clause générale est appliquée ». V. en ce sens, N. JACQUOT, « Abus de droit de l'article L. 64 A du LPF – Mini abus de droit », *JCP fiscales*, 2020, fasc. 379, n°73.

¹²⁸⁷ V. O. FOUQUET, « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, act. 519. Également, L. OLLÉON, « Mini-abus de droit : La Campagne des cent fleurs », art. préc.

¹²⁸⁸ *Ibid.*

¹²⁸⁹ L. AYRAULT, « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Les cahiers du Conseil constitutionnel*, 2020, n°4.

identique au regard des divergences rédactionnelles des deux textes. La clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts suppose la caractérisation d'un montage non authentique, alors que l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales ne fait aucune référence aux termes de « montage non authentique ». Cependant, comme cela a pu être démontré, les divergences ne sont que terminologiques. Pour les deux fondements, il faudra démontrer la volonté déterminante du contribuable de faire une application littérale de la norme fiscale contraire à l'intention des auteurs des textes dans le but d'obtenir un avantage fiscal¹²⁹⁰. Ainsi, pour une même situation, le contribuable aura un traitement fiscal différent selon l'imposition qui fait l'objet du redressement.

En cela, la conformité à la Constitution des dispositifs reste incertaine. Cependant, les textes n'ayant pas fait l'objet d'une censure *a priori*¹²⁹¹, seule une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, pourrait permettre de remettre en cause la réserve posée ainsi que la différence de traitement instituée par les deux fondements. Le contribuable pourrait contester à raison la différence de traitement non justifiée initiée par le législateur.

627. Constat sur l'effectivité relative de l'abus de droit nouveau. En reprenant les hypothèses d'application de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, il apparaît que la procédure du « mini-abus de droit » est évincée à de nombreuses reprises par d'autres fondements anti-abus.

D'abord, face à des fondements spéciaux de même nature, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales est écarté en vertu de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Il est également exclu de l'impôt sur les sociétés selon l'interprétation de la réserve contenue dans sa lettre et celle de l'article 205 A concernant l'article 210-0 A III du Code général des impôts.

Ensuite, dans l'hypothèse d'une utilisation abusive des stipulations conventionnelles, l'administration dispose désormais de la clause anti-abus générale conventionnelle dans de nombreuses conventions. Partant, si l'administration décide de se fonder sur une règle d'assiette, elle ira davantage sur la clause anti-abus conventionnelle, dont l'objet spécifique est de refuser le bénéfice des avantages conventionnels en cas d'abus de ces derniers. Dans

¹²⁹⁰ V. not. *Partie I, Titre I, Chapitre I*.

¹²⁹¹ DC n° 2018-777 du 28 décembre 2018 sur la loi de finances pour 2019.

l'hypothèse où elle souhaiterait sanctionner le contribuable, elle ira sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures, si cette possibilité est confirmée par la jurisprudence à venir.

Enfin, dans son rapport plus particulier avec la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la nature répressive de cette dernière justifie que l'administration fasse le choix de l'invoquer au détriment de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. En faisant le choix de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, elle s'exonère d'apporter des éléments de preuve supplémentaires pour caractériser des manœuvres frauduleuses ou un manquement délibéré, et elle pourra appliquer la majoration automatique de l'article 1729 b) du Code général des impôts.

En conclusion, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales serait applicable aux hypothèses concernant un autre impôt que l'impôt sur les sociétés — par exemple la TVA —, ne concernant pas une convention fiscale ou une situation visée par un dispositif spécial. De plus, dans la mesure où le motif principalement fiscal converge vers le but déterminant, retenu également par le Conseil d'État pour établir la fraude à la loi sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, quand l'administration a-t-elle un véritable intérêt à se positionner sur l'article L. 64 A ? Force est de constater que la procédure instituée pose un plus grand nombre de difficultés qu'elle ne permet d'en résoudre. L'idée d'une extension de la clause anti-abus générale aux autres impositions était intéressante, mais les divergences de rédaction et de procédure accentuent l'insécurité juridique, tout en renforçant l'intérêt d'utiliser une procédure plus connue telle que la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Pour ces raisons, la Parlementaire Bénédicte PEYROL, à l'origine de la création de l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, a proposé une refonte des dispositifs anti-abus généraux non répressifs pour gagner en clarté et en pertinence.

§2.La proposition de fusion de la procédure de l'article 205 A du Code général des impôts et de la procédure de l'article 64 A du Livre des procédures fiscales

628. Fusion des fondements en concours. Lorsque deux fondements sont susceptibles de s'appliquer à une même situation, l'une des solutions envisageables est de fusionner les procédures en un seul fondement, dont le champ d'application serait alors élargi. La fusion peut faire naître une nouvelle procédure reprenant les deux anciennes procédures en concurrence. Elle peut également s'apparenter à une fusion-absorption, dans le cas où le régime

spécial est absorbé par la procédure plus générale, sans la création d'un nouveau texte. Cette méthode paraît satisfaisante puisqu'elle harmonise les procédures autour d'un même texte. Par conséquent, cela supprime une hypothèse de concours. Toutefois, la fusion des fondements n'est pas toujours envisageable. Les fondements peuvent reposer sur des notions différentes ou bien la volonté du législateur est celle d'une conservation des dispositions spéciales. Au demeurant, la fusion de deux dispositions n'est possible que dans les hypothèses où les fondements reposent sur une même notion, et qu'ils n'existent pas de contre-indication légale.

629. Projet de fusion des fondements 205 A du Code général des impôts et L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Dans un rapport sur la mise en œuvre des nouvelles procédures anti-abus, les difficultés liées à la coexistence d'outils ayant la même finalité, mais présentant des divergences procédurales et rédactionnelles, ont été soulevées¹²⁹². Pour ces raisons, il a été proposé que l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales englobe à l'avenir l'article 205 A du Code général des impôts¹²⁹³. Le premier présente le champ d'application le plus large, mais également davantage de garanties pour le contribuable. Cela justifie la suppression de l'article 205 A du Code général des impôts pour insérer l'impôt sur les sociétés dans le champ d'application de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. En ce sens, la Parlementaire Bénédicte PEYROL a déposé un amendement pour supprimer la réserve prévue à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales ainsi que l'article 205 A du Code général des impôts, lors du projet de loi de finances pour 2022¹²⁹⁴. Toutefois, l'amendement n'a pas été soutenu par le gouvernement devant l'Assemblée nationale et n'a donc pas été soumis au vote des députés. Pour autant, l'hypothèse d'une fusion demeure pertinente, notamment pour répondre aux inquiétudes sur la constitutionnalité des procédures au regard de la différence de procédure non justifiée entre les deux articles.

¹²⁹² Rapport d'information du 7 avril 2021 sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par B. PEYROL, « *En deuxième lieu, la coexistence de différents outils ayant la même finalité n'est pas idéale en termes de lisibilité du droit et de sécurité juridique : des instruments relevant de la même philosophie mais qui connaissent des différences de rédaction et de procédure n'aboutissent pas nécessairement à une situation optimale.* », p. 55.

¹²⁹³ Rapport d'information du 7 avril 2021 sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par B. PEYROL, « *En toute logique, dans l'hypothèse d'une fusion de ces deux outils, la GAAR de l'article 205 A du CGI aurait vocation à être intégrée dans le « mini-abus de droit », dans la mesure où le champ d'application de ce dernier est plus large, concernant tous les impôts et non exclusivement l'IS.* », p. 56.

¹²⁹⁴Projet de loi de finances pour 2022, AMENDEMENT N°II-CF1167 : « *I. – Au premier alinéa de l'article L. 64 A du livre des procédures fiscales, les mots « et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts » sont supprimés. II. – En conséquence, l'article 205 A du code général des impôts est supprimé.* ».

630. Extension à d'autres dispositifs anti-abus. Tout d'abord, le rapport mentionne que la rationalisation des dispositifs anti-abus ne devrait pas concerner l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales¹²⁹⁵, ni la clause anti-abus conventionnelle. Ces deux dispositifs répondent à des exigences propres. L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est un fondement répressif permettant de sanctionner le comportement du contribuable. Il est inclus dans le raisonnement d'un « abus de droit à deux étages » : les clauses anti-abus non répressives dans un premier étage, et la procédure d'abus de droit dans un second. Quant à la clause anti-abus conventionnelle, elle est un standard minimum conventionnel de lutte contre la fraude à la loi. Elle a un domaine d'application se limitant aux avantages conventionnels. De plus, l'objectif poursuivi par l'OCDE est de généraliser les clauses anti-abus conventionnelles pour harmoniser les conventions et garantir leur effectivité contre les montages abusifs. En effet, si deux États acceptent d'intégrer la clause anti-abus conventionnelle, le contribuable ne peut plus invoquer le silence de la convention pour échapper au redressement. En ce sens, une fusion pour un dispositif anti-abus interne n'est pas pertinent.

Cependant, la démarche de rationalisation par la fusion des dispositifs anti-abus devrait concerner à l'avenir les dispositifs de l'article 210-0 A III du Code général des impôts, ainsi que l'article 119 ter 3) et 119 quater 3) du même Code¹²⁹⁶. Le projet de rationalisation vise à supprimer les dispositifs spéciaux au profit d'un dispositif général sur le modèle de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Les présomptions de fraude à la loi précédemment évoquées ne semblent pas concernées pour le moment. En tant que présomption, elles présentent un intérêt certain pour l'administration en termes de preuve, ce qui justifierait leur maintien. Quant à l'article 979 I, son domaine d'application est également très particulier puisque c'est le seul fondement spécial en matière d'impôt sur la fortune immobilière. Toutefois, l'article L. 64 A peut permettre d'appréhender les mêmes opérations.

Une question se pose néanmoins, une telle rationalisation est-elle souhaitable ? La réponse semble en demi-teinte. D'un côté, la coexistence de fondements spéciaux et généraux

¹²⁹⁵ Rapport d'information du 7 avril 2021 sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, présenté par B. PEYROL, « *Il n'apparaît en revanche pas opportun, en tout cas à ce stade de la réflexion, de pousser la refonte des outils anti-abus jusqu'à une fusion de l'abus de droit tel qu'il existe et du « mini-abus de droit », c'est-à-dire jusqu'à la suppression du caractère automatique des pénalités associées à l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF* ».

¹²⁹⁶ *Ibid.* : « Une telle démarche supposerait aussi vraisemblablement de modifier en conséquence les clauses anti-abus spéciales en vigueur, à savoir le dispositif portant sur l'exonération de retenue à la source en matière de revenus de capitaux mobiliers prévu au 3 de l'article 119 ter du CGI et celui portant sur le régime spécial des fusions prévu au III de l'article 210-0 A du même code. ».

n'entraîne pas de réelles difficultés. L'adage *lex specialia generalibus derogant* permet d'anticiper les concours de normes, et de préserver l'effectivité des clauses anti-abus spéciales mais également celle des dispositifs généraux. D'un autre côté, les divergences procédurales entre les clauses anti-abus spéciales et l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales ne semblent pas justifiées. La fusion au sein de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales des clauses anti-abus spéciales permettraient d'unifier la procédure de redressement. Si ce n'est pas par la fusion des fondements de lutte contre la fraude à la loi, l'unification doit avoir lieu pour ne pas maintenir l'inégalité existante entre les contribuables, pourtant placés dans une même situation.

631. La conformité avec le droit de l'Union européenne. Une telle fusion interroge également sur la conformité de la procédure unifiée par rapport aux objectifs de la directive « ATAD ». Cette dernière poursuit un objectif de protection minimum avec l'instauration de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. En cela, les institutions européennes semblent laisser le choix aux États membres d'adopter des dispositifs plus dissuasifs. Dans l'hypothèse d'une fusion pour un dispositif sur le modèle de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, le renforcement de la procédure n'apparaît pas être incompatible avec les exigences européennes. Au contraire, les garanties particulières attachées à l'article L. 64 A, notamment la saisine du Comité de l'abus de droit, renforcent la protection juridique des contribuables. De plus, la fusion semble compatible avec les exigences européennes du fait de la convergence des conditions de mise en œuvre des dispositifs. En effet, bien que la formulation entre l'article 205 A du Code général des impôts et l'article L.64 A du Livre des procédures fiscales ne soit pas identique, les deux dispositifs exigent la preuve de la poursuite d'un but fiscal déterminant, et d'une contrariété à l'intention de leurs auteurs.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

632. Une articulation du fondement le plus spécifique au fondement le plus général. En conclusion, l'articulation des fondements de lutte contre la fraude à la loi par l'adage suppose plusieurs étapes. Tout d'abord, quel est l'impôt éludé ? S'il s'agit de l'impôt sur les sociétés, soit le montage constitué concerne une fusion ou une restructuration visée par la clause anti-abus de l'article 210-0 A III du Code général des impôts ; et dans ce cas, c'est la clause anti-abus spéciale qui s'applique plutôt que la clause anti-abus générale de l'article 205 A, en vertu de la réserve posée par le législateur. Si l'opération visée par l'administration ne concerne pas le régime particulier des fusions, alors la clause anti-abus générale de l'article 205 A peut s'appliquer. Quant aux présomptions applicables en matière d'impôt sur les sociétés à l'instar de l'article 209 B, elles priment également sur la clause anti-abus générale de l'article 205 A. En revanche, en l'absence de lien de spécialité avec l'article 210-0 A III, les présomptions de fraude à la loi et la clause anti-abus du régime fusion s'appliqueront dans leurs domaines respectifs.

S'il s'agit maintenant d'une situation concernant une autre imposition, par exemple l'impôt sur le revenu, une retenue à la source particulière ou encore la TVA, les dispositifs précédemment évoqués sont exclus. Pour ces hypothèses, il faut de nouveau s'interroger : l'opération réalisée fait-elle l'objet d'un dispositif anti-abus spécifique ? Si l'opération concerne une retenue à la source, et plus précisément celle applicable en cas de distribution à une société mère établie dans un État membre de l'Union européenne, la clause anti-abus de l'article 119 ter 3) devrait être préférée à l'article L. 64 A du Livre de procédures fiscales, par application du principe *lex specialia generalibus derogant*. Il en sera de même pour la clause anti-abus de l'article 119 quater 3), et l'article 182 B relatif aux ETNC. Enfin, les présomptions applicables en matière d'impôt sur le revenu, à savoir les articles 155 A et 123 bis, devraient également primer sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Par ailleurs, ce dernier laisse place aux dispositions spéciales en application de l'adage. En revanche, si l'opération ne concerne pas un régime particulier, l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales retrouve son empire en tant que norme générale (voir annexe 2).

Quant aux articles L.64 A et 205 A, les deux fondements n'entretiennent pas un rapport de concurrence au regard de la réserve posée dans la lettre de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Ils sont exclusifs l'un de l'autre entraînant des divergences procédurales contestables.

CONCLUSION DU TITRE II

633. L'efficacité de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Après avoir appliqué l'adage aux dispositifs anti-abus de même nature, il apparaît que ce dernier donne à l'administration et au juge une première grille d'articulation. *In fine*, soit les dispositifs ont des champs d'application distincts et, par conséquent, ils sont applicables dans leurs domaines respectifs sans qu'il y ait besoin de mobiliser l'adage *lex specialia generalibus derogant*. Soit, les dispositifs entretiennent bien un rapport de genre à espèce et dans ce cas, l'adage permet effectivement d'ordonner les dispositifs du plus spécial au plus général. Au-delà de donner une solution concrète au concours, l'adage offre également une garantie grâce à la subsidiarité des dispositifs généraux. En dehors du champ d'application des dispositifs spéciaux, les dispositifs généraux retrouvent leur empire et leur effectivité (voir annexe 2).

634. L'exclusion de l'adage dans l'hypothèse de concours entre l'article L. 64 A et la clause anti-abus de l'article 205 A. L'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales contient une règle expresse d'articulation. Il s'applique « *sous réserve de celles de l'article 205 A du CGI* ». En présence d'une règle d'articulation expresse, l'adage *lex specialia generalibus derogant* n'a pas vocation à s'appliquer. La réserve posée empêche les fondements d'entrer en concurrence, mais elle crée également une différence de traitement entre les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés et ceux soumis à une autre imposition. En effet, le législateur a étendu les garanties procédurales de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à l'article L. 64 A, exceptée l'exigence du visa du supérieur hiérarchique. La clause anti-abus de l'article 205 A ne dispose que d'une procédure de rescrit spécifique. Aussi, les deux fondements sont-ils conformes à la Constitution au regard du principe d'égalité devant les charges publiques ? Il faudra attendre une question prioritaire de constitutionnalité pour répondre à cette interrogation. Pour anticiper ces difficultés, un projet de fusion des fondements a été développé par la Parlementaire Bénédicte PEYROL. Ce dernier apportait une solution pertinente aux problématiques soulevées par les divergences terminologiques et procédurales, mais il n'a pas été soutenu devant l'Assemblée, laissant en l'état les deux fondements anti-abus généraux.

CONCLUSION DE DEUXIEME PARTIE

635. L'articulation par l'objet. Il ressort de l'étude de l'objet des dispositifs que les fondements ne poursuivent pas tous le même objet. La procédure historique de l'abus de droit présente à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales est assortie d'une sanction automatique prévue à l'article 1729 b) du Code général des impôts, assimilée à une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle permet ainsi de punir le contribuable en plus de rectifier l'assiette imposable. La mise en œuvre des autres fondements a pour effet de rétablir la situation fiscale du contribuable en ne prenant pas en compte les actes frauduleux. Ce dernier est replacé dans la situation dans laquelle il aurait dû être en l'absence du montage frauduleux. Ainsi, alors que l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales conduit à punir le comportement du contribuable, les autres fondements visent uniquement à rectifier l'assiette imposable. En termes d'articulation, la différence d'objet justifie que l'administration conserve le choix de son action. Si elle souhaite uniquement rectifier l'assiette imposable, elle peut se fonder sur les dispositifs non répressifs. Si elle souhaite punir le contribuable pour son comportement frauduleux, elle doit se fonder sur l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Plusieurs conséquences sont attachées au choix du fondement. En tant que règle répressive, la mise en œuvre de l'abus de droit est assortie de garanties supplémentaires notamment la saisine du Comité de l'abus de droit ainsi que le visa d'un supérieur hiérarchique au stade de la rectification. Par ailleurs, depuis la réforme du « *verrou de Bercy* », le prononcé de la majoration pour abus de droit induira, dans certains cas, la transmission automatique au parquet, soit des poursuites pénales.

636. L'articulation par la source. Après étude du critère de la source en tant que critère d'articulation, ce dernier apparaît inadapté aux concours existants entre les fondements de lutte contre la fraude à la loi.

En premier lieu, en vertu de l'article 55 de la Constitution, les engagements internationaux priment sur les dispositifs ayant une valeur légale en cas de conflit, c'est-à-dire en présence d'une contrariété entre la règle conventionnelle et la règle interne. Toutefois, en l'absence de véritable conflit entre les dispositifs écrits non répressifs et la clause conventionnelle, l'article 55 de la Constitution n'est pas applicable. Les dispositifs anti-abus internes et le dispositif conventionnel poursuivent un même objet et s'appliquent dans des circonstances similaires. Par conséquent, la règle de règlement des conflits n'a pas vocation à

jouer pour écarter le fondement interne. *In fine*, soit les dispositifs internes n'entrent pas en concours avec la clause anti-abus au regard de leurs champs d'application distincts ; soit ils entrent effectivement en concours avec cette dernière, et l'administration aura le choix du fondement. Il est alors fort probable qu'elle use de la clause conventionnelle lorsque le contribuable aura usé de stipulations conventionnelles de façon abusive. C'est le champ d'application particulier de la clause conventionnelle qui fonde alors son application, plutôt que sa source.

En deuxième lieu, l'intérêt du critère de la source dans l'articulation des dispositifs anti-abus non écrits et des fondements écrits est à nuancer. Il apparaît pertinent dans le cadre de l'articulation du principe général de lutte contre la fraude à la loi interne et des fondements écrits. Selon la hiérarchie des normes établie, le principe général a une valeur infra-législative. Il s'applique ainsi de manière subsidiaire lorsque les fondements de droit écrits ne sont pas applicables. En revanche, l'application de la hiérarchie des normes au principe général européen implique de lui reconnaître une valeur supra-législative. Par conséquent, ce dernier devrait primer sur les dispositifs de droit interne. Toutefois, le principe général européen a été consacré dans les différentes directives à l'origine des clauses anti-abus européennes transposées. Il faut alors considérer que les assises légales du principe doivent prévaloir malgré leur valeur législative. Le critère de la source doit être adapté.

En troisième lieu, l'articulation de la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus conventionnelle doit encore être confirmée. En effet, l'articulation des deux fondements suppose d'opposer le critère de l'objet et le critère de la source. La procédure d'abus de droit n'a pas le même objet que la clause anti-abus conventionnelle, de ce fait peut-elle s'appliquer malgré la valeur supra législative de la clause conventionnelle ? L'importante controverse doctrinale sur ce point n'a pour le moment qu'une valeur théorique et prospective. Seule une confirmation jurisprudentielle ou une intervention législative permettra de trancher en faveur de la concurrence des fondements ou de l'éviction de la procédure d'abus de droit face à une norme de valeur supérieure. Si le juge venait à exclure la procédure d'abus de droit en présence de la clause anti-abus conventionnelle, cela reviendrait à restreindre son champ d'application. La procédure d'abus de droit ne s'appliquerait que dans les hypothèses où la convention ne prévoit pas de clause anti-abus expresse. Dès lors, la clause anti-abus conventionnelle ayant vocation à se généraliser, la procédure d'abus de droit deviendra subsidiaire en matière d'abus de stipulations conventionnelles. Est-ce souhaitable ? Une telle position entraînera une certaine distorsion avec les autres hypothèses d'abus de droit

par fraude à la loi. Pour l'ensemble des autres textes, la procédure d'abus de droit serait concurrente des autres fondements anti-abus. L'administration conserverait la possibilité de sanctionner le comportement du contribuable par la majoration de l'article 1729 b) du Code général des impôts ; alors qu'en présence de la clause conventionnelle, le contribuable ne pourra se voir infliger la pénalité pour abus de droit, ni celles de droit commun si non prévues par la convention. Étant précisé, que le fonctionnement de la clause conventionnelle est particulier puisqu'il fait peser la charge de la preuve de la contrariété à l'objet et à la finalité de la convention sur le contribuable. Cette position peut alors apparaître défavorable au contribuable. Ce dernier est privé des garanties de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et il doit apporter des éléments de preuve supplémentaires, parfois difficiles à obtenir concernant les conventions fiscales. En revanche, en application stricte de la clause anti-abus conventionnelle, il ne sera pas sanctionné par une majoration.

637. La pertinence de l'adage *lex specialia generalibus derogant*. À l'issue des développements, l'adage *lex specialia generalibus derogant* apporte une réponse satisfaisante en termes d'articulation malgré son absence de valeur juridique.

En matière d'impôt sur les sociétés, la présomption de fraude à la loi de l'article 209 B du Code général des impôts et les présomptions de fraude à la loi relatives aux opérations réalisées par ou avec des ETNC priment sur la clause anti-abus de l'article 205 A du Code général des impôts. Quant à la clause anti-abus de l'article 210-0 A, en application du critère légal posé à l'article 205 A, elle prime également sur la clause anti-abus générale.

En matière d'impôt sur le revenu, les clauses anti-abus des articles 119 ter 3), 119 quater 3) et 182 B du Code général des impôts priment sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales, s'appliquant à tout impôt excepté l'impôt sur les sociétés. En vertu de l'adage, les présomptions de fraude à la loi des articles 155 A, 123 bis et celles applicables aux ETNC prévalent également sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

Enfin, l'article 979 I du Code général des impôts, ainsi que tout autre fondement intéressant une autre imposition a vocation à s'appliquer de manière prioritaire sur le fondement général de l'article L. 64 A. Ainsi, l'adage *lex specialia generalibus derogant* permet d'anticiper de manière efficace les concours entre deux normes de même nature, entretenant un rapport de genre à espèce. D'une part, il limite les hypothèses de concours en posant une règle d'application prioritaire préservant l'efficacité des fondements spéciaux. D'autre part, la

subsidiarité des fondements généraux apporte une garantie supplémentaire contre les nouveaux montages exclus du champ d'application des textes spéciaux. Il reste alors à souhaiter que la jurisprudence mobilise cet adage pour lui donner toute son effectivité.

CONCLUSION GENERALE

638. Essai d'une définition de la fraude à la loi en droit fiscal. À l'issue de l'étude des fondements de lutte contre la fraude à la loi, dans toute leur multiplicité et leur diversité, et après l'exclusion de la clause de bénéficiaire effectif et de la clause *Limitation of Benefits* des fondements consacrant le principe *fraus omnia corrumpit*, une définition unique de la fraude à la loi en droit fiscal peut être dégagée. En dépassant les divergences terminologiques identifiées, la fraude à la loi suppose toujours la réunion de deux critères : une volonté déterminante d'obtenir un avantage fiscal et l'application littérale d'un texte ou d'une décision en contrariété avec l'intention poursuivie par les auteurs des textes. En d'autres termes, la fraude à la loi en droit fiscal vise à rendre inopposable un acte isolé ou un ensemble d'actes, passé ou réalisé, dans le but déterminant d'obtenir un avantage fiscal, par une application littérale des textes et décisions méconnaissant l'intention des auteurs des textes. Cette définition est assise sur la définition civiliste de VIDAL mais adaptée à la matière particulière qu'est la fiscalité. L'élément matériel de la fraude à la loi en droit fiscal peut être un acte isolé – le versement d'une soulte – ou un ensemble d'actes formant un montage juridique. L'élément légal est la norme fiscale à laquelle le contribuable souhaite se soustraire au bénéfice d'une autre plus favorable. Cette norme fiscale peut être une loi, une convention fiscale, une disposition issue d'une directive ou, d'un règlement, une liberté fondamentale du droit de l'Union européenne. Elle peut être aussi l'interprétation que la doctrine administrative a donné de la norme. Enfin, l'élément intentionnel est caractérisé par une soustraction volontaire à loi fiscale normalement applicable dans le but d'obtenir une économie fiscale. Ce dernier critère se confond avec le critère tenant au détournement de l'intention des auteurs des textes puisque le détournement suppose une intention d'éluder la loi en vue d'un résultat déterminé.

639. L'importance de clarifier les critères de qualification du montage artificiel. Bien que la définition de la fraude à la loi puisse être clarifiée, l'appréciation des critères sera différente selon les moyens employés. Dans le cas d'un acte isolé, les deux critères de la fraude à la loi doivent nécessairement être vérifiés. Dans le cas d'un montage juridique artificiel, c'est-à-dire d'un ensemble d'actes indivisibles, la jurisprudence apprécie les critères différemment en admettant une contraction des deux critères de la fraude à la loi dans le critère de l'artificialité. Dans cette hypothèse, la démonstration du caractère artificiel du montage revêt une importance particulière puisqu'elle conditionne la caractérisation des deux critères classiques de la fraude à la loi. Le faisceau d'indices dégagé par la jurisprudence apporte les

premiers éléments de définition de la notion. Le montage artificiel est un ensemble d'actes indivisibles dénué de rationalité économique. En d'autres termes, les actes du contribuable n'ont pas d'utilité, de justification économique. Soit les sociétés composant le montage sont elles-mêmes fictives. Elles ne réalisent pas d'activité effective, elles n'ont aucune autonomie patrimoniale ou décisionnelle. Soit leur interposition ou leur intervention dans les opérations réalisées n'est pas justifiée par des enjeux économiques, familiaux, patrimoniaux, sociaux. Les sociétés sont alors réelles mais le contribuable ne peut justifier leur emploi par un motif autre que fiscal. Soit, enfin, ce sont les opérations en elles-mêmes, du fait de leur concomitance ou de leur succession, qui ne peuvent être justifiées. Dans ces trois hypothèses, le contribuable crée un artifice, une apparence juridique ou économique. Toutefois, la notion de montage artificiel continue d'être développée au gré des arrêts de la jurisprudence. Elle demeure alors une notion fluctuante et en perpétuelle évolution. Les initiatives légales de définition sont encore peu nombreuses et semblent insuffisantes au regard des enjeux liés à sa définition. Aussi, cette définition et la typologie des montages frauduleux devront sûrement être adaptées à l'avenir.

640. La rationalisation des dispositifs. La convergence des critères de la fraude à la loi soulève la question de rationalité des dispositifs anti-abus. Si tous les fondements manifestent le principe plus général de lutte contre la fraude à la loi, sont-ils tous nécessaires ? Dans la continuité des développements sur l'articulation de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et l'article 205 A du Code général des impôts et après l'étude de l'ensemble des fondements, il convient de s'interroger sur l'opportunité de rationaliser les dispositifs anti-abus afin de gagner en cohérence et en efficacité. En effet, faut-il aller plus loin dans la rationalisation des dispositifs anti-abus ?

En accord avec la proposition de la Parlementaire Bénédicte PEYROL une fusion de l'article L. 64 A et 205 A apparaît tout d'abord souhaitable. Elle permettrait d'étendre la saisine du Comité de l'abus de droit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales aux situations relevant de l'impôt sur les sociétés. L'article créé pourrait reprendre la formulation et la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales pour unifier les définitions et les régimes.

Ensuite, l'absorption des dispositifs anti-abus spéciaux par un fondement plus général est une question plus délicate. Les présomptions de fraude à la loi ont un champ d'application très particulier. Elles identifient des situations précises et offrent à l'administration des facilités en

termes de preuve. Certaines d'entre elles contiennent également des règles de lutte contre la double imposition à l'instar de l'article 209 B du Code général des impôts. En cela, leur remplacement par un dispositif plus général ne semble pas adapté. Cependant, un projet d'unification des clauses de sauvegarde serait intéressant puisqu'à ce jour, certaines présomptions ne jouissent pas d'une clause de sauvegarde légale, notamment l'article 155 A du Code général des impôts. De même, il serait intéressant d'instaurer une procédure de rescrit spécifique pour permettre au contribuable d'interroger l'administration sur les opérations internationales projetées.

Quant aux clauses anti-abus spéciales tirées de l'Union européenne, elles pourraient également être intégrées dans un dispositif plus général. Au même titre que l'article 145, 6, k) a été abrogé lors de la transposition de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du Code général des impôts, il pourrait être envisagé d'abroger les clauses anti-abus spéciales des articles 119 ter 3) et 119 quater 3) en matière de retenue à la source. Le nouvel article à portée générale appréhenderait les montages jusqu'alors visés par ces dernières. En revanche, il paraîtrait opportun de conserver l'article 210-0-A du III du Code général des impôts. L'article prévoit des éléments supplémentaires d'appréciation du caractère frauduleux de l'opération. Pour rappel, si les opérations participent à un véritable objectif de rationalisation et de restructuration, la clause anti-abus ne s'applique pas. Les juges du Conseil d'État ont construit autour de ces termes, une jurisprudence particulière à présent connue par les contribuables. À ce stade de la réflexion, le dispositif général engloberait ainsi l'article 205 A, les articles 119 ter 3) ainsi que l'article 119 quater 3) du Code général des impôts sur le modèle de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Cela permettrait d'harmoniser la procédure de mise en œuvre des dispositifs. Les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'imposition particulière des revenus de capitaux mobiliers bénéficieraient désormais de la saisine du Comité de l'abus de droit, et d'une procédure de rescrit spécifique.

Pour finir, la clause anti-abus conventionnelle sur le modèle *Principal Purpose Test* ne peut faire l'objet d'une rationalisation à l'échelle du droit interne. Son intégration dans le champ conventionnel participe à un objectif plus général issu du projet BEPS pour la transparence, la lutte contre l'érosion de la base imposable et la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales. L'objectif est de permettre à chaque État signataire de disposer d'un dispositif anti-abus dans ses conventions fiscales. La généralisation de la clause dans le réseau conventionnel français est souhaitable, non pas parce que la France est dénuée de dispositif, mais parce que tous les États ne disposent pas du même arsenal que cette dernière.

641. Le développement de critères légaux d'articulation est-il souhaitable ? Pour résoudre les dernières interrogations liées à l'articulation des fondements, et notamment la controverse sur l'articulation des dispositifs anti-abus et de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, l'une des solutions serait d'inscrire dans la loi des critères d'articulation exprès. En ce sens, une intervention législative permettrait de trancher la controverse existante à propos de l'articulation de la procédure d'abus de droit et de la clause conventionnelle. Dans cette hypothèse, soit le législateur décide d'insérer systématiquement une stipulation particulière dans les conventions fiscales afin de réserver l'application de la procédure d'abus de droit et de sa sanction, à l'instar des clauses conventionnelles réservant l'application des présomptions françaises de fraude à la loi ; soit il décide de confirmer l'exclusion de la procédure d'abus de droit en ajoutant à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales une réserve particulière. La procédure d'abus de droit serait alors applicable sous réserve de l'application d'une clause anti-abus conventionnelle expressément prévue dans la convention fiscale. L'intégration d'une réserve dans le champ conventionnel permettrait de soumettre une telle clause à la volonté des États signataires, le recours à la procédure d'abus de droit ne serait alors plus contestable. À défaut d'intervention législative, il reviendra à la jurisprudence d'exclure ou d'admettre de manière explicite la concurrence des deux fondements.

Dans les rapports entre l'abus de droit et les autres fondements de valeur législative, l'intérêt d'une intervention législative paraît moins pertinent. Si le législateur multiplie les réserves d'application en faveur de l'éviction de l'abus de droit, il finira par priver d'effet la procédure historique de l'abus de droit, alors que cette dernière est connue et offre des garanties supplémentaires. Par ailleurs, elle permet à l'administration de sanctionner le contribuable sans avoir à invoquer un autre fondement. Laisser le choix des armes à l'administration est une solution préférable. Selon les situations qui lui sont soumises, elle peut choisir de rectifier le contribuable ou de le punir. La mise en œuvre des clauses anti-abus et des présomptions permet à l'administration de rectifier un plus grand nombre de montages en n'étant pas contrainte par la procédure particulière de l'abus de droit. Pour autant, l'administration conserve la liberté d'appliquer la procédure d'abus de droit lorsque le comportement du contribuable nécessite une véritable punition. C'était l'objectif annoncé lors de l'insertion de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales : la création d'un « abus de droit à deux vitesses ». La procédure d'abus de droit prend alors le rôle d'une procédure répressive visant à empêcher la récidive.

642. « **Plus est-il égal à mieux ?** ». Il nous reste à répondre à l'interrogation initiale : « plus est-il égal à mieux ? ». La réponse semble négative. Le droit français n'avait pas besoin d'outils supplémentaires de lutte contre la fraude à la loi. Les présomptions de fraude à la loi permettent d'appréhender de manière particulière les opérations internationales à risque et facilitent le travail de l'administration en termes de preuve selon la localisation des entités étrangères. La procédure d'abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales apparaît être une procédure complète. Elle a un champ d'application large et prévoit une procédure protectrice du contribuable en adéquation avec la sévérité de sa sanction. Cette dernière répond aux objectifs particuliers de la lutte contre la fraude à loi, à savoir reconstituer l'assiette imposable des États, dissuader la réalisation de montages frauduleux, tout en limitant les hypothèses de récidive. Étant précisé qu'avec l'assouplissement jurisprudentiel du critère du but exclusivement fiscal, les arguments en faveur de l'adoption de fondements à but principalement fiscal ne sont plus opérants. Enfin, pour les situations en dehors du champ d'application des fondements évoqués, le principe général de lutte contre la fraude à la loi assure, avec la même efficacité que les fondements écrits, la remise en cause des opérations litigieuses. Pour conclure, comme l'a souligné DESCARTES « *la multitude des lois fournit souvent des excuses aux vices, en sorte qu'un État est bien mieux réglé lorsque, n'en ayant que fort peu, elles y sont étroitement observées* »¹²⁹⁷.

¹²⁹⁷R. DESCARTES, *Discours de la méthode pour bien conduire sa raison et chercher la vérité dans les sciences*, 1637.

ANNEXES

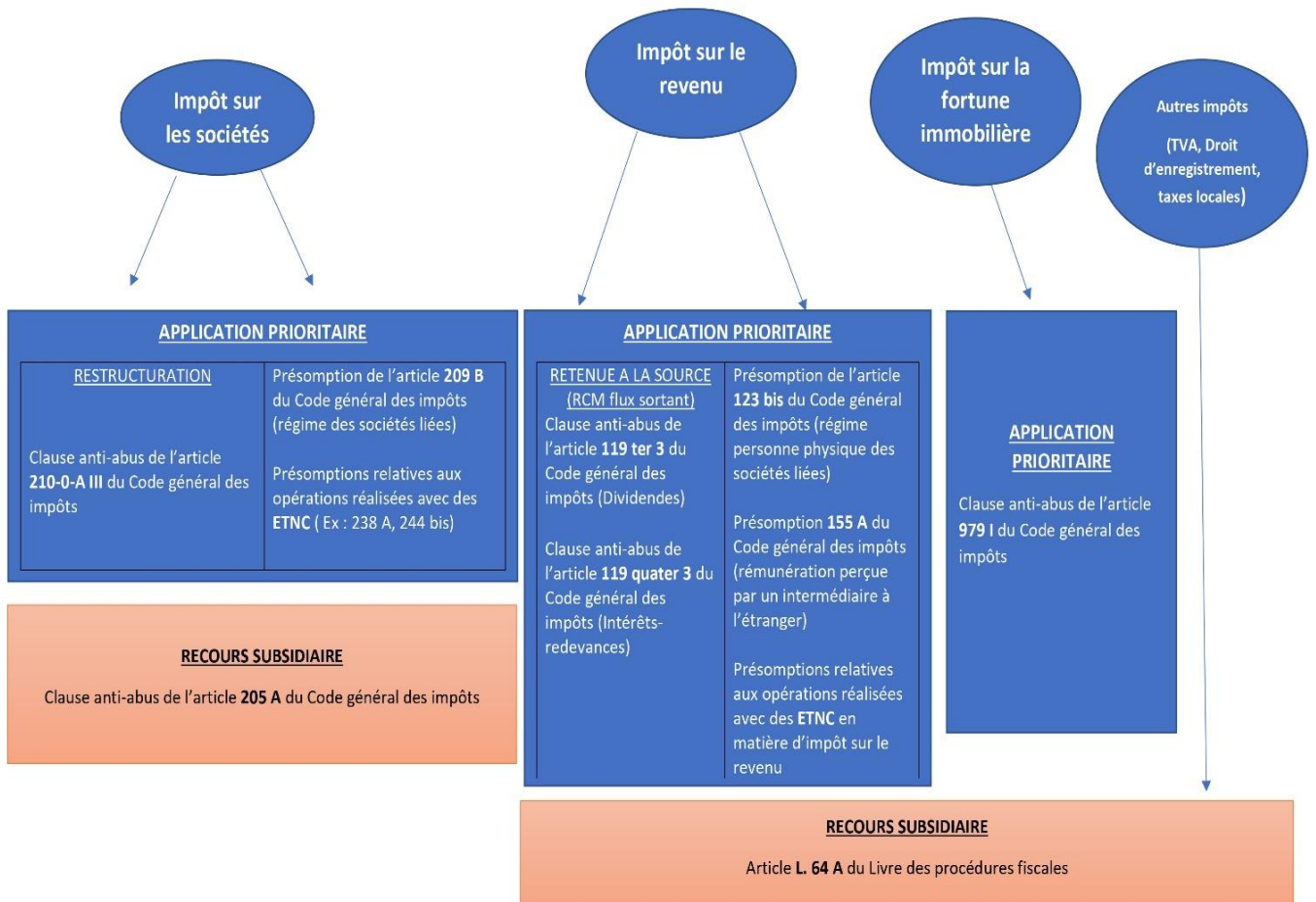
Annexe 1 : Tableau récapitulatif des différents fondements, leurs effets, et les garanties

Annexe 2 : Organigramme de l'articulation des fondements de même nature

Tableau récapitulatif des fondements, de leurs effets et des garanties

Fondements	Impôts / Champ matériel	Effets	Garanties
Principe général de lutte contre la fraude à la loi	Tous	Inopposabilité Majorations de droit commun des articles 1729 a) et c) – Manquement délibéré 40%. Manœuvres frauduleuses 80%.	Droit commun
Abus de droit L. 64 du LPF	Tous	Inopposabilité Majoration de l'article 1729 b) – De 40% à 80%.	Comité de l'abus de droit Visa du supérieur hiérarchique Procédure de rescrit (L. 64 B)
Abus de droit L. 64 A du LPF	Tous (excepté l'impôt sur les sociétés)	Inopposabilité Majorations de droit commun	Comité de l'abus de droit Procédure de rescrit (L. 64 B)
Clause anti-abus générale 205 A du CGI	Impôt sur les sociétés	Inopposabilité Majorations de droit commun	Procédure de rescrit (L. 80 B-9° bis)
Clause anti-abus conventionnelle de type PPT	Impôts couverts par la convention Avantages prévus par la convention	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Clause anti-abus 119 ter 3) du CGI	Retenue à la source sur les dividendes sortants	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Clause anti-abus 119 quater 3) du CGI – 182 B	Retenue à la source sur les intérêts/ redevances sortants	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Clause anti-abus 210-0-A du CGI	Impôt sur les sociétés / Impôt sur le revenu Opération de restructuration	Inopposabilité Majorations de droit commun	Procédure de rescrit (L. 80 B 9°)
Clause anti-abus 979 I du CGI	Impôt sur la fortune immobilière	Inopposabilité Majorations de droit commun	Comité de l'abus de droit
Présomption de l'article 209 B du CGI	Impôt sur les sociétés Régime des SEC, personne morale	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Présomption de l'article 123 bis du CGI	Impôt sur le revenu Régime SEC, personne physique	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Présomption de l'article 155 A du CGI	Impôt sur le revenu Rémunération perçue par un intermédiaire étranger	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun
Présomptions applicables aux ETNC	Opérations réalisées avec une entité établie dans un ETNC	Inopposabilité Majorations de droit commun	Droit commun

Organigramme de l'articulation des fondements de même nature



BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages généraux, manuels, traités

A

AUBERT (J.-L.) et COLLART DUTILLEUL (F.), *Le contrat, Droit des obligations*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2017.

AUBERT (J.-L.) et SAVAUX (E.), *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil*, Sirey, 18^{ème} éd., 2020.

AUBERT (J.-L.), SAVAUX (É.) et FLOUR (J.), *Droit civil. Les obligations. t.1 l'acte juridique*, 16^e éd., Paris, Sirey, coll. « Universités », 2014.

AUBRY (C.) et RAU (C.), *Cours de droit civil français d'après la méthode de Zachariae*, tome 4, Imprimerie et librairie générale de jurisprudence Cosse, Marchal et C^{ie}, 4^{ème} éd., 1871.

B

BENABENT (A.), *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, LGDJ, 13^{ème} éd., 2019.

- *Droit des obligations*, LGDJ, 18^{ème} éd., 2019.

BIENVENU (J.-J.) et LAMBERT (T.), VAPAILLE (L.), *Droit fiscal*, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 3^{ème} éd., 2003 et 5^{ème} éd., 2021.

BLANQUET (M.), *Droit général de l'Union européenne*, Paris, Sirey Université, 11^{ème} éd., 2018.

BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 14^{ème} éd. 2020.

C

CABRILLAC (R.), *Introduction générale au droit*, 13^e éd., Paris, Dalloz, coll. « Cours », 2019.

CASTAGENE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2019, 6^{ème} éd.

CARBONNIER (J.), *Droit civil*, tome 1, *Introduction*, PUF, 2004.

- *Droit civil*, tome 3, *Les biens*, PUF, 19^{ème} éd., 2000.

- *Droit civil*, tome 4, *Les obligations*, PUF, 22^{ème} éd., 2004.

COLLET (M.), *Droit fiscal*, PUF, 8^{ème} éd., 2020.

COMMUNIER (J.-M.), *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

CONSTANTIN (A.), *Droit des sociétés*, Dalloz, 6^{ème} éd., 2014.

COZIAN (M.), DEBOISSY (F.), *Les Grands Principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4^{ème} éd. 1999 (réed. 2015).

COZIAN (M.), DEBOISSY (F.) et CHADEFAUX (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 45^{ème} éd., 2022/2023.

COZIAN (M.), VIANDIER (A.) et DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, LexisNexis, 35^{ème} éd., 2022.

D

DELAHAYE (T.), *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruylant, 1977.

F

FABRE-MAGNAN (M.), *Droit des obligations, I – Contrat et engagement unilatéral*, PUF, 6^{ème} éd., 2021.

G

GAUDEMET (E.), *Théorie générale des obligations*, Sirey, 1937.

GAUDIN (H.), BLANQUET (M.), FINES (F.), ANDRIANTSIMBAZOVINA (J.), *Les grands arrêts de la Cour de justice des communautés européennes*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2023, t. 1.

GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Coll. Droit fondamental, PUF, 2^{ème} éd., 1990.

GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, LGDJ, 4^{ème} éd., 1994.

GHESTIN (J.), LOISEAU (G.), SERINET (Y.-M), *La formation du contrat, t.2 – L'objet et la cause du contrat – Les nullités*, LGDJ, 4^{ème} éd., 2013

GENY (F.), *Méthodes d'interprétation et sources du droit privé positif*, LGDJ, 2^{ème} éd., 1919.

GOUTIERRE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 16^{ème} éd., 2022.

GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOUS (P.), *Procédures fiscales*, 10^{ème} éd., Paris, Dalloz, coll. « Cours », 2020

GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.) et TRESCHER (B.), *Droit fiscal général*, 13^e éd., Paris, Dalloz, coll. « Cours », 2021.

GUTIERREZ-FONS (J.-A), LENAERTS (K.), *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, préf. F. PICOD, BRUYLANT, 2020.

GUTMANN (D.), *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, coll. « Domat droit privé », 12^{ème} éd., 2022-2023.

I

ISAAC (G.), *Droit communautaire général*, Paris, Dalloz, Masson, 1983.

L

LA MARDIERE (C. de), *Droit fiscal de l'entreprise*, LGDJ, 2^{ème} éd., 2024.

LAMARQUE (J.), NEGRIN (O.) et AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, LexisNexis, 3^{ème} éd., 2014.

LAMBERT (T.), *Procédure fiscale*, Paris, LGDJ, 5^{ème} éd., 2022.

M

MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2^{ème} éd., 2016 et 3^{ème} éd., 2022.

MALAURIE (P.), AYNES (L.), STOFFEL-MUNCK (P.), *Les obligations*, Defrénois, 2e éd., n° 839.

MALAURIE (P.) et AYNES (L.), *Droit civil – les contrats spéciaux*, Cujas, 7^{ème} éd., 1993.

MALHERBE (P.), *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, 2015.

MARCHESSOU (P.) et TRESCHER (B.), *Droit fiscal international et européen*, Bruylant, 1^{ère} éd., 2018.

MARTINEZ (J.-C.), *La fraude fiscale, Que sais-je*, PUF, 2^{ème} éd., 1990.

MEGRET (J.), *Droit de l'Union européenne*, Publication ULB 2012.

MESTRE (J.), PUTMAN (E.), BILLIAU (M.), *Traité de droit civil, Droit commun des sûretés réelles, Théorie générale*, LGDJ, 1997.

O

ODENT (R.), *Contentieux administratif, Les cours de droit*, 1981,

OUDENOT (P.), *Fiscalité approfondie des sociétés*, LexisNexis, 5^{ème} éd., 2020.

P

PERIN-DUREAU (A.), *Précis de droit fiscal international et de l'Union européenne*, LexisNexis, 1^{ère} éd., 2022.

PLANIOL (M.) et RIPERT (G.), *Traité de droit civil français*, tome VII, *Les obligations*, 2^{ème} éd., par P. ESMEIN, J. RADOUANT et G. GABOLDE, LGDJ, 1954.

R

RIPERT (G.), *Traité élémentaire de droit commercial*, LGDJ, 3^{ème} éd., 1954.

S

SERLOOTEN (P.) et DEBAT (O.), *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 20^{ème} éd., 2022-2023.

SIMON (D.), *Le système juridique communautaire*, PUF, 3^{ème} éd., 2001.

T

TERRÉ (F.) et FENOUILLET (D.), *Droit civil. Les personnes*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2012

TERRÉ (F.) et MOLFESSIS (N.), *Introduction générale au droit*, Dalloz, 14^{ème} éd., 2022.

V

VANDERSANDEN (G.) et BARAV (A.), *Contentieux communautaire*, Bruylant, 1977,

II. Thèses, monographies et ouvrages spéciaux

A

AFSCHIFT (T.), *L'abus fiscal*, thèse, Larcier, 2013.

ASSIMACOPOULOU (E.), *L'harmonisation de la fiscalité directe de l'épargne dans les pays de la Communauté*, thèse, préf. F. SNYDER, LGDJ, 2000.

B

BALAT (N.), *Essai sur le droit commun*, thèse, préf. M. GRIMALDI, LGDJ, t. 571.

BASTIAN (D.), *Essai d'une théorie générale de l'inopposabilité*, thèse, Sirey, 1929.

BERLAND (M.), *Les évasions fiscales*, thèse, LGDJ, 1922.

BOULANGER (J.), *Principes généraux du droit et droit positif, Le droit privé français au milieu du XXème siècle*, Études offertes à Georges RIPERT, t. 1, LGDJ, 1950, n° 5

BUREAU (D.), *Les sources informelles du droit dans les relations privées internationales*, thèse, Paris II, 1992.

C

CABRILLAC (R.), *L'acte juridique conjonctif en droit privé français*, thèse, préf. P. CATALA, LGDJ, 1990.

CAPITANT (H.), *De la cause des obligations* (contrats, Engagements unilatéraux, Legs), Ed. La Mémoire du Droit, 2012.

CHAVANON (A.), *Les garanties du contribuable face aux mesures fiscales anti-abus de droit interne : entre équilibre et stratification*, thèse ss dir. J. L. PIERRE, Université Jean Moulin Lyon, soutenue le 2 décembre 2022.

CORNUT (E.), *Théorie critique de la fraude à la loi. Étude de droit international privé de la famille*, Defrénois 2006.

COTÉ (P.-A.), avec la collab. de BEAULAC (S.), DEVINAT (M.), *Interprétation des lois*, Montréal Thémis, 4^{ème} éd., 2009.

COULON (E.), *L'évasion fiscale : Essai d'une construction d'une catégorie juridique*, thèse, Dalloz, 2021.

D

DAGOT (M.), *La simulation en droit privé*, thèse, préf. P. HERBRAUD, LGDJ, 1965.

DAL VECCHIO (F.), *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, thèse, préf. T. LAMBERT, coll. « Finances publiques », L'Harmattan, 2014.

DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, thèse, préf. M. COZIAN, LGDJ, 1997.
DEDEURWAERDER (G.), *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, thèse, préf. G. GEST, Dalloz, 2010.

DELAHAYE (T.), *Le choix de la voie la moins imposée, Étude de droit fiscal comparé (Belgique- France-Pays-Bas - Royaume-Uni)*, Bruylant, 1977.

DELEGOVE (N.), *Le droit commun et le droit spécial*, thèse, Paris II, 2011, n° 389.

DESBOIS (H.), *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, Dalloz, 1927.

DINH (E.), *La planification fiscale internationale*, thèse, Paris IX, 2009.

DISSAUX (N.), *La qualification d'intermédiaire dans les relations contractuelles*, thèse, LGDJ, 2007, p. 463 et suiv.

DOM (J.-P.), *Les montages en droit des sociétés (aspects du droit interne)*, thèse, Bordeaux, 1994.

DUBOIS (L.), *La théorie de l'abus de droit et la jurisprudence administrative*, thèse, LGDJ, 1962.

DUCLOS (J.), *L'opposabilité, essai d'une théorie générale*, thèse, préf. D. MARTIN, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », t. 179, 1984.

F

FALCO (D.), *La fraude à la TVA*, préf. V. DUSSART, thèse, Dalloz, 2019.

FOURNIER (A.), *L'harmonisation européenne des impôts directs*, thèse, Bordeaux, DALLOZ, 2019.

G

GAIA (P.), *Le Conseil constitutionnel et l'insertion des engagements internationaux dans l'ordre juridique interne. Contribution à l'étude des articles 53 et 54 de la Constitution*, Préf. L. FAVOREU, Aix-en-Provence, Economica, coll. « Droit public positif », 1991, p. 186.

GAILLARD (E.), *Le pouvoir en droit privé*, thèse, Economica, 1985.

GOLDIE-GENICON (G.), *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, thèse, préf. Y. LEQUETTE, LGDJ, 2009.

GOUEZEL (A.), *La subsidiarité en droit privé*, thèse, préf. P. CROCQ, Economica, 2013.

GUTMANN (D.), *Sources et ressources de l'interprétation juridique - étude du droit fiscal*, LGDJ, 2023.

I

IONESCU (R.-N.), *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, thèse, Bruylant, 2012.

J

JAPIOT (R.), *Des nullités en matière d'actes juridiques, essai d'une théorie nouvelle*, thèse Dijon, éd. Arthur Rousseau, 1909.

JEANNEAU (B.), *La théorie des principes généraux du droit à l'épreuve du temps*, EDCE, 1981-1982.

JEAMMAUD (A.), *Des oppositions de normes en droit privé interne*, thèse, Lyon, 1975.

JOSSERAND (L.), *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, thèse, Paris, 1928.

- De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de l'abus des droits, 2^e éd., 1939.

JOSSUET (D.), *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, thèse, Paris I – Sorbonne, 2016.

K

KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, thèse, préf. L. AYRAULT, Paris, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de thèses », vol. 175, 2008.

KASSOUMOVA (Z.), *la notion de bénéficiaire effectif*, Mémoire de master II, dir. Fl. DEBOISSY, Bordeaux, 2020.

KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, Bruylant-LGDJ, 1999

KNOBBE-KEUK (B.), « The EC corporate Tax Directives - Anti-Abuse Provisions, Direct Effect, German Implementation Law », *Intertax*, 1992.

L

LAMPRINI (X.), *Les principes généraux du droit de l'Union européenne et la jurisprudence administrative française*, thèse, Bruylant, 2017.

LAUMONIER (A.), *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, thèse, préf. F. DEBOISSY, LGDJ, 2019.

LEBEAU (M.), *De l'interprétation stricte des lois - Essai de méthodologie*, thèse, préf. P.-Y GAUTIER, Défrénois, t. 48.

LÉCUYER (H.), *La théorie générale des obligations dans le droit patrimonial de la famille*, thèse, Paris II, 1993.

LEROUGE (G.), *Théorie de la fraude en droit fiscal*, thèse, préf. G. RIPERT, LGDJ, 1944.

M

MAILLOT (J.-M.), *La théorie administrative des principes généraux du droit, continuité et modernité*, thèse, préf. J. -L. AUTIN, Nouvelle Bibliothèque des thèses, Dalloz, vol. 26, 2003.

MAITROT de la MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, Recherche sur les impôts directs*, thèse, Préf. J. BUISSON, LGDJ, t. 44., 2005.

MALBOSC-CANTEGRIL (F.), *Essai sur l'acte juridique conjonctif*, thèse, TOULOUSE, 1991

MARCHESSOU (P.), *L'interprétation des textes fiscaux*, thèse, avant-propos M. COZIAN, préf. P. AMSELEK, Economica, 1980.

MARTINEZ (J.-C.), DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain - L'impôt, le fisc, le contribuable*, t. I, Litec, 1986

MAUBLANC (J.-P.), *L'interprétation fiscale par le juge de l'impôt*, thèse, Bordeaux I, 1984.

MAUCLAIR (S.), *Recherche sur l'articulation entre le droit commun et le droit spécial en droit de la responsabilité extracontractuelle*, thèse, LGDJ, 2013.

MELOT (N.), *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, thèse, préf. P. DIBOUT, Nouvelles bibliothèques de Thèses, Dalloz, 2004.

MORVAN (P.), *Le principe du droit privé*, thèse, LGDJ, 1999.

P

PELLETIER (M.), *Les normes du droit fiscal*, préf. B. CASTAGNEDE, thèse, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de thèses », vol. 78, 2008.

PERALDI-LENEUF (F.), SCHILLER (S.), *Les conflits horizontaux de normes. Le traitement légistique et jurisprudentiel des conflits de normes de niveau équivalent*, Mare Martin, 2015

PERIN-DUREAU (A.), *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentales*, thèse, préf. P. NEAU LEDUC, Dalloz, 2014.

POUMAREDE (M.), *Régimes de droit communs et régimes particuliers de responsabilité civile*, thèse, Toulouse I, 2003.

PRAT (S.), *Les pactes d'actionnaires relatifs au transfert de valeurs mobilières*, thèse, LexisNexis 1992.

PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal*, thèse, préf. J. SCHIMTD, LGDJ, 1987.

R

ROBBEZ-MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, thèse, LGDJ, 1990.

S

SADI (D.), *Essai sur un critère de distinction des nullités en droit privé*, thèse, préf. F. LABARTHE, Mare&Martin, 2015.

SAINTOURENS (B.), *Essai sur la méthode législative : Droit commun et droit spécial*, thèse, Bordeaux I, 1986.

SAUTONIE- LAGUIONIE (L.), *La fraude paulienne*, thèse, préf. G. WICKER, LGDJ, 2008.

SCHMITT (C.), *Légalité, Légitimité*, traduit de l'allemand par W. GUEYDAN DE ROUSSEL, LGDJ, Paris, 1936.

STORCK (M.), *Essai sur le mécanisme de la représentation dans les actes juridiques*, thèse, préf. D. HUET-WEILLER, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », t. 172, 1982.

T

TEYSSIE (B.), *Les groupes de contrat*, thèse, préf. J.-M. MOUSSERON, LGDJ, 1975.

U

UNTERMAIER (J.), « Déqualification et requalification en droit fiscal. Réflexions à propos de la répression des abus de droit » : *Ann. fac. Lyon III*, 1974, n° 1.

V

VEDEL (G.), *Essai sur la notion de cause en droit administratif français*, thèse, Sirey, 1934.

VIDAL (J.), *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe fraus omnia corrumpit*, thèse, Dalloz, 1957.

VOGEL (K.), *Double taxation Convention*, *Kluwer Law International*, 3e éd. 1997.

W

WICKER (G.), *Les fictions juridiques, contribution à l'analyse de l'acte juridique*, thèse, préf. J. AMIEL-DONAT, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », t. 253, 1997.

X

XENOU (L.), *Les principes généraux du droit de l'Union européenne et la jurisprudence administrative française*, thèse, préf. F. PICOD, Droit administratif, Bruylant.

III. Articles, notes, études et chroniques

A

ABATE (G.), « Le projet BEPS et le concept de substance » : *REIDF* 2016, n°4, p.421.

ACARD (C.), « Fiscalité financière » : *Dr. fisc.* 2019, n° 4, ét. 120, spéc. n° 13.

- « CJCE, 21 septembre 1999 : Compagnie Saint-Cobain » : *Banque et Droit*, 1999, n°68, pp. 66-69.

ACARD (C.), **GENESTIER (N.)**, **EXERJEAN (G.)**, « Ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2e volet) - Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°10, comm. 207.

AGUILA (Y.), « Cinq questions sur l'interprétation constitutionnelle » : *RFD const.* 1995, p. 43-44.

AGUILA (Y.), **GAYVRAL (J.)** et **RUTSCHMANN (Y.)**, « La nouvelle clause anti-abus du régime des sociétés mères : critique de la décision du Conseil constitutionnel et opportunité d'une saisine de la CJUE » : *Dr. fisc.* 2016, n° 13, 248

ARDOUIN (J.), « Article 4 du projet de loi de finances pour 2017 : requiem pour l'article L. 64 du LPF ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°47, comm. 601.

ARDOUIN (J.) et SICARD (F.), « Directives anti-évasion fiscal et country-by-country reporting : l'Union européenne à l'heure du projet BEPS, ou en avance ? » : *Option finance*, 2016, n°1358, p. 27.

AUSTRY (S.), « Mode d'emploi des conventions fiscales bilatérales : la convention franco-suisse fait-elle obstacle à l'application de l'article 209 B du CGI ? » : *BDCF*, 10/2002, n° 120.

- « La fin de l'abus de droit, À propos des nouvelles clauses anti-abus du projet de loi de finances » : *FR 54/18*, 13 déc. 2018, n°7-10.

AYRAULT (L.), « La fin des présomptions ? À propos des présomptions irréfragables » : *REIDF* 2018, n°1, pp. 17-25.

- « L'indépendance des contentieux pénal et fiscal » : *Dr. fisc.* 2016, 503
- « Le principe d'égalité en matière fiscale » : Les cahiers du Conseil constitutionnel, 2020, n°4.

B

BEAULIEU (S.), La règle de la primauté du fond par rapport à la forme en droit fiscal canadien, *canadian tax journal : Revue fiscale canadienne* (2005) vol. 53, n° 2.

BERLIN (D.), « La CJCE sanctionne les législations incompatibles avec le principe de libre prestation de services » : *Bull. Joly Sociétés*, mars 2000, p. 323.

- « Difficiles relations entre le droit communautaire et les conventions fiscales bilatérales » : *Bull. Joly Sociétés*, mars 2000, p. 284-293.

BERGERES (M.-C.), « Droit communautaire et conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2007, n°19, comm. 487.

BLANLUET (G.), « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international » in *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur COZIAN (M.), Litec*, 2009.

- « Montages financiers et fiscalité : à propos de l'arrêt du Conseil d'État du 29 décembre 2006 (Bank of scotland) » : *RDC* 2007, n°3, p. 993.

BOBBIO (N.), « Kelsen et les sources du droit », in « sources du droit » : *APD*, t. VIII, Sirey 1982, p. 135, spéc. p.143.

BOKDAM-TOGNETTI (E.), « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie » : *RJF* 2013, p. 883.

- « Régime des sociétés mères et abus de droit : de l'arrêt Sté Pléiade, l'arrêt Groupement Charbonnier Montdidierien, retour sur dix ans de jurisprudence du Conseil d'Etat » : *Dr. fisc.* 2014, n°41.

BONNET (B.), « Le conseil d'État, la Constitution, et la norme internationale » : *R.F.D.A.*, n°1, 2005, pp. 56-66.

BOUCHARD (J.-C.), « La TVA communautaire à l'épreuve du principe de subsidiarité » : *Gaz. du Pal.*, 8-10 juillet 2007, n°191, pp. 50-53.

BOUSARDO (V.), MAES (M.), « Pénalisation de la fraude fiscale : la fin justifie-t-elle les moyens ? » : *Dr. pénal* n° 10, oct. 2018, dossier 9.

BOUSTA (R.), « De la créativité du juge fiscal : l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénal » : *Dr. fisc.* 2011, n° 16, ét. 310.

BOUTEMY (B.), MEIER (E.), « Sociétés étrangères contrôlées et liberté d'établissement » : *Petites Affiches*, 6 nov. 2006, n°221, pp. 4 et suiv.

BOUVIER (S.), COMBES (P.), « Les contours ambigus de la « substance économique » dans le contexte de la théorie de l'abus de droit » : *Option fin.* 26 oct. 2015.

C

CAIRE (A.-B.), « Les présomptions par-delà l'article 1349 du code civil » : *RTD civ.* 2015. 311.

CHAHID-NOURAI (N.) et COUTURIER (P.), « Article 209 B du CGI et conventions fiscales. Commentaire de l'arrêt d'Assemblée du 28 juin 2002 » : *FR* 34/2002, n° 14.

CHAHID-NOURAI (N.) et OLLEON (L.), « Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? » : *Dr. fisc.* 2019, n°5, act.17.

CHAPEROT (T.), « De la substance économique en Amérique : perspectives croisées entre règles anti-abus américaines et françaises » : *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 2017/3.

– « La doctrine anti-abus aux Etats-Unis » : *R.E.I.D.F.*, n° 2018/4.

CHAPUS (R.), « De la soumission au droit des règlements autonomes » : *D.* 1960, chr. p. 119, spéc. p. 124.

CHARTIER (E.), BELLET (J.), « Article 155 A et droit de l'Union européenne : la messe est-elle vraiment dite ? » : *Dr. fisc.* 2017, n°40, 483

COLLET (M.), « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? - . - À propos de CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit » : *Dr. fisc.* 2020, n°47, comm. 44.

– « Treaty shopping : lorsqu'invoquer une convention fiscale devient suspect » : *Option Finance*, n°1275, 2014, p.10.

CORNUT (E.), « Forum shopping et abus du choix de for en droit international privé » : *JDI* 2007, n°1, pp. 27-55.

COUDIN (P.), « Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », in *Mél. Cozian, Litec*, 2009.

COURET (A.), « Actionnaires non-résidents et détention de titres sur des places étrangères : la question de l'identification de l'actionnaire réel » : *RLDP*, 2000, n°82.

COZIAN (M.), « La gestion fiscale de l'entreprise » : *RJF* 5/ 1980, p.206.

– « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme fiscal du droit fiscal » : *Dr. fisc.* 1999, n°13, comm. 100125.

- « Le cousinage sibyllin entre abus de droit et l'acte anormal de gestion (l'exemple du contrat de travail) » *in* Mél. C. DAVID, LGDJ, 2005, p. 85 et suiv.
- « L'abus de droit en fiscalité, proposition d'un universitaire : et si on supprimait l'abus de droit ? » : *Rev. Sociétés* 2002, p. 499.
- « Fraude fiscale, évasion fiscale, optimisation fiscale » : *Dr. et pat.* 1995, p. 3 et 4.
- « Qu'est-ce que l'abus de droit » : *LPA* 1991, n°6, p.6.
- « Éloge de l'habileté fiscale » : *RFP* 2006, n°1.

COZIAN (M.), DEBOISSY (F.), « Fonds turbo », abus de droit et opposabilité de la doctrine administrative », *in* Les Grands Principes de la fiscalité des entreprises : Litec, 4e éd., 1999, p. 81, réédité en 2016

D

DANON (R.), Clarification de la notion de bénéficiaire effectif – Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, n° 7-8/2011, p. 581.

DAUMAS (V.), « Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels » : *RJF* 1/11, p. 5 et suiv.

DE BEYS (J.), « Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? » : *JTDE* 2001, n°80, pp. 137-144.

DEBOISSY (F.), « Interposition d'une société holding, PEA et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2020, n°46, comm. 438.

- « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels » : *RDC* 2007, n°3, p. 1018.
- « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus » : *Dr. fisc.*, 2016, n°49, comm. 632.
- « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? » : *Dr. fisc.* 2016, n° 16, 287.
- « Abus de droit – commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) » : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 182.
- « L'abus du régime des sociétés mères » : *Dr. fisc.* 2014, n°41, comm. 597.
- « Transformation, consolidation sauvage et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2016, n°11.
- « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout » : *Dr. fisc.* 2020, n°47, comm. 444.
- « L'administration n'est pas tenue de recourir à l'abus de droit pour établir que des fonds ont été prêtés à un associé par le biais d'une société interposée au sens de l'article 111, a du CGI » : *Dr. fisc.* 2022, n°22, comm. 239.

- « La requalification d'une vente en donation à l'épreuve de l'abus de droit rampant » : *Dr. fisc.* 2015, n°42, comm. 643.
- « Tout n'est-il qu'abus de droit ? » : *R.E.I.D.F.*, n°2018/1, p. 90-94.
- « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale » : *Dr. fisc.* 2018, n°2, comm. 64.
- « Blanchiment de fraude fiscale : après le flux le reflux ? » : *Dr. fisc.*, 2019, n° 11, comm. 198.

DEBOISSY (F.), WICKER (G.), « Rachat de sociétés « liquides » et abus de droit : le Conseil d'État écarte le motif autre que fiscal présentant un caractère négligeable et précise la finalité du régime des sociétés mères » : *Dr. fisc.* 2013, n° 41, comm. 477.

- « La qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels » : *SJEA*, mars 2021, n°11, p.7.

DE BROE (L.), « Tax treaty and EU law aspects of the LOB et PPT provision proposed by BEPS action 6, in DANON ROBERT (J.) (édit.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Zurich 2016, p.221.

DE L'ESTOILE CAMPI (A.), « La clause Générale anti-abus de la Convention multilatérale de l'OCDE : commentaire et exemples d'application » : *R.E.I.D.F.*, 2021/2, pp. 247-252.

DELAUNAY (B.), « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning » : *Dr. fisc.* 2013, n° 39, 437, p. 2.

- « L'inapplicabilité de la clause balai des conventions fiscales internationales aux revenus tirés des droits détenus dans les sociétés de personnes » : *Dr. fisc.* 2009, n° 40, comm. 491.
- « Fraude, évasion fiscale et tax planning » : *Dr. fisc.* 2013, n°39, Et. 437.
- « La planification fiscale agressive en droit fiscal de l'Union européenne » : *R.E.I.D.F.*, 2015/2, p. 237.

DELESALLE (E.), « L'évasion fiscale internationale » : *RCF* 1989, n° 197, p. 59.

DELSOL (J.-P.), GAY-BELLILE (L.), « une remise en cause du régime fiscal des soultes est-elle justifiée » : *LNF*, 2017, n°1201.

DESNOYER (C.), « Du bon usage de la règle *lex specialia generalibus derogant* : le contre-exemple de la jurisprudence relative à l'articulation des articles 1386 et 1384 al. 1^{er} du code civil », in *Les conflits horizontaux des normes, le traitement légistique et jurisprudentiel des conflits de normes de niveau équivalent*, ouvrage collectif ss la dir. F. PÉRALDI, S. SCHILLER, *Mare et Martin*, coll. Droit public.

DETRAZ (S.), PELLETIER (M.), « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jerome C. » : *Dr. Fisc.* 2016, n°30-35

DIBOUT (P.), « Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi – A propos de l’arrêt du conseil d’État du 27 septembre 2006, société Janfin » : *JCP E* 2006, n°50, p. 2170-2178.

- « La relativité du territoire fiscal de la France » : *Dr. fisc.* 1985, n°17, comm. 113.
- « Liberté d’établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales » : *Dr. Fisc.* 2000, n°11, p. 478.
- « Territorialité de l’impôt, répression de l’évasion fiscale et liberté d’établissement dans la Communauté européenne : à propos de l’arrêt ICI » : *Dr. fisc.* 1998, n°48, pp. 1475-1481.
- « L’article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales et le droit communautaire ? » : *Dr. fisc.* 1990, n°43, p. 1485 et suiv.
- « L’inapplicabilité de l’article 209 B du CGI face à la convention fiscale franco-suisse » : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, ét.18

DIEU (F.), « Le réalisme économique du juge de l’impôt à propos des notions de régime fiscal privilégié et de montage purement artificiel » : *Dr. fisc.* 2009, n°29, comm. 425, p. 43.

DINH (E.), « Fiscalité internationale : chronique de l’année 2011 » : *Dr. fisc.* 2012, no 9, 162.

F

FALCO (D.), « Pratiques abusives et fiscalité indirecte » : *R.E.I.D.F.*, 2020/3, p. 313-318.

FARQUET (C.), « Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939) » : *Relations internationales*, 2010, n°142, p. 5

FERNOUX (P.), « La substance d’une société dans la mécanique de l’abus de droit » : *Dr. fisc.* 2017, n°47, ét.155.

- « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? » : *Dr. fisc.* 2008, n°23.

FLAUSS (J. - F.), « L’abus de droit dans le cadre de la Convention européenne des droits de l’Homme », in WIDMER (P.), COTTIER (B.), *Abus de droit et bonne foi*, Fribourg, Editions Universitaires, 1994, pp. 271-287.

FOUQUET (O.), « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle » : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, act. 3.

- « Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? » : *Dr. fisc.* 2019, n° 49, act. 519.
- « La réforme de l’abus de droit, pourquoi faire ? » : *FR* 39/13, p. 23.
- « Le caractère subsidiaire de l’abus de droit » : *Dr. fisc.* 2007, n°20, comm. 522.
- « Versement d’une soulte sans abus de droit : une justification admise par la juridiction » : *Dr. fisc.* 2019, n°42, comm. 442.

- « Les dispositifs internes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales soumis à l'épreuve des conventions fiscales bilatérales » : *Rev. sociétés* 2002, p. 538 et s
- « Application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit » : *Dr. fisc.* 2009, n°42, comm. 316.
- « Fraude à la loi et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2006, n°47, ét. 65.
- « Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ? » : *Dr. fisc.* 2020, n°45, comm. 380.
- « Abus de droit : du nouveau ? À propos des affaires *Wendel* » : *FR* 18/20, 17.
- « Affaire *Wendel* : une extension de l'abus de droit ? » : *EFI*, mars 2020.
- « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit » : *RJF* 5/2006, p. 384.

FOURRIQUES (M.), « Le « Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales » : *Petites Affiches*, n°197.

G

GARÇON (J.-P.), « L'automaticité du sursis d'imposition exclut-elle l'abus de droit » : *JCP N* 2012, n°51-52, comm. 1424.

GASSIN (R.), « Lois spéciales et droit commun » : *D.* 1967.

GOLDIE-GENICON (C.), « Droit commun et droit spécial » : *RDA* n° 7, févr. 2013, p. 29.

GOULARD (G.), « L'abus de droit à la lumière du droit communautaire » : *Dr. fisc.* 2005, n°44-45, comm. 39.

GUTMANN (D.), « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international » : *Fiscalité internationale*, n° 2 – 2019.

- « L'arrêt *Cadbury Schweppes* et son impact sur le droit français » : *LNF*, 2006, n°970, pp. 4-6.
- « L'évasion fiscale des sociétés » : *RIDC*, 2010, n° 2, p. 533 et s.
- « La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? » : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, ét. 122
- « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit » : *FR* 56/08,
- « La conformité des clauses anti-abus avec le droit primaire de l'UE en question » : *FR* 41/17.
- « Sanctions fiscales et Constitution » : *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, Dalloz, 2011, n° 33, p. 41 et s.

GUTMANN (D.) et AUSTRY (S.), « L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi » : *FR* 39/2009, p. 5 et suiv.

- « Convention fiscale et clause de bénéficiaire effectif. A propos de CE, 20 mai 2022, n° 444451, Sté Planet » : *Dr. fisc.* 2022, n° 24, act. 2323

H

HÔO (M.-P.), « Aménagement du régime mère-fille » : *Dr. fisc.* 2016, n°1, comm. 26.

I

ILJIC (A.), « Peut-on abuser d'une convention bilatérale ? » : *RJF* 12/2017.

- « Distributions de dividendes et émissions d'obligations remboursables en actions : réflexions sur l'affaire SAS Ingram Micro » : *RJF* 3/2017, n°250.

J

JACQUEMONT (T.), « La clause anti-abus Générale de la directive ATAD : tour d'horizon européen » : *Fiscalité internationale*, n°2-2020, p. 11.

JACQUOT (N.), MISPELON (P.), « QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? » : *Dr. fisc.* 2016, n° 26, act. 409.

JAILLAIS (L.) et GUTMANN (D.), « Pour une jurisprudence cohérente en matière d'abus de droit » : *BF* 5/11, p. 407 et suiv.

JESTIN (K.), « Le treaty shopping à la lumière du droit de l'Union européenne » : *R.E.I.D.F.*, 2020/3, p. 329-337.

JIMINEZ (A.-M.), "Beneficial Ownership as a Broad Anti-Avoidance Provision: Decisions by Spanish Courts and OECD's Discussion Draft", in *Beneficial Ownership: Recent Trends*.

K

KELSEN (H.), « La garantie juridictionnelle de la Constitution » : *RDP* 1928, p. 197

KUZNIACKI (B.), « The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI : Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application » : *World Tax Journal*, mai 2018, p. 239.

L

LAFFAILLE (F.), « Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC. De la présomption (ir)réfragable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel » : *Dr. fisc.* 2015, n° 12, act. 169.

LAGARRIGUE (A.), « Proposition de directive relative aux « sociétés écrans » : l'anticipation s'impose » : *Dr. fisc.* 2022, n°16.

LAGONDET (F.), « L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire » : *JTDE*, n° 95, 2003, pp. 8-11.

LA MARDIERE (C. de), « Abus de droit, Vers une plus grande répression ? Comment analyser l'état du droit depuis l'arrêt Verdannet ? » : *Dr. fisc.* 2018, n°24, comm. 297

- « Ébauche d'une théorie générale des présomptions et présomptions fiscales » : *R.E.I.D.F.*, 2022/2, pp. 155-161.

- « Abus de droit et doctrine administrative, une autre lecture de l'arrêt *Charbit* » : *Dr. fisc.* 2021, n°7-8, comm. 148.
- « L'abus de droit supranational » : *R.E.I.D.F.*, 2015/2, pp. 222-227.
- « L'abus de droit en France » : *R.E.I.D.F.*, 2018/4, p.544-551.
- « Abus de droit : affres et misères de la jurisprudence *Verdannot* » : *Dr. fisc.* 2019, n°19, comm. 330.
- « La notion d'abus de droit, arme de répression fiscale » : *Dr. fisc.* 2014, n° 51-52, pp. 55-56.
- « La charge de la preuve en matière d'abus de droit » : *Dr. fisc.* 2011, n°10, comm. 250
- « L'application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale » : *Dr. fisc.* 2016, n°10.

LAMBERT (T.), « Le droit fiscal et l'Union européenne » : *R.E.I.D.F.*, 2019, n°4, pp. 485-493.

LANG (M.), PISTONE (P.), RUSH (A.), SCHUCH (J.), STARING (C.), "The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects", Alphen-sur-le-Rhin 2018, 84.

LAURATET (S.), « La clause anti-abus générale de la directive ATAD : comparaison des transpositions dans 5 États membres (France, Allemagne, Irlande, Luxembourg et Pays-bas) » : *Fiscalité internationale*, n° 2-2020, pp 12-14.

LAURATET (S.), DELSOL (C.), « Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s'agit-il d'une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ? » : *Dr. fisc.* n° 47, ét. 472.

LAURATET (S.), GUIBON (S.) et SUEUR (J.), « La clause anti-abus issue de la transposition de la directive ATAD » : *Fiscalité internationale*, n°2-2020.

LEMAIRE (A.), « Les pratiques abusives dans la jurisprudence fiscale communautaire » : *JDE*, janvier 2009, n°155, p. 1.

LEON AGUIRRE (J.), « À propos de quelques spécificités de l'abus de directive » : *R.E.I.D.F.*, 2020/3, p. 319-328.

LETOURNEUR (M.), « Les « principes généraux du droit » dans la jurisprudence du Conseil d'État » : *EDCE* 1951.

LUGAUD (F.), VERBAN (M.), TOF (D.), « Double imposition – la notion de substance en fiscalité internationale » : *Dr. fisc.* 2011, n°9, ét. 228.

M

MADEC (A.), « La clause du bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OCDE » : *Dr. fisc.* 2014, n°47.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Contrôle fiscal et souveraineté fiscale » : *Gestion et Finances Publiques*, 2011, n°12.

- « Les clauses anti-abus et le droit de l'Union européenne » : *Dr. fisc.* 2016, n°13, comm. 257.
- « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ, vers l'élimination des discriminations européennes par le principe de constitutionnel d'égalité corrélative ? » : *Dr. fisc.* 2016, n°37, 475.
- « La réaction de l'Union européenne : le « paquet de mesures contre l'évasion fiscale » » : *Dr. fisc.* 2016, n°5, comm. 137.

MAITROT DE LA MOTTE (A.) et **SILBERMAN (L.)**, « Les clauses anti-abus, le droit primaire et le droit dérivé de l'Union européenne : presque rien sur presque tout » : *Dr. fisc.* 2018, n°11, comm. 223.

MALAURIE (P.), « Les dix premières années de notre siècle et le droit civil » : *JCP G* 2010, 427, n° 2.

MALAURIE-VIGNAL (M.), « Un deux ou trois déséquilibres significatifs ? Réflexion sur l'articulation entre droit commun et droits spéciaux », in *Mél. en l'honneur du Professeur C. LUCAS DE LEYSSAC*, 2018, *LexisNexis*, p. 361.

MALHERBE (J.), **CASIMIR (L.)**, « Fiscalité internationale française et mise en œuvre du droit communautaire » : *JTDE*, 2005, n°122, pp. 228.

MALHERBE (J.), **BERLIN (D.)**, « Conventions fiscales bilatérales et le droit communautaire » : *RTD eur.*, 1995, n°2, p. 245.

MARTIN (P.), « L'interprétation des conventions fiscales internationales » : *Dr. fisc.* 2013, n° 24, 320.

- « Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE » : *Fiscalité internationale* 2019, n°4-2019, comm.9.3.
- « Abus de droit : applicabilité hors du champ de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et précision de la définition de la fraude à la loi » : *RTD com.* 2006, p. 934.

MARTIN (P.), **GOUTHIÈRE (B.)**, « Les conflits de normes : les clauses anti-évasion » : *Dr. fisc.* 2017, n°39, Ét. 471.

MARTIN (P.), **DE MOUSTIER (E.)**, « La recherche de l'intention des auteurs des normes fiscales internationales et européennes » : *Fiscalité internationale*, n°3-2022, pp. 43-54.

MARTIN (P.), **EVERS (M.)**, **JATON (L.)**, **MARCUS (E.)**, **SILBERZTEIN (C.)**, « la convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ? » : *Dr. fisc.* 2017, n°51-52, ét. 587

MARTIN (P.), **DIBOUT (P.)**, **GAUTIER (J.-L.)**, « La frontière entre abus de droit et optimisation fiscale s'est-elle déplacée » : *Dr. fisc.* 2007, comm. 977.

MAZEAUD (D.), « Pour que survive la cause, en dépit de la réforme ! » : *Dr. et patr.*, oct. 2014, n° 240, p. 38 et s.

MÉDUS (J.-L.), « Apport-cession, abus de droit et investissement économique » : *JCP E* 2012, 1544.

- « Management package, interposition de société à l'étranger et abus de droit – À propos de CE, 28 janv. 2022 n°433965 » : *Fiscalité internationale*, 2022, n°2-2022.

MEIER (E.) et **TORLET (R.)**, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance » : *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 24.

MELOT (N.) et **BUCHET (M.)**, « Abus de droit : les arrêts Bank of Scotland et Abbey National Treasury Services à la lumière des écrits de Patrick Dibout » : *Dr. fisc.* 2013, n°24.

MODERNE (F.), « Actualité des principes généraux du droit » : *RFD adm.* 1998, p. 509, note 102.

MOLINIER (J.), « Les conventions fiscales internationales et le droit communautaire » : *Gaz. Pal.*, 23 mai 1996, pp. 504-508.

N

NAYBERG (L.), **VERGNET (N.)**, « La clause anti-abus de la directive ATAD, réflexions sur la codification du principe européen de lutte contre les pratiques abusives, fiscalité internationale » : *Fiscalité internationale*, 2019, n°1-2019, p. 229.

NAVATTE (B.), « La fraude et l'habileté en droit fiscal » : *D.* 1951, chron., p. 88.

NEGRIN (O.), « Répression des abus de droit » : *Procédures*, n°3, 2019, comm. 104.

- « La garantie contre les changements de doctrine ne fait pas obstacle à la répression de la fraude à la loi aggravée » : *Procédures*, n°1, 2021, comm. 30.
- « Les filiales implantées dans les « paradis fiscaux » (CGI, art. 209 B et 123 bis) » : *R.E.I.D.F.*, 2022/2, p. 208-215.

NOUEL (C.), « La nouvelle définition de l'abus de droit » : *Bull. Joly Sociétés*, n°5.

O

OBERSON (X.), « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international », in *Mélanges CRC à l'occasion du 10^e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions*, Lausanne 2004, p. 213.

OLLEON (L.), « Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs ? » : *Dr. fisc.* 2019, n°30-35, comm. 344.

P

PELLETIER (M.), « De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jerome C. » : *Dr. Fisc.* 2016, n°30-35.

- « *Non bis in idem* et cumul des sanctions fiscales et pénales : épilogue provisoire ? » : *Dr. fisc.* 2022, n° 20, act. 176

PÉRIN-DUREAU (A.), « Apport-cession et abus de droit : élargissement de la répression ou retour à l'orthodoxie ? » : *Dr. fisc.* 2020, n°19, comm. 235.

- « L'évolution du cadre législatif et jurisprudentiel de l'abus de droit » : *Ingénierie Patrimoniale*, 2022, n°2-2022.
- « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? » : *RTD Com.* 2019, p. 522.

PESCATORE (P.), « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea*, W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, vol. 2, Bruxelles, 1972, p. 325-363.

PHILIP (L.), « Le procès équitable dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel » : *RFFP*, sept. 2003, n°83.

PIERRE (J.-L.), « L'article 155A du Code général des impôts est-il un dispositif approprié en droit fiscal français » : *Dr. fisc.* 2020, n°23, comm. 256.

PLAGNET (B.), « Evolution récente de la jurisprudence en matière d'abus de droit » : *BF*, 4/1991, p. 24

POLLAUD-DULLIAN (F.), « Du droit commun au droit spécial – et retour », in *Aspects actuels du droit des affaires, mélanges en l'honneur d'Y. Guyon*, Dalloz, 2003, p. 934.

R

RACINE (P. -F.), « Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser », *Dr. fisc.* 2010, n° 23, ét. 357.

- « L'extension indéfinie du domaine de la lutte » contre l'abus de droit » : *Ingénierie patrimoniale*, 2019, n° 1-2019, p.55.
- « L'abus de droit après la décision Charbit : le législateur doit-il reprendre la main » : *Ingénierie patrimoniale*, 2021, n°2-2021, p. 45.

RANDRIAMANALINA (T.), « Concurrence ou convergence entre l'OCDE et l'UE dans la lutte contre les pratiques fiscales abusives ? » : *R.E.I.D.F.*, 2020/3, p. 384.

REMBRY (G.), CHRISTOPHE (H.), EXERJEAN (G.), « Mise en perspective du concept du bénéficiaire effectif à la lumière de la décision N Luxembourg 1 et a. » : *Dr. fisc.* 2019, n°21, act. 248.

ROSENBLOMM (H.-D.), “Tax treaty Abuse: policies and issues Law & policy” in *International Business*, 1983, n°15, p. 780.

RUTSCHMANN (Y.), et ROCH (P.-M.), « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme » : *JCP N* 2019, n°4, act. 1084.

RUTSCHMANN (Y.), VALLERIE (R.), « Quelle place accorder aux objectifs réellement poursuivis par le législateur en présence d'un montage artificiel ? - À propos de CE, 9e ch., 27 janv. 2023, n° 463883, Sté Orange (na) » : *Dr. fisc.* 2023, n°25, ét. 219.

S

SADOWSKY (M.), « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales » : *Dr. fisc.* 2018, n°45, Ét. 436.

- « La lutte contre les sociétés fictives : le regard de la fiscaliste » : *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, 2022, n° 49, 1399

SAINT-AMANS (P.), ROBERT (E.), « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIème siècle » : *Dr. fisc.*, 2015, n° 49, 709.

SÉRANDOURE (Y.), « L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02) » : *Dr. fisc.* 2006, n° 16, ét. 16.

SERLOOTEN (P.), « La fraude à la loi suppose la réunion de deux critères (subjectif et objectif). » : *BJS*, 2010, n° JBS-2010-042, p. 184.

SIMON (D.), « Vers la reconnaissance progressive de la théorie de l'abus de droit communautaire ? » : *Europe* n°2, 2001, comm. 52.

STUCKER (T.), « L'artificialité, métronome de la lutte contre les montages artificiels » : *Fiscalité internationale*, 2021, n°2-2021, ét. 9.1.

SUDRE (F.), « L'onde de choc de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme en matière de sanctions fiscales » : *JCP*, 22 oct. 1997, n°43, p. 464.

- « La notion de traité international engageant les finances de l'État dans la Constitution de la Vème République » : *RGDIP*, 1976, p. 133-193, spéc. 184.

T

TASOCAK (T.), « Substance économique et abus de droit : le réalisme fiscal à tout prix » : *Dr. fisc.* 2017, n°30-35.

TIXIER (G.) et HAMONIC-GAUX (A.-G.), « Convention fiscale et droit communautaire : la CJCE confirme la portée du principe de liberté d'établissement » : *D.* 2000, n°21, pp. 457-465.

TRYANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire » : *Cahier du droit européen*, 2002, n°5, pp. 611-632.

TUROT (J.), « Demain, serons-nous tous des Al capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal » : *Dr. fisc.*, n°36, comm. 394.

- « Management packages. La fin du « Tout noir ou tout blanc » ? À propos de CE, 10e et 9e ch., 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441 » : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, act. 68.
- « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : *RJF* 5/92, p. 371 et s.
- « L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? À propos de l'arrêt CJCE 16 juillet 1998, Imperial Chemical Industrie » : *RJF*, 12/98, pp. 940-945.
- « Peut-on abuser d'une garantie ? » : *Dr. fisc.* 2019, n°11, comm. 206.

U

URY (D.), « La définition de l'abus de droit « non authentique » par la CJUE » : *BF* 6/19.

V

VABRE (R.), « sursis d'imposition et abus de droit » : *Dr. fisc.* 2020, n°10, comm. 180.

VAIL (M.), ZAHND (M.), « La clause de Limitation on Benefits, ou la lutte (efficace ?) contre le *Treaty Shopping*- Réflexions autour de l'avenant du 13 janvier 2009 à la convention fiscale franco-américaine » : *Dr. fisc.* 2009, n°49, comm. 567.

VALLEE (L.), « L'article L. 80 A du LPF protège-t-il contre l'abus de droit ? » : *FR*, 7/09, n°23.

VALUET (J.-P.), SEKFALL (Z.), « La société émettrice et l'intermédiaire financier français face au trust et au *nominee* » : *RD Bancaire et bourse* 1993, n°38, p. 147

VERGNET (N.), « Abus de conventions fiscales : une tentative d'exégèse de la clause « PTT » : *Dr. fisc.* 2018, n°26, comm. 313

- « La résidence fiscale conventionnelle : sa genèse et son interprétation par le juge de l'impôt » : *Dr. fisc.* 2018, n° 2, comm. 53.
- « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne » : *R.E.I.D.F.*, 4/2019, p. 451.

VILLEMOT (D.), « Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales » : *RDF* n°17, 23 avril 2009, n°13.

W

WALLERSTEIN (I.), «La crise comme transition», Samir Amin, *la Crise, quelle crise ?* : Maspéro, Paris, 1982.

WATHELET (M.), « L'abus de droit en droit communautaire : application à la TVA et à la fiscalité directe » : *Bull. fisc.* 2006, n°12, p. 1119 et suiv.

WICKER (G.), « La théorie de la représentation dans les actes juridiques en droit français » *in* La représentation en droit privé, 6^e journée franco-allemande, 2016 p. 47.

- « La suppression de la cause par le projet d'ordonnance la chose sans le mot ? » : *D.* 2015, p. 1557 et s.
- « De la survie des fonctions de la cause – Ébauche d'une théorie des motifs » : *D.* 2022, p. 1906.
- « La légitimité de l'intérêt à agir », *in* Mélanges Y. SERRA, Dalloz, 2006, p. 455.

Y

YTIER (D.), « Au nom de la lutte contre les abus de droit, la garantie de l'article L. 80 A du LPF n'est plus absolue. Commentaire de la décision CE, Ass., 28 octobre 2020, Charbit, req. n°428048 » : *R.E.I.D.F.*, 2021/1, p. 138-144.

Z

ZAHND (M.), « La clause de limitation on benefits ou la lutte (efficace ?) contre le *Treaty shopping* » : *Dr. fisc.* 2009, n°49, comm. 567.

IV. Répertoires, recueils et dictionnaires

COMBACAU (J.), SUR (S.), *Droit international public*, Montchrestien, Paris, 2006, p. 181.

CORNU (G.), *Association Henri Capitant, Vocabulaire juridique*, sous la direction de G. CORNU, Quadriga/ PUF, 13^{ème} éd., 2022.

DE LA MARDIERE (C.), *Abus de droit – Textes, historique et notion* : JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 375.

GESLIN (A.), *Sources du droit international. – Les traités. Interprétation. Techniques et modalités d'interprétation*, JCDI, 2015, fasc. 40.

JACQUET (J.-M.), *Contrats internationaux*, Répertoire de droit international, Dalloz, 1998.

JACQUOT (N.), *Abus de droit de l'article L. 64 A du LPF. Mini- abus de droit*, JurisClasseur Procédures fiscales, fasc. 379.

- *Abus de droit fiscal – Procédure*, JurisClasseur Procédures fiscales, fasc. 378.

LARDEUX (G.), « Preuve : règles de preuve » : *Rép. Civ*, Dalloz.

LARIN (G.), JACQUES (M.), DUONG (R.), « États-Unis – Projet de codification de la doctrine de la réalité économique », Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, Fasc. 6, juillet 2009.

ALBERT (J.-L.), PIERRE (J.-L) et RICHER (D.), (*ss dir.*), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses, 2007, p. 516.

DAVID (C.), GEST (G.), *Impôts – Sources du droit fiscal international*, Répertoire de droit international, Dalloz.

V. Rapports, communications et recommandations

OCDE

- OCDE (1977), *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Paris.
- OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE, Paris.
- OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Ed. OCDE, Paris.

- OCDE (2015), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport final 2015*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2015), *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées Action 3 – Rapport final 2015*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2015), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Projet OCDE / G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2015), *L'imposition des entreprises multinationales*, Note de synthèse, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE, « L'évasion et la fraude fiscales internationales » in *Questions de fiscalité internationale n°1*, Paris, 1987, p. 98.
- OCDE (2017), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, éd. OCDE, Paris.
- OCDE (2020), *Signataires et parties à la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Ed. OCDE, Paris.
- OCDE (2017), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2017.

Union européenne

- Rapport de la Commission européenne, 20 mars 1996, COM (96) 487, La fiscalité dans l'Union européenne (Rapport Monti I).
- Rapport de la Commission européenne, 22 oct. 1996, COM (96) 546, La fiscalité dans l'Union européenne, rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux (Rapport Monti II) ;
- Communication de la Commission européenne au Conseil, au Parlement et au Conseil économique et social, 19 décembre 2006, COM (2006) 823, Coordonner les systèmes de fiscalité directe des États membres, Communication de la Commission sur l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe.

- Communication de la Commission européenne portant sur « l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers », COM (2007) 785, final, non publié.
- Rapport de la Commission au Conseil conformément à l'article 8 de la directive 2003/ 49/ CE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, COM (2009) 179.
- Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude à la loi et l'évasion fiscales, COM (2012) 722 final.
- Recommandation (UE) 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre des mesures de lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, COM (2016) 271.
- Propositions de directives du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), 2011,
- Proposition n° 2013/0400 (CNS) de directive du Conseil modifiant Cons. UE, dir. n° 2011/96/UE, 30 nov. 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.
- Proposition de directive n° 2016/0011 (CNS).

Assemblée nationale

- Rapp. AN, comm. fin., rapp. n°1243, 10 juil. 2013
- AN, Proposition de résolution tendant à faire de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales la grande priorité nationale 2020, n°2015.
- Rapp. AN, comm. fin., rapp., 25 juill. 2018
- Rapp. AN., comm. fin., rapp. n°1236, 12 sept. 2018
- Rapp. AN. Comm. fin., rapp. n°1302, 11 oct. 2018
- Rapp. AN, Comm. fin., r app. n° 4052, 7 avril 2021 : B. PEYROL, « Rapport d'information sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises ».

Sénat

- Sénat, rapp. n°689, Art. 11 (Art. 209 B du code général des impôts) - Renversement de la charge de la preuve pour les transferts de bénéfices vers les pays à fiscalité privilégiée, 23 juillet 2012.

Comité de l'abus de droit

- Rapp. CADF, avis rendus au cours des séances du 15 octobre et du 18 novembre 2021, CADF, avis, séance n° 1/2020, 23 janv. 2020, aff. n° 2019-70 et n° 2019-72.
- Rapp. CADF, avis rendus au cours des séances du 4 février 2022, du 5 mai 2022, du 23 juin 2022 et du 29 septembre 2022

Autres

- Cour des comptes, La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer, rapport annuel 2016, t. II, p.359.
- Les rapports du CE, *Le droit souple-étude annuelle 2013*, n°64, 2013, p.9

VI. Doctrine administrative

- BOI-IS-BASE-70 : IS - Base d'imposition - Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal.
- BOI-CF-IOR-30-10 : CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédures de l'abus de droit fiscal - Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF.
- BOI-CF-IOR-30-20 : CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédures de l'abus de droit fiscal - Procédure de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 A du LPF.
- BOI-IS-FUS-10-20-20 : IS - Fusions et opérations assimilées - Régime de droit commun et régime spécial des fusions de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés - Régime spécial des fusions - Champ d'application.
- BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10 : RPPM - Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés - Modalités particulières d'imposition - Régime fiscal des revenus distribués par les sociétés françaises à des non-résidents - Exonérations totales ou partielles de retenue à la source - Régime de droit commun pour les dividendes distribués aux sociétés mères européennes.
- BOI-RPPM-RCM-10-30-20 : RPPM – Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés – Champ d'application – Revenus de valeurs mobilières étrangères et revenus

assimilés – Cas particulier des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures soumises hors de France à un régime fiscal privilégié (CGI, art. 123 bis)

- BOI-IS-FUS-10-20-20 : IS - Fusions et opérations assimilées - Régime de droit commun et régime spécial des fusions de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés - Régime spécial des fusions - Champ d'application.
- BOI-INT-DG-20-25 : INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
- BOI-INT-DG-20-50-20 : INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - États et territoires non coopératifs - Dispositions applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un État ou un territoire non coopératif
- BOI-INT-DG-20-50-30 : INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - États et territoires non coopératifs - Dispositions applicables aux résidents d'États ou territoires non coopératifs ou aux revenus transitant par de tels États ou territoires.
- BOI-IR-DOMIC-30 : IR – Situations particulières liées au domicile - Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France.
- BOI-IS-BASE-60-10-40 : IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers - Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié – Clause de sauvegarde.

VII. Jurisprudences

Cour de justice de l'Union européenne

CJCE, 7 févr. 1979, C-115/78, *Knoors*, Rec. CJCE 1979 p. 399.

CJCE, 3 déc. 1974, C-33/74, *Van Binsbergen*. : Rec. CJCE 1974, p. 1299.

CJCE, 17 oct. 1996, *Denkavit E.A.*, aff. jts C-283/94 et a., Rec. I. 5063.

CJCE, plén., 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *Leur bloem*, concl. F.G JACOBS : Dr. fisc. 1997, n°38, comm. 979 ; RJF 10 /1997, n°1002.

CJCE, 16 juill. 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industrie plc (ICI) c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* : Rec. CJCE 1998, I, p. 4695 ; RJF 11/1998, n° 1382.

CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros Ltd c/ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen* : Dr. fisc. 1999, n° 19, act. 100170 ; RJDA 7/1999, n° 786, concl. A. LA PERGOLA.

CJCE, *Pavlov e.a.*, 12 septembre 2000, Aff. C-180/98 à C-184/98.

CJCE, 14 dec. 2000, C-110/99, *Emsland-stärke* : Rec. p. I-11569.

CJCE, 25 octobre 2001, aff. C-475/99, *Ambulanz Glöckner* : Rec. p. I-8089.

CJCE, 21 fév. 2006, C-255/02. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* : *RJF*, 5/2006, n° 648 ; *BDCF* 5/2006, n°68, p.62, concl. L-M POIARES MADURO.

CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* : *Dr. fisc.* 2006, n°39, act. 176.

CJCE, 28 juin 2007, *Internationaler Hilfsfonds c/ Commission des Communautés européennes*, aff. C-331/05, Rec., p. I-5475.

CJCE, 5 juil.2007, C-321/05, *Hans Markus Kofoed contre Skatteministeriet*.; *Europe* 2007, comm. 238, obs. Ê.MEISSE.

CJCE, 21 fév. 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl* : *Dr. fisc.* 2008, n°123, cpmm. 366, note O. FOUQUET.

CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA* : *Dr. fisc.* 2008, n°24, act.184, note O. FOUQUET.

CJUE, 21 janv. 2010, aff. C-311/08, *Sté de Gestion Industrielle SA (SGI)*, pt. 66 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 41, 520, n° 72 ; *RJF* 2010, n° 44.

CJUE, 29 avr. 2010, *M. e.a.*, C-340/08, Rec, p. I-3913, pt. 44-45, 49.

CJUE, 20 mai 2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg, BV*, P. 56.

CJUE, 14 sept. 2010, *Akzo Nobel Chemicals Ltd et Akros Chemicals Ltd c/ Commission e.a.*, aff. C-550/07, Rec., p. I-8301.

CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-126/10, *FOGGIA- SGPC*: *RJF* 2/12, n°201.

CJUE, 3^e ch., 20 juin 2013, aff. C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs C/ Paul Newey*: *Dr. fisc.* 2013, n° 36, act. 472.

CJUE, 8 mars 2017, aff. C-14/16, *Euro Park Service*: *Dr. fisc.* 2017, n° 20, comm. 306, note N. de BOYNES.

CJUE, 7 sept. 2017, aff. C-6/16, *Egiom et Enka* : *Dr. fisc.* 2018, n° 11, comm. 223, note A. MAITROT DE LA MOTTE et L. SILBERMAN ; *Dr. sociétés* 2017, comm. 219, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 11/2017, n° 1145.

CJUE, 22 nov. 2017, aff. C-251/16, *Edward Cussens et a. c/ T. G. Brosnan*: *Europe* 2018, comm. 2, obs. D. SIMON.

CJUE, 26 févr. 2019, Aff.Jtes C-115/16 (N Luxembourg 1), C-118/16 (X Denmark A/S), C-119/16 (C Danmark I) et C-299/16 (Z Denmark Aps) : note N. BOYNES : *Dr. fisc.* 2019, n°21, comm. 275.

CJUE, 26 févr. 2019, *t danmark et y denmark*, Aff. Jtes c-116/16 et c-117/16.

CJUE, 5 mai 2022, aff. C-570/20 : *Dr. pénal* 2022, n° 7-8, comm. 135, note V. PELTIER.

Cour européenne des droits de l'homme

CEDH, 8 juin 1976, n°A-22, *Engel c/ Pays-bas*

CEDH, 21 fév. 1984, n° A-73, *Öztürk contre Allemagne*

CEDH, 1^{er} déc.1992, n°18.656/91, *Périn* : *AJDA* 1993, p. 487, chron. J.-F. FLAUSS.

CEDH, 24 fév. 1994, n°12.547/86, *Bendenoun c/ France* : *Dr. fisc.* 1994, n°21-22, comm. 989, ét. J.-P LE GALL et L. GERARD, p. 878-885.

CEDH, 7 juin 2012, Aff. 4837/06, *Sté Segame c/ France* : *Dr. fisc.* 2012, n°29, comm. 387, note L. AYRAUL.

CEDH, 15 nov. 2016, Req. n° 24130/11 et n° 29758/11, A. et B. c/ Norvège : *Dr. fisc.* 2016, comm. 603, obs. M. PELLETIER ; *Dr. pén.* 2017, comm. 14.

Conseil constitutionnel

Cons. Const. 15 janv. 1975, n°74-54 DC, Loi relative à l'interruption volontaire de grossesse : *D.* 1975, note L. HAMON.

Cons-const., 26 nov.2010, n°2010-70 QPC : *RJF* 2/11, n°210.

Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : *Dr. fisc.*, 2014, n° 1-2, comm. 70.

Cons. const., 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, *Assoc. Français des entreprises privées (AFEP) et a.* : *Dr. fisc.* 2015, n° 12, comm. 223, note P. KOURALEVA-CAZALS.

Cons. const., déc., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative pour 2015.

Cons. const., 24 juin 2016, n°2016-545 QPC, *Alec W et a* et n°2016-546 QPC, *Jérôme C* : *Dr. Fisc.* 2016, n°27, comm. 405, note S. DETRAZ.

Cons. const., 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC , loi de finances pour 2017 : *RJF* 2017, n° 251.

Cons. const., 1^{er} mars 2017, n° 2016- 614 QPC, *Lacquemant* : *Dr. fisc.* 2017, n° 10, act. 15.

Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, *Nabitz*: *Dr. fisc.* 2017, n° 41, act. 552.

Cons. const., 23 novembre 2018, n°2018-745 QPC.

Cons.const., DC n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019.

Juridictions administratives

Conseil d'État

CE, 8 mai 1964, n°56768, concl. E. DUFOUR.

CE, 19 déc. 1975, n° 84774 et 91895, *Cie d'assurance A : Lebon*, p. 651.

CE, 10 juin 1981, n° 18664 : *Dr. fisc.* 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY ; *RJF* 1981, n°9, p. 426 ; *GAJF*, 2e éd., n° 22-7.

CE, 28 mai 1982, *M. Albert ROGER*, rec. p. 192.

CE, 29 juill. 1983, rec. n° 34 579 : *Dr. fisc.* 1984, n° 1, comm. 31, concl. P. RIVIERE.

CE, 3 févr. 1984, n°38320, *Mme Bilger Gillet*, *RJF* 4/84, n° 499.

CE, 17 déc. 1984, n°47293 : *Dr. fisc.* 1985, n°11. comm. 553, concl. O. FOUQUET.

CE, 21 juil. 1989, n° 59.970, *M. Bendjador* : *Dr. fisc.* 1990, n°1, comm. 28.

CE, 21 juill. 1989, n° 58871, *Lalande* : *Dr. fisc.* 1990, n° 1, comm. 28, concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE.

CE, 20 oct. 1989, n°108243, *Nicolo* : *RJF* 11/89, n°1266.

CE, 29 juin 1990, n° 78519, *GISTI* : *RJF* 8-9/1990, n° 1096.

CE, 24 sept. 1990, n° 58657, *Boisdet*, Rec., p. 251.

CE, 28 fév. 1992, *SA Rothmans International France et SA Philip Morris Fr.*, Rec. p. 81.

CE, 17 mars 1993, n° 74775, *M. Goutali* : *Dr. fisc.* 1993, n°28, comm. 1470, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

CE, 31 mars 1995, n°117483, n° 117484 et n° 128205, *Pujos* : *Dr. fisc.* 1995, n°22, comm. 1224, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

CE, 5 nov. 1955, n° 22322 : *Dr. fisc.* 1956, n° 1, p. 5, concl. J. BOITREAUD ; *AJDA* 1956, II, 47, note R. DRAGO.

CE, 8 janv. 1997, n°139711, *M. Fattell* : *Dr. fisc.* 1997, n°10, 275, concl. G. GOULARD, *RJF* 3/1997, n°195.

CE, 8 avr. 1998, n° 192539, *Sté distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* : Lebon, p. 170, concl. G. GOULARD ; *RTD Com.* 1998, p.969.

CE 13 oct. 1999, *Diebold Courtage*: *RJF* 12/1999 n° 1492 chron. E. MIGNON; *BDCF* 12/1999 concl. BACHELIER.

CE, 30 déc. 2003, n° 233894, *SA Andritz* : Lebon, p. 527 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 16, comm. 427, concl. G. BACHELIER, note P. MASQUART.

CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *Pléiade* : *RJF* 5/04, n°510, concl. P. COLLIN.

CE, 18 mai 2005, n° 267087, *Sté Sagal* : *Dr. fisc.* 2005, n° 44/45, comm. 762, concl. P. COLLIN.

CE, 18 janv. 2006, n°265790 et n°265791, *Serfaty* : *Dr. fisc.* 2006, n°41, comm. 646, concl. C. VEROT.

CE, 23 août 2006, n° 262914, *Treilhou* : *Dr. fisc.* 2007, n° 7, comm. 190, concl. M. MITJAVILLE.

CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *min. c/ Sté Bank of Scotland*: *Dr. fisc.* 2007, n° 4, comm. 87, note O. FOUQUET, concl. F. SÉNERS.

CE, 28 févr. 2007, n° 284565, *min. c/ Persicot* : *Dr. fisc.* 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. VALLÉE, note O. FOUQUET ; *RJF*, 5/2007, n° 599 ; *BDCF* 5/2007, n° 61.

CE, 5 mars 2007, n°284457, *Sté pharmacie des Challonges* : *Dr. fisc.* 2007, n° 20, comm. 522, note O. FOUQUET.

CE, 10 juil. 2007, n°294537, *Tomasina* : *RJF* 11/07, n° 1297, concl. P. COLLIN

CE, 10 déc. 2008, n° 295977, *Sté Andros et Cie* : *Dr. fisc.* 2009, n° 20, comm. 323.

CE Avis, sect., fin., n°382.545, 31 mars 2009.

CE, 27 juil. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de Crédit Mutuel* : *Dr. fisc.* 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. GLASER.

CE, 27 juill. 2009, n° 295805, *Sté Conforama Holding* : *Dr. fisc.* 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. GLASER ; *JCP E* 2009, 2051 ; *RJF* 12/2009, n° 1140 ; *BDCF* 12/2009, n° 143.

CE, 7 sept. 2009, n° 305586, *SA Axa* : *Dr. fisc.* 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. OLLÉON, note E. MEIER et R. TORLET ; *RJF* 12/2009, n° 1138 ; *BDCF* 12/2009, n° 142

CE, 7 sept. 2009, n° 305596, *Sté. Henri Goldfarb* : *RJF* 12/2009, n° 1139, concl. L. OLLÉON.

CE, 17 mars 2010, n° 309197, *SARL Café de la paix* : *RJF* 6/10, n° 653.

CE, 14 avr. 2010, n°315940, *M. et Mme Lanoux*, concl. J. BURGUBURU.

CE, 30 juil. 2010, n° 306318, *M. Pasco* : *Dr. fisc.* 2010, n° 50, comm. 596, *RJF* 11/2010, n° 1004.

CE, 6 oct. 2010, n°299986, *Kalpokdjian* : *Dr. fisc.* 2011, n°4, comm. 126, concl. J. BOUCHER

CE, 8 oct. 2010, n° 313139, *min. c/ Bauchart* ; n° 301934, *M. Bazire* : *Dr. sociétés* 2011, comm. 20, note J.-L. PIERRE ; *RFP* 2010, comm. 100, note J.-J. LUBIN.

CE, 8 oct. 2010, n° 321361, *min. c/ Cts Four*: *Dr. fisc.* 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. OLLÉON, note R. POIRIER.

CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *minc/ SARL Concept Sport* : Lebon p. 513 ; *Dr. fisc.* 2011, n°10, comm. 249, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note F. DEBOISSY.

CE, 15 avr. 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT* : *Dr. fisc.* 2011, n° 24, comm. 394, concl. P. COLLIN, note P. DIBOUT ; *RJF* 7/2011, n° 862.

CE, 21 nov. 2011, n°3227207, *Cie des Glénans* : *RJF* 2/12, n°102.

CE, 15 fevr. 2012, n°325737, *Trouvain* : *RJF* 5/2012, n°496 ; *BDCF* 5/2012, n°61, concl. F. ALADJIDI.

CE, 16 avr. 2012, *Paupardin*, n°323592 : *RJF* 2012, n° 674.

CE, 23 juil. 2012, n° 342017, *M. et Mme Bazin-Faucon* : *Dr. fisc.* 2012, n° 48, comm. 538, note F. DEBOISSY.

CE, 27 juil. 2012, n° 327295, *Berjot* : *Dr. fisc.* 2012, n° 46, comm. 522, concl. E. CREPEY.

CE, 30 janv. 2013, n°346683, *Sté Ambulances de France* : *RJF* 4/13 n°392.

CE, 3 déc. 2014, n°367822, *min. C/Joulin* : *Dr. fisc.* 2015, n°6, comm. 133.

CE, 20 mars 2013, n°346642, *Piazza* : *Dr. fisc.* 2013, n°13, act. 182.

CE, 4 déc. 2013, n°348136, *M. Emilson Gomes De Moraes* : *Dr. fisc.* 2014, n°11, comm. 211, concl.V. DAUMAS, note C. de LA MARDIÈRE.

CE, 11 avr. 2014, n° 352999, *Garnier Choiseul Holding* : *Dr. fisc.*, n°26, comm. 408, concl. F. ALADJIDI, note M. BUCHET.

CE, 23 juin 2014 n°360708, *Groupement Charbonnier Montdidérien* : *RJF* 10/14 n°925.

CE, 11 mai 2015, n° 365564, *Sté Natixis* : *Dr. fisc.* 2015, n°31-35, comm. 256, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note N. de BOYNES.

CE, 13 déc. 2015, n° 372733, *min. c/ Sté BNP Paribas*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note S. AUSTRY.

CE, 30 déc. 2015, n°374836, *Sté Holcim France SAS* : *Dr. fisc.* 2016, n°13, comm. 257, note A. MAITROT DE LA MOTTE.

CE, 7 mars 2016, n° 371435, *Cie internationale des wagons-lits et du tourisme* : *Dr. fisc.* 2016, n° 46, comm. 591, concl. A. BRETONNEAU, note E. MEIER.

CE, 13 janv. 2017, n°391196, *SAS Ingram Micro* : *Dr. fisc.* 2017, n°15, comm. 254, concl. E. CREPEY ; *RJF* 2017, n°250.

CE, 25 oct. 2017, n°396954, *Verdannet* : *Dr. fisc.* 2018, n°2, comm. 64, concl. E. CRÉPEY

CE, 22 déc. 2017, n°406791, *El. Mir* : *RJF* 2018, n° 460, concl. R. VICTOR.

CE, 12 oct. 2018, n°414383 : *RJF* 1/19, n°1.

CE, 3 déc. 2018, n° 406617, *Sté Manpower France Holding* : *Dr. fisc.* 2019, n°4, comm.132, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note F. DEBOISSY.

CE, 21 déc. 2018, n°402226, *Sté Cröe Suisse* : *Dr. fisc.* 2019, n°9, 176, concl. A. BRETENNEAU.

CE, 8 févr. 2019, n°407641 : *Dr. fisc.* 2019, n°21, comm. 272, concl. M.-G. MERLOZ, note P.-Y. DI MALTA.

CE, 12 févr. 2020, n° 421444 et 421441, *Wendel* : *Dr. fisc.* 2020, n° 10, comm. 180, concl. A. ILJIC, note R. VABRES.

CE, 5 juin 2020, n°423812, *Sté Eqiom et sté Enka* : *Dr. fisc.* 2020, n° 24, act. 198.

CE, 19 juin 2020, n° 429393 et 418452 : *Dr. fisc.* 2020, n°46, comm. 438, , concl. A. ILJIC, note F. DEBOISSY.

CE, 28 oct. 2020, n° 428048, *Charbit* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, comm. 444, note F. DEBOISSY.

CE, 11 déc. 2020, n° 420174, *min. c/ Conversant International Ltd*, anciennement dénommée *Valueclick International Ltd* : *Dr. fisc.* 2020, n° 51-52, act. 464, concl. L. CYTERMANN.

CE, 11 déc. 2020, n° 440307 : Lebon T., p. 669 et 718 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 27, comm. 310, concl. K. CIAVALDINI ; *RJF* 2021, n° 301.

CE, 5 févr. 2021, n° 430594 et 432845, *min. c/ Performing Right Society* : *Dr. fisc.* 2021, n° 13, act. 185, M. VAIL et B. LHERMET ; *Dr. fisc.* 2021, n° 17, comm. 226, concl. L. DOMINGO.

CE, 12 jan. 2022, *M. et Mme. Jarcsek*, n° 433965, concl. L. DOMINGO.

CE, 4 févr. 2022, n° 455278, *Sté Hays France*, concl. M.-G. MERLOZ, note H. TUROT.

CE, 11 fév.2022, n°455794 : *Dr. fisc.* 2022, n°22, comm. 239, concl. K. CIAVALDINI, note F. DEBOISSY.

CE, 14 avr. 2022, n° 455943, concl. R. VICTOR, note B. GOUTHIERE, *Dr. fisc.* 2022, n°28, comm. 281.

CE, 25 avr. 2022, n° 439859, *Sté Rubis*, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note Y. RUTSCHMANN et V. CAMATTA.

CE, 20 mai 2022, n° 444451, *Sté Planet* : *Dr. fisc.* 2022, n° 21, act. 199.

CE, 31 mai 2022, n° 453175, *SE Dassault Systèmes*, concl. R. VICTOR, *Dr. fisc.* 2022, n° 39, chron. 341, C. ACARD, spéc. n° 1 à 5, et comm. 345, note N. JACQUOT.

CE, 31 mai 2022, n° 455349 et 455807,

CE, 31 mai 2022, n° 454288

CE, 27 janv. 2023, n° 463883, *Sté Orange (na)*,

Juridictions de fond

TA Versailles, 11 juillet 2003 n°99-5645, *Sté SCDM* : *RJF* 1/04 n°79.

CAA. Nantes, 13 déc. 2006, n° 05NA00650, *Simmenauer* : *RJF* 5/2007, n°598.

CAA Nantes, 7 avr. 2008, n° 06NT00976, *Paumard* ; CAA Nantes, 7 avr. 2008, n° 06NT00453, *Ciavatta* : *RJF* 2008, n° 1104

CAA Versailles, 28 déc. 2012, n° 10VE00433, *M. Badin* : *Dr. fisc.* 2013, n° 18-19, comm. 276, concl. J.-É. SOYEZ, note R. POIRIER

CAA Paris, 29 nov. 2013, n° 11PA04091

CAA Paris, 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538, *ValueClick devenue Conversant International Ltd* : *Dr. fisc.* 2018, n° 39, comm. 408, concl. F. PLATILLERO, note F. DEBOISSY et G. WICKER ; *RJF* 6/2018, n° 589

CAA Versailles, 3 juill. 2018, n° 17VE03170, *Sté Egiom et Sté Enka*.

CAA Paris, ch. réun., 20 décembre 2018, n° 17PA00747, *M. C : Procédure* 2019, n°3, comm. 104, note O. NEGRIN.

CAA Lyon, 12 mars 2020, n° 18LY01137.

CAA Versailles, 27 mai 2021, n° 19VE00090, *SAS Alphatrad*, concl. C. HUON, note M. VAIL, B. BLETON et B. LHERMET.

CAA Paris, 8 juillet 2022, n°16PA02400,

CAA Paris, 8 juillet 2022, n°16PA02401

Juridictions civiles

Cass. req., 13 mai 1929 : S. 1929, 1, p. 289, note H. Rousseau : affaire dite des "Hôtels de Provence".

Cass. com., 3 oct. 1995, n° 1580 D, *SCI Cohido* : *JCP N* 1996, n° 43, p. 1511, note J.-P. GARÇON.

Cass. com., 1er juin 1999, n° 1143 D, *Sté Simmogest* : *RJF* 1999, n° 1104.

Cass. Com. 23 juin 2015, n° 13-19.486, *FS-P, DGFIP c/ Mme GIHR-CHITARRINI* : *Dr. fisc.* 2015, n°42, comm. 643.

Cass. ass. plén., 2 oct. 2015, n° 14-14.256, *P+B+R+I, DGFIP c/ Eshagh et a.* : *Dr. fisc.* 2015, n° 46, comm. 679, note Ch. LAROCHE.

Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.001 : *Bull. crim.* n° 113. ; Cass. crim., 30 mars 2016, n° 16-90.005 : *Bull. crim.* 2016, n° 114.

Cass. Com., 4 mars 2020, n°17-31.642 : *Dr. fisc.* 2020, n°23, comm. 261, note. P. FERNOUX.

Cass. Crim, 21 oct. 2020, n° 19-81929 : *Dr. fisc.* 2020, n°47, comm. 445, note C. CASSAN et P. MISPELON.

Cass. Crim. 23 mars 2023, n°19-81.929 : *FS-B*, note G. GOULARD et P. MISPELON.

INDEX

(Les chiffres correspondent au numéro de page)

A

Abus de droit :

- à but exclusivement fiscal, 49
- à but principalement fiscal, 60, 465
- convention fiscale, 52, 377
- doctrine administrative, 55, 251
- notion, 10
- rampant, 332, 335
- sanction, 59, 288, 293
- Solidarité, 59

Acte :

- anormal de gestion, 99
- apparent, 11
- isolé, 257 et suiv.

Antinomie : 437

Articulation :

- critères d'articulation, 272, 274
- expresse (205 A - 210-0 A III), 446, 465
- notion 27, 273

Avantage :

- conventionnel, 70, 166, 364
- fiscal, 166, 173, 204, 206, 237

Avoir fiscal : 44, 198

B

Bank of Scotland (arrêt): 46, 135, 158, 378, 379

Bénéficiaire apparent : 116, 137, 141

Bénéficiaire effectif :

- articulation, 147
- fondements, 126, 127
- identifiable, 140
- nature, 143
- non identifiable, 141
- notion, 130, 132

BEPS : 18, 68

But :

- déterminant, 156, 164, 165, 166, 171
- essentiellement fiscal, 163
- exclusivement fiscal, 157
- principalement fiscal, 21, 62, 87, 95, 114, 159, 170, 173, 174

C

Cadbury Schweppes (arrêt) : 37, 108, 109, 174, 214, 227

Cause : 165, 223

Champ d'application :

- razione loci, 429, 455
- razione materia, 430
- razione personae, 430

Charbit (arrêt): 55, 220, 252, 254, 263

Clause anti-abus :

- "mère-filiales", 89, 370, 449
- "fusions", 85, 447
- générale (205 A), 75, 373, 432, 440, 451, 458
- IFI, 96, 371, 457
- "intérêts-redevances", 93, 448
- *Limitation of Benefits*, 68
- *Principal Purpose Test*, 70, 364, 373

Clause de sauvegarde :

- 155 A (clause prétorienne), 118
- ETNC, 123
- SEC (personne morale) dans UE, 108,
- SEC (personne morale) hors UE, 105
- SEC (personne physique), 113
- SEC (personne physique) - ETNC, 114

Comité de l'abus de droit : 58, 64, 77, 97, 303, 344, 368, 376, 420, 453, 467

Concurrence fiscale : 16

Confiance légitime : 397

Conflit de normes :

- horizontal, 271
- règle de règlement-, 358
- vertical, 271, 349

Contradictoire :

- principe, 291
- procédure, 284
- rapport, 384

Contre-lettre : 134, 136**Contrôle :**

- d'une société, 97,103

D**Danois (arrêts):** 157, 174, 184, 214, 241**Démembrement de propriété :** 63**Détention :**

- seuil de -, 200, 253, 464

Détournement : 197, v. *intention frauduleuse***Directive :**

- "ATAD", 20, 423
- "fusions", 82, 84, 371
- "intérêts-redevances", 38, 92
- "mère-filiales", 38, 88, 91
- ATAD 3, 20,

Directive shopping : 125**Dividende :** 198, 201, 239, 246, 283**Donation :** 63, 259, 334**E****ETNC :**

- clause de sauvegarde, 123
- Liste, 122
- notion, 121
- Régime SEC, 105

Evasion fiscales : 14**F****Fictivité :**

- du montage, 256
- d'une société, 227

- juridique, 263
- présomption de -, 116

Fraude fiscale : 12, 23, 279, 311, 313**Fraude paulienne :** 4***fraus omnia corrumpit* :** 3, 481**G*****Garnier Choiseul Holding (arrêt)* :** 162, 168, 202**H****Habilité :** 12***Halifax (arrêt)*:** 8, 35, 155, 156, 174***Hays France (arrêt)*:** 51, 319, 396, 399 **Holding :** 101, 216

- passive, 230, 240

I**Indivisibilité :**

- des actes, 223, 256

Inopposabilité :

- distinction nullité, 282
- notion, 131, 281, 290, 367

Intention des auteurs des textes : 176, 192, 193**Intention frauduleuse :** 196, 299, 311, 332, 481**Intérêt :**

- d'autrui, 137
- personnel, 137
- poursuivi, 136

Interposition :

- artificielle, 241
- - de personnes, 132, 134
- - d'une société, 202, 237
- illustration, 140, 148, 242
- présomption d' -, 100, 101

Interprétation :

- historique, 185
- littérale, 182
- téléologique, 182

L

Lex specialia generalibus derogant :

- application, 452, 453, 461
- conditions, 434, 437, 438
- valeur, 422, 426

Lupa (arrêt) : 341, 345

M

Majoration :

- abus de droit, 59, 285
- manoeuvres frauduleuses, 300
- manquement délibéré, 299

Mandat : 131, 134, 138

Montage :

- "coquillard", 201
- montage purement artificiel, 213
- non authentique, 76, 90, 215, 468
- notion, 223

N

Natixis (arrêt) : 158, 194, 239, 265

O

Option fiscale : 151, 198

P

Pouvoir de requalification de l'administration fiscale :

335, 336

Présomption de fraude à la loi :

- 155 A, 115
- articulation, 330, 368, 456, 458
- ETNC, 121
- notion, 98
- SEC (personne morale), 101
- SEC (personne physique), 110

Principe :

- d'interdiction des pratiques abusives, 37
- général de lutte contre la fraude à la loi, 44

- non bis in idem, 314, 316
- subsidiarité des conventions fiscales, 360

Principe général du droit : 390

R

Raisonné :

- test, 73

Règle :

- d'assiette, 292, 293, 326
- générale, 418, 431
- règle non répressive, 295
- répressive, 275, 295
- spécial d'application, 428, 440
- spéciale, 429

Rent a star company : v. *présomption 155 A, 114*

Rescrit : 58, 64, 77, 305

- Rescrit spécial 205 A, 77
- spécial L. 64 A, 64

Résidence fiscale : 124, 151, 226, 233

Retenue à la source : 38, 46, 68, 88, 126, 139, 371, 449

S

Siège :

- siège de direction, 233
- siège de direction effective, 233

Simulation : 10, 135, 263

Société :

- fictive, 12, 228, 241
- relais, 134

Soulte : 257

Sté Janfin (arrêt) : 44, 157, 202, 340

Sté Planet (arrêt) : 140, 191

Sté Pléiade (arrêt) : 43, 157

Sté Sagal (arrêt) : 43, 157, 219, 224, 232, 235

Subsidiarité :

- notion, 417

Substance : 217, 218, 227, 230, 232

Substitution base légale :

- substitution d'une clause anti-abus, 342
- exemple, 341

- procédure, 339
- substitution de l'abus de droit, 343

T

Théorie :

- hiérarchie des normes, 350
- - de la représentation, 131,135

Treaty shopping : 125

V

Valeur juridique

- engagements internationaux, 355
- principe général de droit interne, 391
- principe général européen, 395

Verdannot (arrêt) : 52, 220, 246, 379, 383, 385

W

Wendel (arrêts): 243, 247, 250, 256

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE - LA MULTIPLICATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI.....	29
TITRE I. LA DIVERSITE DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE A LA LOI.....	31
Chapitre I. Les fondements généraux de lutte contre la fraude à la loi.....	33
Section I. Le principe général de lutte contre la fraude à la loi.....	33
§1. Le principe général d'interdiction des pratiques abusives en droit de l'Union européenne	34
A- La reconnaissance du principe général de lutte contre les pratiques abusives	35
B- La portée du principe général du droit d'interdiction des pratiques abusives	39
§2. Le principe général de fraude à la loi en droit français	42
A- La reconnaissance du principe de fraude à la loi	43
B- La portée du principe général de lutte contre la fraude à la loi	46
Section II : L'abus de droit français	48
§1. L'abus de droit à but exclusivement fiscal	49
A- Champ d'application	49
1- Les actes et situations concernés.....	50
2- Les textes et les décisions concernés.....	51
a) La notion de « textes »	51
b) La notion de « décisions »	54
B- La procédure particulière de l'abus de droit	57
§2. L'abus de droit à but principalement fiscal	60
A- Le mécanisme du « mini-abus de droit ».....	60
B- Éléments de mise en œuvre de la procédure de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales	
64	
Section III : Les clauses anti-abus générales.....	66
§1. Les clauses anti-abus conventionnelles	67
A- L'exclusion de la clause <i>Limitation of Benefits</i> des fondements de lutte contre la fraude à la loi.....	68
B- La clause Principal Purpose Test comme fondement de lutte contre la fraude à la loi	70
1- Le champ d'application de la clause anti-abus conventionnelle.....	70
2- Le fonctionnement particulier de la clause anti-abus conventionnelle	73
§2. La clause anti-abus de la directive « ATAD ».....	75
A- Présentation de la clause anti-abus générale.....	75
B- La procédure attachée à la clause anti-abus de la directive « ATAD ».....	77

Chapitre II : Les fondements spéciaux de lutte contre la fraude à la loi 81

Section I : Les clauses anti-abus spéciales 82

§1. Les clauses anti-abus tirées du droit de l'Union européenne.....	82
A- La clause anti-abus de la directive « <i>fusions</i> »	82
1- La directive « <i>fusions</i> »	83
2- L'analyse de la clause anti-abus.....	85
B- La clause anti-abus de la directive « <i>mères-filiales</i> »	87
1- La présentation de la directive « <i>mère-filiales</i> ».....	88
2- L'analyse de la clause anti-abus	89
C- La clause anti-abus de la directive « <i>intérêts-redevances</i> »	91
1- La présentation de la directive « <i>intérêts-redevances</i> ».....	92
2- L'analyse de la clause anti-abus	93
§2. Les clauses anti-abus spéciales d'origine interne.....	95
A- L'article 979-I du Code général des impôts	95
B- Les présomptions de fraude à la loi	98
1- La présomption d'interposition d'une société à l'étranger par une personne morale	101
a) La présentation de la présomption.....	101
b) Les clauses de sauvegarde.....	105
i. La clause de sauvegarde hors Union Européenne	105
ii. La clause de sauvegarde au sein de l'Union européenne.....	108
2- La présomption d'interposition d'une société à l'étranger par une personne physique	110
a) La présentation de la présomption.....	110
b) La clause de sauvegarde.....	112
i. La version antérieure de la clause de sauvegarde.....	112
ii. La version actuelle de la clause de sauvegarde	113
3- La présomption d'interposition de l'article 155 A.....	114
a) La présentation de la présomption.....	115
b) Le régime de preuve.....	118
4- Les présomptions spécifiques aux ETNC.....	120
a) Le fondement commun des dispositifs	121
b) Le régime de la preuve	123

Section II. La clause de bénéficiaire effectif..... 124

§1. La notion de bénéficiaire effectif	126
A- Les fondements de la notion.....	126
B- La définition du bénéficiaire effectif	129
1- Le dépassement des approches formelle et économique de la notion.....	130
a) L'approche formelle de la notion	130
b) L'approche économique de la notion	133
2- L'identification du bénéficiaire effectif par application de la théorie de la représentation. 136	
a) La caractérisation du lien de représentation par la recherche de l'intérêt poursuivi	136
b) Les indices de l'absence d'autonomie de la structure interposée.	138

c) Les conséquences de l'identification du bénéficiaire effectif sur l'application des conventions fiscales	140
§2. La nature juridique de la clause de bénéficiaire effectif	142
A- Les controverses sur la nature de la clause de bénéficiaire effectif	143
B- Une notion distincte de la fraude à la loi	145
1- L'autonomie du fondement du bénéficiaire effectif.	145
2- L'articulation des fondements d'abus de droit et de bénéficiaire effectif	147

TITRE II. L'UNITE DE LA NOTION DE FRAUDE A LA LOI 151

Chapitre I. L'unité des critères de la fraude à la loi..... 153

Section I. Le but fiscal poursuivi..... 154

§1. L'hétérogénéité apparente du critère du but fiscal poursuivi.....	155
A- Exposé des divergences terminologiques	155
1- Le but essentiellement fiscal dégagé par la CJUE.....	155
2- Le but exclusivement fiscal de l'abus de droit traditionnel français.....	157
3- Le but principalement fiscal des autres dispositifs anti-abus.....	159
B- Conséquences des différences terminologiques.....	161
§2. L'interprétation convergente vers la recherche du but essentiel de l'opération.....	163
A- Le but essentiellement fiscal	163
1- La signification du motif essentiel	163
2- L'appréciation du motif déterminant.....	165
B- L'assimilation des différents termes au but essentiel.....	168
1- L'interprétation jurisprudentielle assouplie du but exclusivement fiscal.....	169
2- L'assimilation du but principalement fiscal au but essentiel	172

Section II. Le détournement de l'intention des auteurs des textes 175

§1. La caractérisation de l'intention des auteurs des textes.....	176
A- Exposé des différences terminologiques	177
1- Rappel des termes employés	177
2- L'interprétation commune du critère vers la recherche des objectifs poursuivis par les auteurs des textes.....	179
B- La recherche de la ratio legis du texte objet de la fraude à la loi	181
1- Les méthodes d'interprétation de la loi fiscale au service de la lutte contre la fraude à la loi	182
a) L'interprétation téléologique	182
b) L'admission de moyens complémentaires d'interprétation empruntés à l'interprétation historique.....	185
2- La variété des objectifs poursuivis par les auteurs des textes	192
§2. La caractérisation du détournement de l'intention des auteurs des textes	195
A- La recherche d'une application purement formelle des conditions d'obtention de l'avantage fiscal	195
1- L'intentionnalité du comportement du contribuable.....	196
a) La volonté de détourner les objectifs poursuivis par les auteurs.....	196
b) La charge de la preuve de l'intention du contribuable.....	199

2-	La matérialité du comportement du contribuable	201
B-	L'obtention d'un avantage fiscal ou d'une économie fiscale.....	204
1-	La qualification d'avantage fiscal	204
2-	L'appréciation de l'avantage fiscal.....	206
Chapitre II. L'appréciation unitaire de la fraude à la loi à travers la notion de montage artificiel dénué de substance		211
Section I. La notion de montage artificiel dénué de substance		212
§1.	Le développement de la notion de montage artificiel dénué de substance	213
A-	Le développement de la notion en droit de l'Union européenne	213
1-	La notion de montage purement artificiel dénué de substance développée par la CJUE	213
2-	La notion de montage non authentique introduite dans les textes	215
B-	Le développement de la notion de montage artificiel en dehors du droit de l'Union européenne.....	217
1-	Le critère du défaut de substance retenu par les juridictions françaises	218
2-	Le recours à la notion de montage artificiel en cas d'abus conventionnel.....	220
§2.	L'appréciation du montage artificiel dénué de substance.....	222
A-	La signification de la notion de montage.....	223
1-	La définition de la notion de montage	223
2-	Le contenu de la notion en droit fiscal.	225
B-	L'appréciation de l'artificialité du montage	227
1-	Le contrôle de la substance de l'entité.....	227
a)	La réalité de l'implantation.	228
b)	L'exercice effectif et autonome d'une activité économique.....	230
2-	Le contrôle de la rationalité économique du montage	237
a)	La création d'une apparence économique	237
b)	Essai d'une typologie des montages artificiels.....	241
Section II. La mise en œuvre de la notion de montage artificiel dénué de substance		245
§1.	Les conséquences de la caractérisation d'un montage artificiel sur l'appréciation de la fraude à la loi	245
A-	La déduction de la contrariété à l'intention des auteurs des textes et des décisions	246
B-	L'ouverture de la fraude à la loi en cas d'abus de la loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative.....	251
§2.	L'articulation des notions de montage artificiel et de fraude à la loi.....	255
A-	L'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un ensemble d'actes formant un ensemble indivisible	255
B-	L'appréciation de la fraude à la loi en présence d'un acte isolé	257
1-	La théorie de l'acte isolé	257
2-	Le retour aux critères traditionnels de la fraude à la loi	263
CONCLUSION DE PREMIÈRE PARTIE		269

DEUXIEME PARTIE - L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE À LA LOI..... 273

TITRE I. L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE NATURE DIFFERENTE 277

Chapitre I. L'articulation par le critère de l'objet 279

Section I. La différence de nature liée à l'objet des dispositifs 280

§1. L'identification de l'objet des fondements anti-abus 280

A- L'objet commun des dispositifs : la rectification de l'assiette imposable par l'inopposabilité des actes litigieux 281

B- L'objet spécifique de l'abus de droit traditionnel : sanctionner le comportement du contribuable 285

§2. La différence de nature des dispositifs anti-abus..... 291

A- La distinction entre règle anti-abus non répressive et règle anti-abus répressive 292

1 - Le dépassement de la distinction initiale entre règle d'assiette et règle de procédure 292

2 - La controverse sur l'automatisme des majorations pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré 298

B- Les conséquences de la différence de nature des dispositifs..... 303

1 - Les conséquences en termes de procédure 303

2 - Les conséquences en termes de poursuites pénales 311

Section II. La mise en œuvre du critère d'articulation tenant à l'objet..... 320

§1. L'exclusion des thèses d'éviction de l'abus de droit traditionnel..... 321

A- La subsidiarité de l'abus de droit face à des dispositions particulières..... 321

B- L'exclusion de l'abus de droit par l'application d'une règle d'assiette 326

§2. La concurrence des fondements de nature différente 329

A- La liberté dans le choix initial du fondement anti-abus 329

1 - Le choix initial du fondement anti-abus 329

2 - La limite de l'abus de droit rampant..... 332

a) La reconnaissance de la notion d'abus de droit rampant 332

b) L'absence d'abus de droit rampant dans le choix du fondement anti-abus..... 335

B- Le choix des armes en cours de procédure 338

1 - La substitution de base légale..... 339

2 - La mise en œuvre de la substitution de base légale dans le cadre des dispositifs anti-abus 342

CHAPITRE II. L'articulation par le critère de la source 349

Section I. L'articulation de la clause anti-abus générale conventionnelle et des fondements anti-abus de droit interne 352

§1. Le principe de supériorité des engagements internationaux sur les lois internes..... 353

A- L'article 55 de la Constitution, fondement de la valeur supérieure des traités sur les fondements internes..... 353

B- L'article 55 de la Constitution, règle de conflits de normes 357

§2. La mise en œuvre du principe de supériorité des engagements internationaux dans l'articulation des dispositifs anti-abus..... 362

A- L'application incertaine du principe de primauté des conventions fiscales en l'absence de conflits entre les dispositifs anti-abus ayant le même objet 363

1 - L'articulation des clauses anti-abus spéciales et de la clause anti-abus

générale conventionnelle	364
a) L'articulation des présomptions de fraude à la loi et de la clause anti-abus générale conventionnelle	364
b) L'articulation des clauses anti-abus spéciales et de la clause anti-abus conventionnelle ...	369
2 - L'articulation de la clause anti-abus générale conventionnelle et des dispositifs anti-abus généraux.....	372
a) L'articulation de l'article 205 A et de la clause anti-abus conventionnelle	373
b) L'articulation de conflit de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus conventionnelle.....	375
B- L'application incertaine du principe de primauté des conventions fiscales en présence de dispositifs n'ayant pas le même objet	377
1 - La position jurisprudentielle avant l'insertion de la clause anti-abus conventionnelle	377
2 - La controverse sur l'application de l'abus de droit traditionnel depuis l'insertion de la clause conventionnelle	380
a) La thèse de la concurrence des fondements.....	380
b) La thèse de l'éviction de l'abus de droit interne.....	385
Section II. L'articulation des fondements anti-abus écrits et des principes généraux du droit	389
§1. La valeur des principes généraux de lutte contre la fraude à la loi	390
A- La valeur du principe général interne de lutte contre la fraude à la loi.....	390
B- La valeur du principe général européen d'interdiction des pratiques abusives	393
§2. L'articulation des principes généraux du droit et des fondements anti-abus écrits.....	396

TITRE II. L'ARTICULATION DES FONDEMENTS DE MEME NATURE

Chapitre I. Le recours à l'adage lex specialia generalibus derogant

Section I. La nature de l'adage lex specialia generalibus derogant.....	414
§1. Exposé de la règle lex specialia generalibus derogant.....	415
A- La prééminence du droit spécial	415
B- La subsidiarité de la règle générale	417
§2. La valeur juridique de l'adage lex specialia generalibus derogant	421
A- L'absence de valeur juridique de l'adage lex specialia generalibus derogant	422
1- L'absence de valeur légale de l'adage.....	422
2- Le rejet de la valeur de principe général du droit	423
B- Une simple maxime d'interprétation	426
Section II. Les conditions d'application de l'adage lex specialia generalibus derogant	427
§1. L'exigence d'un rapport de spécialité	428
A- Les notions de règle spéciale et règle générale.....	428
1- La notion de règle spéciale.....	428
2- La notion de loi générale	431
B- L'identification d'un rapport de spécialité.....	432
1- Étude des rapports entre les normes	433
2- Les conditions d'identification du rapport de spécialité	434
§2. L'exigence controversée d'une antinomie.....	436
A- Le rejet de la condition tenant à l'existence d'une antinomie.....	437
B- L'admission de la conception souple de l'adage pour l'articulation des dispositifs anti-abus.	438

Chapitre II. La mise en œuvre de l'adage <i>lex specialia generalibus derogant</i>	445
Section I. La primauté des fondements spéciaux anti-abus sur les fondements plus généraux	445
§1. La primauté des clauses anti-abus spéciales sur les fondements anti-abus généraux	446
A- L'articulation de la clause anti-abus de l'article 210-0 A III et des fondements anti-abus généraux	446
1- L'articulation expresse de l'article 205 A du Code général des impôts et de la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du même Code.....	446
2- L'articulation de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales et de la clause anti-abus spéciale de l'article 210-0 A III du Code général des impôts	447
B- L'application de l'adage <i>lex specialia generalibus derogant</i> aux clauses anti-abus applicables en matière de retenue à la source	449
1- L'articulation des dispositifs anti-abus relatifs à l'exonération de la retenue à la source et de l'article 205 A du Code général des impôts	450
2- La primauté des clauses anti-abus spéciales relatives à l'exonération de retenue à la source sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales	452
C- La primauté de l'article 979 I du Code général des impôts sur l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales.....	453
§2. La primauté des présomptions de fraude à la loi sur les autres fondements anti-abus.....	454
A- L'absence de rapport de spécialité entre les présomptions de fraude à la loi et les clauses anti-abus spéciales d'origine européenne	454
B- La primauté des présomptions de fraude à la loi sur les dispositifs anti-abus généraux	458
1- L'articulation des présomptions de fraude à la loi et de l'article 205 A du Code général des impôts	458
2- L'articulation des présomptions applicables en matière d'impôt sur le revenu et de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales	462
Section II. L'articulation des dispositifs anti-abus généraux entre eux	465
§1. L'articulation expresse de l'article 205 A du Code général des impôts et de l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales	465
§2. La proposition de fusion de la procédure de l'article 205 A du Code général des impôts et de la procédure de l'article 64 A du Livre des procédures fiscales	469
CONCLUSION DE DEUXIEME PARTIE	477
CONCLUSION GENERALE	481
ANNEXES.....	487
BIBLIOGRAPHIE.....	491
INDEX.....	525
TABLE DES MATIERES	529