

## DROIT FISCAL GENERAL

### Plan :

Partie I : Droit interne

-Partie générale

-Partie pratique

Partie II : Fiscalité internationale et communautaire

Abus de la directive sur les revenus et l'épargne.

Partie sur l'AAG

Partie sur les prix de transfert

### L'ABUS DE DROIT AU SENS LARGE

## Partie I : Droit interne

### I. Les aspects internes de l'abus de droit

#### A) Généralités

L'abus de droit existait avant que la loi ne le connaisse = juges au 19<sup>ème</sup> siècle sur les droits d'enregistrement (l'IR n'existait pas en tant que tel). L'enregistrement se prête très bien à l'abus = cas des donations maquillées en ventes. Pour éviter les droits de mutation à titre gratuit : vente puis en secret on stipule que le prix de vente ne sera jamais payé. Les juges ont redonné leur qualification réelle à l'opération, conséquence : effets qui étaient attachés à l'opération réelle (la donation).

-Loi du 13 janvier 1941 introduit cette procédure. Ne vise que l'IR.

-1963 : taxes sur le CA, droits d'enregistrement ( qui étaient déjà couverts par la jurisprudence pourtant), taxes de publicité foncière.

-1981 : IGF (impôt sur les grandes fortunes)

-1988 : prend le nom d'ISF

-Réforme de 1987, loi d'Aicardi =

\*création du rescrit fiscal

\*renforcement des garanties du contribuable dans la mise en œuvre des procédures d'abus de droit (notification est visée par un inspecteur ayant un certain grade)

\*le contribuable peut saisir le CCRAD (avant il n'y avait que l'Administration qui pouvait saisir le CCRAD)

\*régime des pénalités est réformé

-Juin 2008 : Olivier Fouquet a remis au gouvernement un rapport concernant la nécessaire réforme de l'abus de droit. Aval de la DLF. Inscrite dans le projet de réforme de la Sécurité Sociale car il y a aussi des réformes concernant la procédure de rescrit dans le domaine de la sécurité sociale. Thème à actualiser pour l'examen de juin !

#### **1) La notion**

Approche traditionnelle = état du droit antérieur à l'arrêt Janfin de 2006.

Combinaison entre un texte (L64) et la jurisprudence

#### **Article L64**

*Modifié par Ordonnance 2004*

*« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts 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.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. 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 consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. »

L64 ne dit pas grand-chose : « dissimule la portée véritable d'un acte ou d'une convention ». On suppose que les actes ou conventions ont un effet éco véritable dissimulés derrière des habillages juridiques. En Allemagne on définit l'abus de droit en opposant la réalité éco et la réalité juridique.

La doctrine estime que l'abus de droit renvoie aux cas :

-de simulation = (l'acte apparent = les tiers en ont connaissance, l'acte occulte = révèle la volonté des parties)

-1321 CC : entre les parties à la simulation c'est l'acte réel qui prévaut.

-de fictivité = (le fait de dire que cet acte ou cette situation existe alors qu'elle n'existe pas). Une société fictive est immatriculée mais en réalité n'existe pas car ses associés ne se réunissent pas par exemple.

Une vente fictive : le prix n'a jamais été payé et le transfert de propriété n'a jamais eu lieu. La vente fictive est une vente qui n'a jamais été suivie d'aucun effet.

-d'interposition de personnes = A vend à B mais B n'est qu'un prête nom pour C. Ca ne relève pas vraiment de l'abus de droit.

➔ C'était l'interprétation de la loi.

La jurisprudence traditionnelle :

**\*CE 10 juin 1981 (N°19079) = arrêt fondateur**

Faits : Les époux X sont proprio d'un domaine viticole et sur ce domaine se trouvait une maison de maître en mauvais état. La rénovation est envisagée. Les époux souhaitent déduire fiscalement les dépenses. Pour pouvoir déduire ces dépenses de rénovation, elles doivent être la contre partie d'un revenu foncier. Dans ce cas les dépenses seront des charges foncières imputables sur le revenu global. Déficit foncier a vocation à s'imputer sur les autres catégories de revenus. Ils constituent donc une SCI avec leurs enfants. La SCI prend à bail la maison en question. La SCI paie un loyer au propriétaire de la maison (sensiblement inférieur aux charges de rénovation afin de parvenir à un déficit). L'administration fiscale opère un redressement sur le fondement de l'abus de droit.

CE : Quand l'administration fiscale se place sur l'abus de droit elle doit se baser sur une fictivité ou sur un motif exclusivement fiscal.

Considérant : « LORSQUE L'ADMINISTRATION USE DES POUVOIRS QU'ELLE TIENT DE CE TEXTE DANS DES CONDITIONS TELLES QUE LA CHARGE DE LA PREUVE LUI INCOMBE, ELLE DOIT, POUR POUVOIR ECARTER COMME NE LUI ETANT PAS OPPOSABLES CERTAINS ACTES PASSES PAR LE CONTRIBUABLE, ETABLIR QUE CES ACTES ONT UN CARACTERE FICTIF OU, A DEFAUT, QU'ILS N'ONT PU ETRE INSPIRES PAR AUCUN MOTIF AUTRE QUE CELUI D'ELUDER OU ATTENUER LES CHARGES FISCALES QUE L'INTERESSE, S'IL N'AVAIT PAS PASSE CES ACTES, AURAIT NORMALEMENT SUPPORTEES EU EGARD A SA SITUATION ET A SES ACTIVITES REELLES »

En l'espèce il aurait fallu démontrer que eu égard à leur activité réelle, les époux n'auraient pas constitué la SCI. Dans cet arrêt le CE pose un principe mais dit qu'en l'espèce on ne pouvait considérer que le seul but poursuivi était fiscal. Il n'applique pas ce principe à l'arrêt.

Ici l'**utilité juridique** de la constitution de la SCI était démontrée.

Le CE définit l'abus de droit comme la poursuite d'un but exclusivement fiscal dans les hypothèses où il n'y a pas fictivité (car ici la SCI n'est pas fictive).

Le but exclusivement fiscal = éluder ou atténuer la charge fiscale. « Atténuer », ça signifie qu'il peut y avoir abus de droit même quand le but n'est que celui de la réduction d'impôt. L'arrêt ne parle pas du but qui est de retarder l'impôt (ex : quand on obtient un sursis).

Comparaison entre la situation et la situation qui aurait existé si ce montage n'avait pas eu lieu.

On peut échapper au grief d'abus de droit en montrant que **juridiquement** on avait **intérêt** à faire cette opération. La plupart des litiges concernant l'abus de droit se gagnent sur le terrain civil et non pas fiscal.

**\*CJCE HALIFAX 21 février 2006** (C-255/02 : curia, lire les conclusions)

En matière de TVA.

Pour la 1<sup>ère</sup> fois la CJCE dégage un principe général de droit communautaire en matière fiscale : « lutte contre la fraude ». La directive TVA ne peut pas faire l'objet d'une utilisation frauduleuse. L'arrêt donne les critères pour identifier la fraude :

-les opérations incriminées doivent avoir pour objet l'obtention d'un avantage fiscal contraire à l'esprit de la directive

-et pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal

1. Ici contrariété avec la législation

2. Essentiellement fiscal/Exclusivement fiscal : est ce pareil ?

Attention à la portée théoriquement limitée de cet arrêt qui ne concerne que la TVA.

**\*CE « JANFIN » 27 septembre 2006** (N°260050)

Transpose de manière encore incomplète le raisonnement de HALIFAX.

Faits : « Dividend washing »

Une société A acquiert des titres d'une société B en décembre 1994 pour 100. Deux semaines après la société B distribue des dividendes à la société A pour 5. Ces dividendes sont assortis d'un crédit d'impôt = un avoir fiscal. Puis la société A revend les titres de la société B pour 100. (cf schéma).

Intérêt de l'opération :

\*le crédit d'impôt : utilisé par la société A comme un moyen de paiement de son propre impôt.

\*-105 + 5 + 100 = opération neutre en terme de trésorerie mais qui a permis d'obtenir un crédit d'impôt.

\*moins value (100-105 = -5). Cette moins value est imputable, elle vient en déduction du bénéfice imposable de la société A. C'est une opération « autour du coupon » ; on achète, on revend.

Dans l'arrêt Janfin il n'y a rien sur la moins value.

**Q° : L'administration pouvait elle se fonder sur l'abus de droit pour empêcher la société A d'utiliser le crédit d'impôt ?**

CE : La théorie de l'abus de droit ne s'applique qu'aux opérations qui ont pour but de limiter l'assiette de l'impôt. Or ici ce qui est reproché c'est l'utilisation du crédit d'impôt pour le paiement de l'impôt. Ici on n'était pas dans le champ de l'article L64 du LPF. Mais ensuite le CE dit : il existe en droit public un principe général de lutte contre la fraude à la loi et qui peut être utilisé par l'administration même quand l'acte revêt la forme d'un acte de droit privé.

Le CE reprend le concept de fraude à la loi utilisé dans HALIFAX. Le lien entre les 2 jurisprudences est apparent dans les conclusions du commissaire du gouvernement.

CE : « *Considérant 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, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient ; 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 susrappelé 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 »*

Il y a donc fraude à la loi quand la contribuable recherche le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs recherchés par leur auteur. Il faut aussi un objectif exclusivement fiscal.

<b>ABUS DE DROIT</b>	<b>FRAUDE A LA LOI</b>
L64 : pour les opérations qui minorent l'assiette	Pour toutes les autres opérations
Jurisprudence : but exclusivement fiscal + (par la suite) contraire aux objectifs du législateur*	But exclusivement fiscal + contrariété aux objectifs du législateur

La procédure de répression des abus de droit ne s'applique pas à la fraude à la loi.

\* Le CE a rendu d'autres arrêts où il va enrichir l'abus de droit du critère de l'opération contraire aux objectifs poursuivis par le législateur :

**-28 février 2007 (284565)**

**-5 mars 2007 (284457)**

C'est désormais une jurisprudence constante du CE.

Aujourd'hui il existe 2 concepts distincts avec 2 procédures distinctes. Tout cela semble aujourd'hui un peu artificiel.

25 juin 2008 : Rapport Fouquet (à lire)

Propose de modifier la définition de l'abus de droit et de réécrire L64. Propose la réception par la loi de la jurisprudence = à la faveur d'une fusion du concept d'abus de droit et de fraude à la loi. Dans sa nouvelle définition il n'y a rien sur l'assiette ou les moyens de paiement.

Mais : dans la définition il est fait référence soit à l'abus de droit par fictivité soit à l'abus de droit par but contraire à l'objectif du législateur. Il ne reste de l'ancien L64 que la fictivité (il n'y a plus de référence à la simulation et à l'interposition de personnes). Ces 2 pratiques redeviennent elles licites ?

Si on intègre la contrariété aux objectifs du législateur à chaque fois que l'abus de droit est recherché il faut trouver l'intention du législateur. **Q° : Sait on toujours quelle est l'intention du législateur ?**

Plutôt non. Concept d'objectif poursuivi par le législateur est assez obscure. Quid des dispositions intégrées pour lesquelles aucun motif n'était donné même dans les travaux parlementaires ?

Dans un article « Les échos » : le cercle des fiscalistes (dont le prof fait partie) propose de ne tenir compte que des objectifs exposés par le législateur.

La définition de l'abus de droit doit être claire car si c'est utilisé comme une arme par l'administration et que c'est flou, c'est dangereux pour le contribuable. Finalement l'abus de droit c'est peu de procès mais c'est beaucoup utilisé par l'administration comme arme.

Le risque c'est que cette 2<sup>ème</sup> condition reste lettre morte.

C'est une décision discrétionnaire de l'administration de mettre les 40% pour manquement délibéré mais les 80% c'est automatique en revanche.

## **2.) La sanction**

Fondement juridique de la sanction de l'abus de droit : 1729 du CGI = 80%.

Si fraude à la loi, on est dans le droit commun des pénalités : les 40% pour manquement délibéré ça n'est pas automatique.

\*Cumul des pénalités :

### **CE 22 avril 2005 (n°257254)**

La société avait déposé une déclaration du CA pour la TVA après le délai et en plus il y avait de graves irrégularités dans la tenue de sa comptabilité. L'Administration applique un certain nombre de pénalités :

-pénalité de retard (10% si pas de réponse dans les 30 jrs de la mise en demeure etc.)

-pénalité de 40% pour les irrégularités dans la compta

-abus de droit : 80%

Total de 160%.

Le CE a dit : la loi Aicardi aboutissait implicitement à limiter le cumul des pénalités à 80%. Il se fonde sur l'intention historique du législateur qui était de limiter les pénalités. C'est artificiel.

\*Les personnes justiciables des pénalités de l'abus de droit

Cas : un contrat à but abusif est passé entre deux personnes. Le bénéficiaire est un tiers.

### **Ex : arrêt du 23 août 2006 (262914)**

Faits : M. Y est PDG d'une SA et associé d'une SCI. La SCI loue à la SA des bureaux dans un immeuble dont elle est propriétaire. Des travaux sont réalisés sur l'immeuble qui appartenait à la SCI.

Ainsi, M. Y a pu enregistrer un déficit foncier qu'il n'aurait pas pu imputer en l'absence de revenus fonciers. L'immeuble appartenant à M.Y était personnel. Le seul but = obtenir un déficit foncier. Ici le bénéficiaire est M.Y.

**Q° = Peut on lui infliger des pénalités alors que le contrat de bail a été conclu entre la SCI et la SA ?**

**CE = l'abus de droit et les pénalités ne peuvent s'appliquer qu'à des personnes qui sont parties à la convention critiquée.** Donc on ne pouvait pas mettre la pénalité d'abus de droit à la charge de M.Y. Solution favorable au contribuable. Le rapport Fouquet propose de mettre fin à cette solution. Ici c'est M.Y qui a été redressé. Si l'administration veut se retourner contre la SCI ou la SA elle doit recommencer toute la procédure : pour prononcer un nouveau redressement à leur encontre. Si elle poursuit la SCI = la pénalité est une charge non déductible donc ça diminue le profit. Si elle poursuit la SA, la SA ne peut elle pas poursuivre le dirigeant pour faute détachable des fonctions ? Ca serait une action de la société contre le dirigeant. C'est comme ça que c'est fini l'affaire des « fonds turbo ». Mais c'est théorique, ça suppose que l'administration ait rouvert une procédure contre la SA.

Fouquet propose que la pénalité d'abus de droit puisse être infligée à d'autres que des parties au contrat : « les parties, de même que les personnes qui en sont bénéficiaires sont solidairement responsables des pénalités de retard... ». Problème : le bénéficiaire ça peut être très large. Ça peut couvrir tous les autres associés de la SCI. Q° : l'avocat serait il considéré comme bénéficiaire car il a été payé pour réaliser le montage ?

Cette solidarité = ça va créer des problèmes de recours entre M.Y, la SCI et la SA. Comment la contribution à la dette va-t-elle se faire ?

### **3) La prévention de l'abus de droit**

C'est pour prévenir que la loi Aicardi a institué un **rescrit** = consulter l'administration avant la conclusion du contrat pour qu'elle se prononce sur le caractère abusif ou non du montage. Si l'Administration n'a pas répondu dans les 6 mois, le contribuable a le champ libre. Si elle dit OK = c'est une prise de position opposable à l'Administration sous réserve que le contribuable ait fait ce qu'il avait présenté à l'administration.

En réalité il y a très peu de rescrits (L64B). Les seuls rescrits qui marchent vraiment dans les cabinets se sont les rescrits « non officiels » : dialogue avec l'administration. Mais beaucoup d'opérations se font sans rescrit car il y a une méfiance. Si le contribuable sait que son montage est illicite il sait que l'administration va dire non. Si le contribuable sait que son montage est borderline, il y a un risque de redressement.

Le rescrit n'est pas anonyme. Si on fait une demande de rescrit on doit dire qui on est.

Depuis ces dernières années, à la suite du rapport Gibert (2004), une pratique s'est développée : l'administration publie sur Internet des rescrits anonymisés ( pas seulement

en matière d'abus de droit), ex : en matière de crédit d'impôt recherche il y a beaucoup de rescrits = c'est bon pour la sécurité juridique.

Attention = les rescrits publiés sur le net n'ont pas le caractère de doctrine opposable. N'ont qu'une valeur indicative. Il y a de plus en plus de rescrits mais on est loin de la transparence. Q° = quand l'administration délivre un rescrit négatif, y a-t-il un recours ?

La décision qui prononce le rescrit n'est pas une décision de justice donc on ne peut pas faire appel. Q° = Peut-on faire un REP pour faire annuler la décision de rescrit ?

### **26 mars 2008 : Association Pro musica ( 278858).**

Faits : L'association obtient un rescrit défavorable et fait un REP. Elle avait reçu 2 lettres de l'administration. CE : ces lettres n'emportent aucun effet de droit sur la situation fiscale du contribuable. Si elles peuvent être regardées comme faisant grief, ça n'est pas un acte détachable de la procédure d'imposition.

C'est paradoxal : la lettre avait pour conséquence d'astreindre l'association à des obligations comptables. Argument de l'association : la lettre fait donc grief.

CE : En gros répond que l'association doit former une réclamation devant l'administration fiscale, voire devant le TA, mais ne peut aller devant le CE directement par le biais du REP. L'enjeu c'est que le REP c'est rapide. Alors que devant le TA c'est beaucoup plus long. Fouquet propose d'introduire des recours contre le rescrit négatif mais pas le REP qu'il juge inadapté.

Propose d'introduire une forme de référé devant le JA pour le rescrit négatif (pour un certain nombre seulement de rescrits, comme les rescrits en matière d'abus de droit, de crédit d'impôt recherche, d'établissement stable en France), en gros se sont les rescrits expressément prévus par la loi.

\* L'administration fiscale a en tête les déclarations spontanées des contribuables de tous les montages optimisants. Été 2005 = projet pour obliger à déclarer les schémas d'optimisation fiscale. Levée de bouclier des professionnels, nouvelle tentative en 2006, même réaction ;

Donc ça n'existe pas en France aujourd'hui mais ça existe aux USA depuis 2000, en GB.

Les USA établissent des « listed transactions »

Ex : quand les pertes dépassent un certain seuil.

En Gb, système assez proche : l'obligation de déclarer pèse aussi sur les « promoters » (avocats, comptables, banques). Mais en France c'est difficile d'introduire cette obligation de déclaration car la répression est déjà forte = c'est difficile de cumuler une répression forte et une prévention. Le secret professionnel est un obstacle majeur de toute façon.

Ex : annulation du décret qui transposait en France la directive blanchiment.

---

## **B) Position de l'abus de droit dans l'échiquier de répression**

Série de mécanismes spécifiques qui visent à lutter contre une opération particulière. Amendement Charas dans les groupes de société, règle spécifique pour lutter contre la sous capitalisation des sociétés. On a donc des **règles spéciales anti abus** et l'abus de droit n'intervient qu'en arrière plan quand ces règles spéciales ne peuvent pas s'appliquer. Il y a une controverse théorique qui anime le prof : **lorsqu'une règle spéciale anti abus ne peut s'appliquer, est-il légitime de remonter à l'abus de droit ?**

### **CE Société Pléiade 18 /02/2004**

### **CE Société Sagal 18/05/2005**

Société française avait une participation dans une filiale luxembourgeoise avec une imposition nulle. La participation de la société mère dans cette filiale était trop faible pour que l'article 209B du CGI puisse s'appliquer. (Rappel : l'article 209B du CGI prévoit que quand une société française détient plus de 50% d'une filiale étrangère soumise à un régime fiscal privilégié : les profits de la société étrangère sont imposés directement en France à travers la société mère). On veut éviter que quand la filiale distribue ses dividendes à la société mère il n'y ait pas d'impôt. En France on fait donc abstraction de la société filiale pour imposer dans les mains de la société mère ;

Q° : **Quid si une société française détient 40% d'une société étrangère établie dans un paradis fiscal ?**

On ne peut pas appliquer 209B car il manque la condition des 50%. **Est-ce que l'administration fiscale peut se rattraper en se basant sur l'abus de droit ?**

Imaginons que la société étrangère n'ait aucune activité réelle. La situation ressemble à de l'évasion fiscale mais 209B ne s'applique pas.

## 2 écoles :

\*les règles spéciales dérogent au général et si les conditions de 209B ne sont pas réunies on ne peut pas se rattraper en appliquant l'abus de droit

\*l'abus de droit est un principe sous jacent du système et on peut y revenir ; l'abus de droit aurait vocation à jouer toutes les fois que la règle spéciale ne s'applique pas

Les 2 arrêts ont admis de rechercher si il y avait abus de droit.

Ca a ouvert la porte à de nombreuses techniques administratives : l'administration se réserve le droit de revenir à l'abus de droit quand le droit spécial ne peut s'appliquer.

Prof : dans ce cas le CE a tort, car si le législateur prend le soin d'identifier des situations susceptibles d'être qualifiées d'abus, il prend le risque de sa malfaçon législative. Le contribuable qui passe entre les mailles du filet (dans notre exemple il échappe à 209B) n'aurait pas à en pâtir, d'autant plus que si la législation se trouve mal faite cela peut être amélioré rapidement.

**En revanche quand on est dans une situation où il n'existe aucune règle, dans une situation où le législateur n'a pas envisagé ce type d'évasion = l'abus de droit devrait légitimement s'appliquer.**

Les clauses anti abus ; c'est très utile pour identifier clairement les situations constitutives d'abus. A la limite on peut se dire : celui qui prend 40% dans la filiale étrangère n'abuse t il pas de l'article 209B ?

Sur l'articulation de la règle spéciale et de la règle générale : pourquoi les conseils ne pensent ils pas à dire à l'administration qu'elle n'est pas recevable à attaquer sur le terrain de l'abus de droit si la règle spéciale n'est pas applicable ?

## RÈGLES MÉTHODOLOGIQUES :

### **1.) Les deux types de requalification connus du droit fiscal**

En vertu de L64 quand l'administration constate que la réalité juridique pas conforme à la réalité éco = requalification qui se fait dans le cadre procédural de la répression de l'abus de droit. Mais il est aussi possible de procéder à la requalification d'un contrat hors procédure d'abus de droit. Q° : **Comment savoir si on est dans une requalification abus de droit ou dans une requalification distincte de la procédure d'abus de droit ?** Ce n'est pas clair, les juges ne disent pas eux-mêmes quelles sont les conditions distinctes des 2 types de qualif. Conclusions : la requalification ordinaire a lieu quand le contribuable s'est trompé de bonne foi sur la qualification donnée au contrat. Quand les qualifications deviennent subtiles le contribuable peut se tromper.

**ex CE 10/03/99 (169342)** : une société consent à une autre une promesse de vente qui porte sur un FDC, sachant que l'acheteur futur a déjà pris le fonds en location gérance (il paie une redevance de location gérance au proprio du FDC et cette redevance est fiscalement déductible) . Si le bénéficiaire lève l'option il devra payer un prix de vente et un intérêt annuel supposé avoir couru pendant la durée qui sépare la promesse de vente de la vente définitive. L'acquéreur se dit qu'il va devoir payer des intérêts donc il passe des provisions qu'il inscrit en charges déductibles dans son compte de résultats. L'administration fiscale conteste la déductibilité des provisions : provisions des intérêts futurs, le contribuable considère que se sont des charges futures mais l'administration estime que c'est un élément de prix de vente du FDC, or le FDC est un élément de l'actif immobilisé donc le prix versé pour l'acquérir n'est pas déductible (la seule question qu'on pt se poser c'est son caractère amortissable).

Q° : **Est il légitime de penser que l'acquéreur et le vendeur se sont trompés ?** : bonne foi douteuse, ils ont libellé la promesse de façon à ce que les « intérêts » soient déductibles : **le libellé de la clause a-t-il été fait à des fins exclusivement fiscales ?** NB : la question du but exclusivement fiscal c'est souvent dans une clause ou dans une série de contrats (j'achète, je vends), pas dans le contrat en lui-même.

Option procédurale à laquelle le contribuable est totalement étranger.

Le fondement de cette requalification ordinaire c'est **l'article 12 du NCPC** :

« **Le juge** tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables. Il doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée. »

➡ Dans l'article on parle du juge alors qu'ici le pouvoir de requalification c'est celui de l'administration. Etrange.

## **2.) Coexistence entre la théorie de l'abus de droit et la théorie de l'acte anormal de gestion :**

La théorie de l'AAG permet à l'administration de constater qu'une entreprise a exposé des charges anormalement élevées ou qu'elle a enregistré des profits anormalement faibles. Si les charges sont excessives elles sont réintégrées dans le bénéfice imposable. Réciproquement si on n'a pas déclaré assez, la somme est rajoutée. **Q° : Quid quand une opération peut à la fois être qualifiée d'abus de droit et d'AAG ?**

### **CE Gagnepain 29/12/1999 (196532) :**

**Faits :** M. Gagnepain était le proprio d'un FDC d'alimentation. Il avait constitué une SA Gagnepain dirigé par son fils. Mais le père toujours proprio du FDC, la société Gagnepain a pris en location gérance le FDC d'alimentation. La redevance a été déduite des résultats de la SA Gagne pain. La SA a cessé d'exploiter le FDC mais a continué à payer la redevance.

**L'administration fiscale a 2 outils intellectuels :** abus de droit car le versement de la redevance n'a plus d'objet, c'est de la fictivité à l'état pur. Simultanément l'administration peut se positionner sur l'AAG car il est anormal de verser une redevance qui n'a pas de contre partie.

L'administration se fonde sur le terrain de l'AAG, elle réintègre l'ensemble des redevances versées depuis fin de l'exploitation du FDC ; la SA Gagnepain dit non c'était un abus de droit : vous m'avez privé de cette protection (les garanties offertes par L64) en ne vous plaçant pas sur le terrain de l'abus de droit donc votre redressement est nul.

### **CE 21/07/1989 Bendjador Assemblée Plénière : si l'administration fiscale procède à un redressement implicitement fondé sur l'abus de droit mais qui n'en respecte pas les garanties procédurales : le redressement est nul.**

Ici, l'administration s'est placée sur l'AAG et sa théorie n'était pas en cause. Ce qui était en cause c'était qu'elle s'était placée sur l'AAG alors qu'elle aurait pu se placer sur l'abus de droit. Il faut distinguer 2 cas : là où l'administration ne se fonde sur rien (Bendjador) et là où il y a une alternative de fondements. **Le CE : « Benjdador » ne s'applique que quand il n'y a pas de fondement alternatif.** Ici il y avait un fondement : l'AAG, tant pis pour l'abus de droit. Si le redressement est fondé sur autre chose que l'abus de droit et que ça marche sur le fondement de cet autre chose : c'est bon. **Donc l'administration a une option.** Suggestion : système où l'administration dit au contribuable qu'elle envisage de se placer sur l'AAG mais si il le souhaite on peut se placer sur l'abus de droit (n'oublions pas qu'en abus de droit pénalité de 80% automatique).

### **Q° : l'abus de droit serait il toujours sous jacent ?**

Il y a des zones de recoupement dans les textes et il est admis qu'aucun texte n'a la priorité sur l'autre : l'administration se fonde sur celui qu'elle souhaite.

## **3.) Lien entre la théorie de l'abus de droit et la notion d'acte occulte :**

Notion d'acte occulte : c'est difficile à définir, contrat dissimulé à l'administration fiscale, (ex : donation). Deuxième appréhension de l'acte occulte : dans la simulation, quand l'acte occulte se superpose à l'acte ostensible et le contredit.

**CE Arrêt Lemarchand 20/02/1974 :** M. Lemarchand remplissait sa déclaration d'impôt en tant que commerçant mais en réalité ce n'était pas lui qui exerçait cette activité : il agissait en qualité de **prête nom**. Il payait l'impôt et se faisait rembourser par le commerçant réel.

Au bout d'un moment, M Lemarchand souhaite se prévaloir de la convention de prête nom pour échapper à l'impôt : est ce possible ? **CE : les actes occultes sont inopposables à l'administration fiscale.**

Prise en considération de l'apparence créée par le contribuable mais ce qui est intéressant c'est que l'administration peut imposer le prête nom mais aussi le titulaire



réel des revenus. Arrêt ultérieur a confirmé que l'administration fiscale pouvait procéder à 2 redressements. Il s'agit d'un cas où on reconnaît la **double imposition des mêmes revenus** comme étant **légitime**. Le fondement de la jurisprudence Lemarchand : **art. 1321CC** pour certains (« Les contre lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes, elles n'ont point d'effet contre les tiers »). Mais en réalité pas de fondement réellement posé par le CE lui-même.

ID d'une partie de la doctrine : jurisprudence Lemarchand ne serait plus compatible avec l'arrêt Benjdador. Le CE a jugé que la possibilité pour l'administration de se fonder sur la théorie des actes occultes pas critiquable. La théorie des actes occultes est un fondement autonome et si l'administration s'appuie dessus à juste titre on ne peut lui reprocher. **29/01/2003** (n°233373).

**D'un point de vue pratique, il y a un intérêt à révéler à l'administration des conventions occultes.** Ex : Convention de portage (une personne devient proprio d'actions pendant une période limitée). Une banque prend une participation dans une société, elle le fait pour le compte d'un tiers et il est prévu dans la convention de portage le prix de revente ultérieur des titres au tiers. Imaginons que la banque achète les actions à 100, il est prévu dans la convention qu'elle revende à 150. Au moment de revendre la valeur vénale du titre est de 180. Plus value de 50 réalisée par la banque. L'administration ne pourrait elle pas reprocher à la banque de vendre 150 une action qui valait 180 et de se priver d'une plus value de 30 ? Redressement. Défense de la banque : on avait prévu une convention de portage, ça n'est pas un AAG, c'était un pari. La banque devrait divulguer à l'administration fiscale la convention de portage au moment où elle est conclue ou au moins avant le contrôle car ainsi l'administration fiscale ne pourrait pas s'en tenir à l'apparence puisque la convention lui serait opposable. Après le redressement on ne peut plus invoquer la convention de portage en revanche.

### C) Cas dans lesquels l'abus de droit s'est posé

#### 1.) Quelques opérations patrimoniales

Opérations de transmissions intrafamiliales du patrimoine : essayer d'éviter une charge fiscale trop importante à l'occasion de cette transmission.

-**Vente donation** : le proprio de titres gorgé de plus values latente veut le transmettre à ses enfants. Si il les vend il est imposable sur la plus value = 18% + 11% de CRDS, CSG (prélèvements sociaux). Ces 29% vont bientôt augmenter avec le financement du RSA : 1,1% en plus. Si il donne : droits de mutation à titre gratuit : art.777 CGI. Impôt progressif. Donation en ligne directe : abattement puis taux. Si on donne les titres et qu'ensuite les enfants les vendent, la situation aurait été différente : la donation des titres purge la plus value. Les enfants auraient reçu les titres pour leur valeur réelle et si ils les avaient vendu le lendemain ; plus value égale à zéro car auraient revendu à un prix équivalent à la valeur des actions quand elles leur ont été données. **CCRAD : choisir la chronologie la plus avantageuse n'est pas constitutif d'abus de droit.** C'est un cas abusif quand les parents appréhendent le prix de vente des titres vendus par les enfants : l'idée c'est que pour qu'il n'y ait pas d'abus de droit il faut une véritable intention libérale. Mais on n'est pas obligé de choisir la voie la plus imposée.

-**Montages destinés à détourner le barème du démembrement de propriété dans les mutations à titre gratuit :**

Ex : On se place en 2004. Prescription = 6 ans. Donc on peut évoquer ce montage jusqu'en 2010.

M. X a un immeuble valant 100 : veut le céder à ses enfants.

Prenons 3 individus :

NORMAL	MALIN	PERVERS INTELLIGENT
Donation : son héritier paie plein pot les droits de mutation sur 100	Démembrement : il fait une donation de la nue propriété. La nue propriété vaut moins que la propriété donc assiette des droits de	Il apporte la nue propriété de l'immeuble à une société. L'article 762 CGI ne s'applique pas car il ne s'applique qu'aux mutations

	<p>mutation inférieure. <b>Le jour du décès, l'usufruit se réunit à la nue propriété en franchise d'impôt.</b></p> <p>Jusqu'en 2004, article 762 CGI prévoyait le barème des valeurs respectives de l'usufruit et de la nue propriété. Plus on est vieux, moins on a de temps à vivre. Pour un donateur de plus de 70 ans ; la répartition était la suivante = 10% pour l'usufruit et 90% pour la nue propriété.</p>	<p>à titre gratuit. L'apport est à titre onéreux. Imaginons que la nue propriété est évaluée à 70. M. X est propriétaire des titres de la société. Il peut donner les titres à ses enfants qui ne paieront des droits que sur la valeur des titres. L'apport donation permettait de court-circuiter les règles du barème. Beaucoup utilisé avant 2004.</p>
--	--	--

Beaucoup d'arrêts de la Cour de cassation. On a des arrêts qui se suivent sans se ressembler qui ont pu laisser penser que la cour avait une approche variable, voir instable de ces types de montages. Dernier arrêt de 2008 revient à une approche tolérante. Explication : ces arrêts sont différents car les cas sont différents.

Ex 1 : M. X a un enfant et se livre à ce montage : c'est de l'abus de droit car il n'y a aucune raison juridique valable pour justifier ce montage.

Ex 2 : M. X a deux enfants et qu'un seul immeuble. Il peut donner la nue propriété à ses deux enfants, ils seront alors en indivision sur la nue propriété. Conséquences : l'un peut forcer l'autre à céder car nul n'est obligé de rester en indivision. L'indivision c'est un régime lourd.

Si il apporte la nue propriété de l'immeuble à la société : il reçoit deux parts et en donne une à chaque enfant. **Utilité juridique** : si un enfant veut sortir il vend sa part et l'autre peut rester.

La gestion de l'immeuble se fait dans le cadre de ce que prévoit les statuts de la société : beaucoup plus souple que l'indivision. Il y a un intérêt pour la gestion mais aussi pour la transmission de l'immeuble : **Cour de cassation : pas abus de droit car utilité juridique.**

EX 3 : deux enfants, un portefeuille de VM. Même problème de barème. Si il a 400 titres il peut en donner 200 à chaque enfant il n'y a aucun problème d'indivision. Il n'y a aucune utilité juridique à apporter les titres à une société donc abus de droit si il apporte ses titres à une société.

Depuis 2004 le problème ne se pose plus car nouveau barème = L'art. 669 CGI. Les 10% pour l'usufruit et 90% pour la donation : c'est désormais à 91 ans et plus à 70 ans. De plus même barème pour les droits de mutation à titre gratuit et les mutations à titre onéreux. Argument du prof: ce barème entraîne une rupture d'égalité devant l'impôt car les femmes vivent plus longtemps que les hommes donc sont désavantagés.

Arrêt qui avait effrayé : **15 mai 2007** : RJF : août septembre 2007 N°994.

Dernier arrêt à connaître sur ce sujet : **Cour de cassation 26 mars 2008** : (N°06-21944) : RJF.

*« Mais attendu que l'arrêt retient que la constitution des SCI par M. X... lui avait permis d'organiser les statuts de la manière qu'il estimait la plus appropriée, conservant le contrôle des SCI et celui des immeubles ainsi que la possibilité de les céder ; qu'il retient encore que l'opération avait permis à M. X... d'assurer après son décès la cohésion du patrimoine familial en mutualisant entre ses enfants les aléas locatifs et les écarts de rentabilité susceptibles d'apparaître entre les différents immeubles et en permettant de mettre en place une procédure d'agrément de nouveaux associés tout en évitant que le créancier d'un indivisaire puisse déclencher le partage judiciaire des biens familiaux et cela dans un cadre juridique présentant une stabilité beaucoup plus grande qu'une indivision ; qu'en l'état de ces constatations, desquelles il résulte que l'opération litigieuse ne présentait pas une finalité exclusivement fiscale, la cour d'appel qui a ainsi répondu aux conclusions prétendument délaissées, a légalement justifié sa décision ; que le moyen n'est pas fondé »*

-----

Aparté début du cours n°3 :

**Arrêt du 21 février 2008 : 2<sup>ème</sup> chambre CJCE (C-425/06) :** on avait demandé à la CJCE, en matière de TVA, de se prononcer pour savoir si l'abus de droit nécessitait de rechercher un but exclusivement fiscal ou essentiellement fiscal. Réponse : **caractère essentiellement fiscal.**

**3<sup>ème</sup> chambre 22 mai 2008 : C16207 Ampli scientifica :** on revient au critère du **but exclusivement fiscal.** Donc la jurisprudence communautaire n'est pas fixée.

Mais le fait que la CJCE prenne une position sur la TVA ne signifie pas qu'il faut en tirer des conséquences sur d'autres types d'impôt. Fouquet estime que nous devons en rester au but exclusivement fiscal car sagesse de notre jurisprudence de ne pas avoir étendu le champ de l'abus de droit à l'excès.

---

**-L'utilisation à des fins fiscales de l'assurance vie :**

Assurance vie : on verse des primes à l'assureur, il les investit. Puis, soit on récupère l'argent de notre vivant soit on décède avant la fin et dans ce cas le capital enrichi est transmis à un bénéficiaire désigné (prototype de la stipulation pour autrui). Du point de vue fiscal, pendant longtemps l'assurance vie = produit intéressant car primes versées étaient déductibles et capital + intérêts capitalisés étaient exonérés d'IR.

Aujourd'hui les primes versées ne sont plus déductibles du résultat imposable et lorsqu'on sort du contrat (quand on le rachète) on est assujéti à un impôt et le taux varie en fonction du temps où on a laissé les sommes investies. Si on les reprend après 8 ans c'est 7,5% (il faut rajouter le CSG, CRDS etc.) **Aujourd'hui l'assurance vie est donc quasi défiscalisée.** Ca reste très avantageux. Si il y a décès le bénéficiaire désigné reçoit le capital + intérêts mais on n'est plus dans le cadre de l'IR, on est dans les droits de succession. Pendant longtemps le bénéficiaire désigné était totalement exonéré de droits de succession. Principe du droit des successions : quotité disponible / réserve. **Le conjoint survivant n'est pas un héritier réservataire donc on peut toujours le déshériter. Mécanisme d'assurance vie stipulé au profit du conjoint s'est développé.** On mettait toutes les sommes sur l'assurance vie : franchise d'impôt. Discutable.

Aujourd'hui quand on est bénéficiaire et qu'on reçoit des sommes à cause de mort, prélèvement forfaitaire de 20%. **Mais depuis la loi TEPA, le conjoint ou le pacsé sont exonérés du prélèvement de 20%.** A priori les enfants ne sont pas exonérés (à vérifier), justification : ils sont moins imposés en matière de droits de succession même si pour les grosses fortunes on peut atteindre 40%.

1<sup>er</sup> cas : montage qui s'est développé depuis la loi TEPA

M. X : assurance vie peut prévoir que les sommes mises dans le contrat d'assurance vie aillent à son conjoint (car plus de prélèvements) mais si l'objectif à terme c'est que le capital aille aux enfants, quand le conjoint meurt, cela va aux enfants mais droits de succession. De plus les enfants ne sont pas forcément ceux du conjoint.

**Solution : désigner comme bénéficiaires le conjoint en usufruit et les enfants en nue propriété.** Comme les enfants n'ont pas encore la jouissance des biens ils ne sont pas assujétiés aux droits de mutation, ni aux droits de 20%. Plus personne n'est redevable du prélèvement de 20% (puisque le conjoint n'y est plus assujéti).

A la mort du conjoint, réunion d'usufruit et de la nue propriété : donc pas de droit à payer. En pratique tout cela ne marche qu'en cas de famille unie : il y a toujours le risque que le conjoint dilapide les sommes. Mais le conjoint peut aussi investir ces sommes. Quand un usufruit porte sur une somme d'argent = quasi usufruit, on s'engage à rendre l'équivalent. **Abus de droit ?** Ici il y a une **intention libérale** : on veut protéger les intérêts du conjoint, l'intérêt des enfants. Montage particulièrement adapté aux familles recomposées mais se justifierait aussi pour une famille qui ne soit pas recomposée. **Le but n'est pas exclusivement fiscal.** A priori, pas de jurisprudence à ce jour. Ici on est en présence d'un montage qui a pour objet la diminution de l'assiette de l'impôt : on est donc sur du L64.

(Abus de droit et pas fraude à la loi). Ici on se rapproche de la fiducie. **La fiducie est un mécanisme introduit depuis 2007, sur le modèle du trust.** Au départ, seule une société IS pouvait transmettre une partie de ses actifs à un fiduciaire soit au profit de la société, soit au profit d'un bénéficiaire. La loi LME a étendu le domaine de la fiducie aux

personnes physiques (à vérifier). Mécanisme de fiducie sûreté. Pour le moment, la fiducie est totalement neutre fiscalement, on considère que le bien n'est pas sorti du patrimoine.

**Les clauses tontine : donation au dernier vivant** : acquisition de biens ensemble, à la mort de l'un, l'autre sera considéré comme rétroactivement propriétaire du bien. Raison fiscale. Il n'y a pas de transmission stricte en droit car il est réputé comme propriétaire du bien dès le départ. **754 A du CGI** : En présence clauses tontinières les biens recueillis sont réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement. Donc la **tontine est neutralisée**. Considérée comme une transmission soumise aux droits de succession. Mais ne s'applique pas à une habitation principale commune dont la valeur est inférieure à 76000€. Mais depuis la **loi TEPA : pas de droits de succession entre époux** donc l'article **754A** est lui-même **neutralisé**.

2<sup>ème</sup> cas : **Chambre mixte 21 décembre 2007**. (06-12769) RJF 2008, N°370 : Assurance vie souscrite in extremis (juste avant de mourir). Une personne savait qu'elle avait le cancer, avait souscrit 2 assurances vie et 3 jours avant son décès elle avait désigné comme bénéficiaire une autre personne. Décès ; le bénéficiaire recueille les fonds en franchise d'impôt. L'administration fiscale a estimé que la donation avait un caractère tardif et ça montrait que le défunt n'avait utilisé le mécanisme de l'assurance vie afin de dissimuler une donation faite à son bénéficiaire. Il aurait du payer les droits de donation. **Etait ce une donation ? Normalement la donation nécessite un consentement**. On peut considérer que c'est un consentement tacite de recevoir les sommes. Mais problème : reçoit les sommes après la mort. Or on ne peut contracter avec un mort. La donation est un contrat unilatéral. Ce n'est pas la position de la **Cour de cassation**. Elle considère que la **donation** a été **acceptée** car acceptation des sommes par le bénéficiaire après le décès.

-**Utiliser les mécanismes de réduction ISF à des fins frauduleuses**. Depuis la loi TEPA les redevables de l'ISF peuvent se libérer d'une partie de l'ISF en souscrivant au capital de PME. ID : faire un impôt affecté. Possibilité de l'affecter à une fondation par exemple (donc c'est une donation finalement) ou au capital d'une PME non coté (mais ça n'est pas complètement désintéressé car on devient associé finalement). Montage : on met de l'argent dans le PME, on bénéficie d'une réduction ISF à hauteur de cette somme puis on récupère la somme. Achat des parts/actions, puis revente au même prix (ça évite de payer de l'impôt sur la plus value). C'est possible car il n'y a pas de condition de détention dans la loi TEPA. Abus de droit caractérisé !

## **2.) Les apports cession**

M. X est proprio d'un bien. S'il le cède à M.Y il y a soit un problème de droits d'enregistrement soit un problème de plus value. Montage : apport à la société CO.

-**Les droits d'enregistrement** : Jusqu'à récemment pour les cessions de FDC il existait un taux de droit de mutation à titre onéreux différent (supérieur) au taux de cession des actions ou parts sociales. Apport du FDC à la société et cession des titres derrière. Quand cession d'immeuble soumise à 4,8% et cession d'action à 1% = apport de l'immeuble à la société et cession des titres.

Jusqu'à 2 mois, quasi neutralité. Depuis la loi **LME** on est dans une **situation de quasi neutralité** totale : taux de droit commun pour les **cession** est de **3%** aussi bien pour les **actions** que pour les **parts sociales**. Mais pour les actions le montant des droits demeure plafonné à 5000 euros. Les cessions de parts sociales bénéficient d'un abattement de 23000 euros. Si on déplaçonnait les droits de mutation des actions : chute du marché boursier. Les **cessions de FDC** (ancien taux de 5%) sont aujourd'hui soumises à un taux de **3%** lorsqu'on se situe entre 23000 et 200000 euros de prix de cession, **au-delà de 200000 €** c'est un taux de **5%** qui s'applique. Donc les montages d'apport cession conservent leur intérêt quand on est au-delà de 200.000€.

Liste d'arrêts à connaître absolument :

**\*Arrêt Beauvallet (7 mars 1984) chambre commerciale**= RDF 1984, N°26.

Une société était proprio d'un FDC. L'actionnaire de la société (actionnaire à 100%) a cédé les titres à un acquéreur. A l'époque grosse différence de taux entre cession de FDC et cession de titres. Administration : cette cession de titre voile une cession de FDC et applique le droit de mutation qui aurait été du pour une cession directe de FDC. Ignore la société interposée. (Contexte : 1984. Arrêt de 1981 du CE ne sera suivi par la Cour de Cass qu'en 1988).

La Cour de cass : **on ne peut assimiler une cession de titres à une cession de FDC car la société existe, elle a la personnalité juridique**. Les actionnaires de la société n'auraient pas le pouvoir de céder le FDC, c'est la société elle-même qui a le pouvoir de céder le FDC. L'entité interposée doit être prise au sérieux. La Cour de cass va assez loin, il y a une jurisprudence postérieure où elle prend position. Hypothèse où, après la cession des titres, la société est dissoute. Le FDC de la société subit alors une transmission universelle à son associé (c'est-à-dire l'acquéreur des titres). Il devient directement propriétaire du FDC. Interprétation : **une cession de contrôle ne vaut pas cession de l'actif sous-jacent**. L'administration fiscale a sorti une instruction après cet arrêt pour dire qu'elle allait s'y confirmer. C'est important car c'est rare. L'administration le fait en matière de droits d'enregistrement mais jamais en matière d'IR (différence de culture).

**\*Arrêt Saphymo Stel : 21 avril 1992**

Même situation mais avec un apport préexistant à la société. Apport partiel d'actif : une société apporte à une autre une partie de ses actifs. Puis s'est suivi d'une cession des titres reçus par la société apporteuse. Cession de titres : donc droits d'enregistrement faibles. L'administration considère que cela dissimule une convention de successeur (entre X et Y) : convention qui sans être identique à une cession de clientèle ou de FDC produit d'un point de vue éco les mêmes effets : entraîne un transfert d'activité à l'acquéreur ; article 720 du CGI. A donné lieu à une jurisprudence fournie. **La notion de convention de successeur n'est pas dans la loi**. Finalement la **transmission factuelle d'activité** peut donner lieu à des droits d'enregistrement.

**La Cour de Cass repousse les prétentions de l'administration fiscale**. Reprend certains arguments de l'arrêt Beauvallet : **on ne peut confondre une cession d'actif avec une cession de titres**. Quand l'actionnaire cède ses titres ce n'est pas comme si il cédait l'actif sous jacent de la société. Or ce que X a transmis à Y ce sont des titres. Mais l'arrêt n'a jamais été suivi par l'administration fiscale.

Explication : attention à la rédaction de l'attendu :

*« Attendu qu'en statuant ainsi, alors que les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation et sont distinctes de leurs actionnaires ou porteurs de parts, qu'il ne résulte pas des motifs du jugement que les sociétés en cause ou les opérations conclues entre elles étaient fictives ou que ces opérations ne pouvaient être regardées comme ayant pour seul but d'éluider l'impôt qui leur était légalement applicable, et alors que l'article 720 n'est pas applicable à une opération entrant dans les prévisions d'une autre disposition spéciale de la loi fiscale, tel un apport partiel d'actif, le tribunal a violé les textes susvisés ; PAR CES MOTIFS : Casse et annule »* Ici il y avait un **défaut de motivation de la Cour d'Appel**. **Ca veut dire que cet arrêt ne confirme l'arrêt Beauvallet qu'en l'absence de fictivité ou de but exclusivement fiscal**.

Après cet arrêt pourtant beaucoup de praticiens ont pensé qu'ils pouvaient faire ce qu'ils voulaient en matière d'apport cession. Attention : il y a des cas où c'est un abus de droit de faire des apports cession. Il fallait comprendre que l'arrêt Saphymo Stel était dans une large mesure un arrêt d'espèce et non pas de principe.

**\*Arrêt RMC France 10 décembre 1996** N°2804 C, RJF 2/97 N°186

Le titulaire de parts sociales dans un SARL veut vendre sa SARL mais à l'époque les droits de mutation sur les cessions de parts sociales sont supérieurs aux droits sur les cessions d'actions. Donc transforme la SARL en SA. Pas d'abus de droit car c'est une opération qui engendre une multitude d'effets juridiques et ça condamne l'idée de but exclusivement fiscal. Aujourd'hui on n'a presque plus à se poser la question car c'est 3% pour les 2 mais il y a toujours des abattements différents. Résultat peut sembler un peu absurde car toute opération a des effets juridiques mais ici il y avait un intérêt non fiscal à transformer la SARL en SA. Si la SA se retransforme en SARL juste après la cession de titres il y a abus de droit.

**\*Arrêt Casino 20 mars 2007 chambre commerciale** : RJF aout sept 2007 n°95.

Une société HNP est proprio d'un FDC d'alimentation.

Le groupe Casino. Une filiale de Casino s'appelle Astyage. L'idée c'est que la société HNP veut céder son FDC au groupe Casino (mais sans payer les droits de mutation de FDC). La société HNP fait donc apport de son FDC à la société Astyage et en échange Astyage émet des titres. L'apport a lieu le 30 décembre 1995, neuf jours après, la société HNP cède la totalité de ses actions Astyage à Casino. Donc le groupe Casino se retrouve propriétaire. Casino a 100% d'Astyage, il dissout Astyage et donc à la fin il se retrouve proprio du FDC.

Cour de Cass : elle donne raison à l'administration fiscale. Arguments : **l'enchaînement entre l'apport et la cession des titres a eu lieu en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport et en dehors de toute logique économique**. De plus enchaînement des opérations en une courte période. **Requalification** non pas en convention de successeur mais **en vente de FDC** relevant de l'article 719 du CGI. Finalement cela veut dire qu'elle lui reproche l'absence d'affectio societatis, donc l'associé serait fictif : mais l'administration n'a pas à sanctionner cela. Soit la société est fictive, soit elle ne l'est pas. C'est un mouvement assumé par la Cour de Cass : **arrêt du 31 octobre 2006 Audit Sud Est**. Finalement aujourd'hui on n'est plus protégé en cas d'apport cession.

**Comment se défendre aujourd'hui ?**

Comment justifier qu'on va apporter l'ensemble du FDC à une filiale plutôt que de céder chaque élément ?

Arguments juridiques : Simplification du contrat de cession : céder des titres c'est plus sûr, de plus, pas de problème d'évaluation de chaque élément du FDC. Si on cède l'immeuble on doit passer devant le notaire. Faire un apport du FDC au lieu d'une cession de titres c'est mieux car il n'y a pas de possibilité d'oublier de certains éléments du FDC. Du point de vue des créanciers, celui qui achète va devoir faire un emprunt. Il peut nantir les titres.

Il peut aussi nantir le FDC mais en théorie le banquier préfère un nantissement sur les titres que sur les FDC. Quand on cède un FDC : transmission de l'ensemble des actifs et des passifs : pas besoin de demander l'accord des créanciers.

Argument plus managériale : la filialisation en tant que telle présente un intérêt managériale.

Mais attention : si la filiale est dissoute tout de suite derrière c'est indéfendable.

-----  
**-En matière de plus value :**

Plusieurs régimes se sont succédés dans le temps. **Hypothèse : Je possède des titres, je les apporte à une autre société soumise à l'IS et je reçois les titres de cette société en échange.**

\*Jusqu'en **2001**, il y avait dans le CGI un article 160 prévoyant que dans un cas de ce genre l'apport de titres d'une société IS à une autre société IS faisait naître au profit de l'apporteur un **report d'imposition**.

Ex : j'achète les titres de A pour 100. Puis la valeur vénale des titres est de 150. J'apporte les titres de A à une société B. **Un apport = aliénation donc ça déclenche l'imposition de la plus value (50)**. Mais en vertu de **l'article 160** report d'imposition : les 50 pas imposables au moment de l'apport : imposables le jour de la cession des titres de B. Les titres de B sont réputés acquis pour 150 ; quand je cède les titres B pour 180 : distinction de 2 étages de plus values. 1<sup>er</sup> étage : les 50. 2<sup>ème</sup> étage : les 30 résiduels : plus value sur les titres B eux-mêmes.

Si on cède les titres B pour 140 par contre. On est imposé sur 50 pour le premier étage (car au moment de l'apport, report de l'imposition). Mais moins value de 10 (variation de valeur entre le moment de l'apport et le moment de la cession).

Mais si je pars de France entre les 2 opérations ; la cession des titres déclencherait toujours l'imposition du 1<sup>er</sup> étage mais vu que je cède à l'étranger c'est à l'Etat d'accueil de m'appliquer la moins value (s'il impose les plus values, mais ce n'est pas le cas partout ; Belgique notamment pas d'imposition des plus values).

\*Autre schéma : Imaginons que X veut vendre ses titres B mais ne veut pas être imposé : il apporte ses titres à B mais cette fois c'est B qui revend les titres le lendemain. B fait une plus value égale à zéro. X se retrouve actionnaire d'une tirelire. Mais le report d'imposition n'est pas tombé. Au moment de l'apport pas d'imposition des plus values. Le report ne serait tombé que si X avait cédé les parts de B. Intérêt : X est à la tête d'une tirelire, on peut craindre que la séparation des patrimoines soit un peu artificiel. **Q° : Cette opération est elle constitutive d'un abus de droit ? Ce n'est pas parce qu'une société a pour unique activité de conserver ce cash qu'elle est fictive** (ex : les holdings n'ont pas d'autre activité que de détenir des participations et ne sont pas pour autant fictives). Si X ne pique pas dans la caisse est ce un abus de droit ?  
Abus de droit : le fait de chercher à atténuer ou éluder la charge fiscale qu'il aurait normalement supporté. **CCRAD : le fait de bénéficier d'un report d'imposition : abus de droit car le report d'imposition va se poursuivre dans le temps donc au final élude l'impôt.** Un report d'imposition peut donc être abusif. Attention à la lecture des avis du CCRAD : il faut bien connaître les faits. Le CE ne s'est pas encore prononcé sur cette question.

L'article 160 n'existe plus et **aujourd'hui le système mis en place n'est plus un système de report d'imposition mais de sursis d'imposition.** Mécanismes différents : le **sursis** implique qu'**au moment de l'apport on ne constate pas le fait générateur de l'impôt, on ne fige pas à l'instant T un impôt qui sera du plus tard.** On ne distinguera plus entre les 50 du 1<sup>er</sup> étage et les 30 du 2<sup>d</sup> étage : imposition des 80.

Quand on part à l'étranger : ignorance. Si arrivé à l'étranger je cède les titres la France perd tout droit à imposer car son droit à imposer ne s'est jamais réalisé. Bien sûr il faut choisir un Etat où les plus values ne sont pas imposées. **Abus de droit ?** Ca semble difficile car si on devient résident étranger il y a d'autres facteurs que des facteurs fiscaux qui le justifient.

Aujourd'hui **article 150 OB du CGI : si on fait un apport à une société IS et que cet apport est rémunéré par des titres : sursis d'imposition (s'applique même si apport avec une soulte qui n'excède pas 10% valeur nominale des titres reçus).** NB = soulte est une somme d'argent destinée à compenser l'inégalité des prestations ou des lots.

Cas pratique : montage de place s'est développé l'an dernier.

Ex : apport à 150 ; je reçois des titres en échange dont la valeur nominale est 140 et par ailleurs la société me donne une soulte de 10 pour égaliser. La soulte de 10 est inférieure à 10 % valeur nominale des titres reçus (10% de 140 = 14). Défiscalisation de la soulte.

**Avantage bouclier fiscal** : les gestionnaires de patrimoine cherchent à **diminuer les revenus.** Le dirigeant actionnaire reçoit des dividendes ; ce sont des revenus prix en compte dans le cadre du bouclier fiscal ; pour éviter ça les dividendes sont versés à une personne morale interposée qui va s'abstenir de verser les dividendes. **Q° : Avoir interposé une société entre X et A pour activer le bouclier fiscal et se procurer des liquidités en franchise d'impôt est ce de l'abus de droit ?**

Si l'administration considère que les 10 en soulte c'est éluder l'impôt : va-t-on imposer que les 10 ou la différence entre les 150 et les 100 de départ (car on considère que n'aurait pu obtenir les 10 sans cette opération) ? Quelle est la solution ? On ne sait pas : requalification totale ou que les 10 ? Soulte totalement défiscalisée ? On ne sait pas.

Henri Hovasse : « L'article 150 OB ; une pépète fiscale.. » : pour lui soulte défiscalisée.

### **3) Les fusions**

Plusieurs enjeux :

-1<sup>er</sup> enjeu fiscal : la question du report des déficits. Quand une société absorbante absorbe une société qui a des déficits, **le report des déficits** ne peut se faire qu'après **obtention d'un agrément de l'administration fiscale.** Ca lutte contre l'abus consistant à acheter des sociétés déficitaires. Article 209 II. Bureau des agréments statue. **Agrément délivré** quand opération réalisée à des fins économiques + motivation principale autre que fiscale. L'activité à l'origine des déficits par la société absorbée doit

être continuée par la société absorbante pendant 3 ans (NB : c'est un non sens d'exiger la continuation d'une activité déficitaire).

**Si on ne veut pas demander l'agrément on fait une fusion à l'envers : la déficitaire est l'absorbante et la bénéficiaire est l'absorbée. :**

**CE 21 mars 1986 RJF 1986 P.267 Auriège** : La société absorbante réalisait un CA inférieur de 5 fois au CA de l'absorbée. La plus petite a absorbé la plus grande. Redressée. Le **CE** : **pas d'abus de droit** car la **fusion pas fictive et intérêt économique présent**. Pas trop de justification donnée par le CE.

**Arrêt récent CAA PARIS 18 juin 2007 06-01941** : arrêt qui a relancé le débat : une société lourdement déficitaire qui exploitait un commerce avait absorbé une autre société qui exploitait 3 magasins. Le CA de l'absorbante inférieur de moitié à celui de l'absorbée. Administration : neutralise report de déficit à l'occasion de la fusion. Le TA de PARIS donne raison à l'administration. La CAA infirme le jugement : il y avait bien une **utilité éco du rapprochement entre les 2** (rapprochement des structures notamment). La **société absorbante** avait un **potentiel** qui justifiait qu'elle eu été désignée pour avoir la position d'absorbante. De plus apports complémentaires. Postérieurement à la fusion le CA de l'absorbante avait dépassé le CA de l'absorbée. Interprétation : Jérôme Thurot : l'arrêt Auriège est en danger ; la CAA a voulu démontrer qu'en réalité ce n'était pas une fusion à l'envers.

Désormais il faut démontrer que le potentiel de l'absorbante va dépasser l'absorbée. D'autres ont pris une autre position : ici il y avait un but non fiscal c'est tout.

Par ailleurs **depuis 2002 la question n'a plus aucun intérêt pratique** car **l'administration fiscale** a émis une **instruction du 21 août 2002** dans laquelle elle a estimé que toutes les fois qu'on serait en présence d'une fusion par le bas = Refus de l'agrément chaque fois que la cible déficitaire voudra absorber la holding bénéficiaire. Mais on peut imaginer une absorption de la cible par la holding. N'a pas le choix du sens de la fusion mais la question de l'abus de droit peut toujours se poser. Attention : L'agrément n'est pas nécessaire pour la fusion mais est nécessaire pour obtenir le report des déficits de la société.

**LBO : Leverage Buy Out** : permet d'acheter des sociétés quand on n'a pas d'argent. Achat d'une société cible qui génère beaucoup de profits. On monte une société holding : le banquier prête de l'argent contre paiement des intérêts. Avec cet argent la holding achète les titres de la cible. La cible verse dividendes à la holding. Les dividendes reçus servent à payer les intérêts voire même le capital du à la banque. On fait payer l'emprunt à la société cible finalement.

Sous un angle fiscal, la holding a des intérêts et des dividendes. Si régime mère fille ; dividendes exonérés donc la holding est structurellement déficitaire d'un point de vue fiscal. Si la holding détient plus de 95% de la cible on peut faire de l'intégration fiscale : la société cible ne paiera plus d'IS sur ses bénéfices : optimisation fiscale.

Autre solution : **fusion entre la cible et la holding : plus qu'une seule société qui va payer les intérêts à la banque : intérêts qui vont se compenser avec les profits : résultat fiscal plus faible**. Si la cible absorbe la holding : l'administration ne donne pas l'agrément ; Mais instruction du 3 août 2000 : l'acquisition d'une société suivie de sa fusion avec sa société peut avoir pour but exclusif...L'opération d'acquisition suivie d'absorption peut être critiqué sur le terrain de l'abus de droit et de l'AAG. Or, l'AAG : il faut un acte de gestion mais la fusion est décidée par l'AGE donc ce n'est pas un acte de gestion.

Abus de droit : **Q° : Acquisition suivie de la fusion a-t-elle un objectif exclusivement fiscal ?** (ici la mère absorbe la fille) : un seul étage c'est plus simple : une seule direction pour les 2 : bon argument. 2<sup>ème</sup> argument : **Les banquiers préfèrent avoir des sûretés sur les actifs de la cible**, notamment si on est dans du non côté car pas de marché donc les titres de la holding sont plus difficiles à vendre. La fusion répond alors à un objectif qui est de rapprocher les actifs sur lesquels le banquier a des sûretés.

En l'absence de fusion : il existe d'autres mécanismes pour transformer une dette de la holding envers la banque en dette de la société cible envers la banque (debt push down) : descendre la dette de la holding à la cible. La cible a des réserves ; elle les distribue à la holding. La cible fait un emprunt pour offrir garanties meilleures au banquier.



**Rescrit de l'administration fiscale** : souci de ne pas incriminer systématiquement les fusions rapides : BOI 4I-2-00 (à consulter) : dans certains cas de LBO : des faisceaux d'indices peuvent justifier la mise en œuvre d'une fusion à la suite d'une LBO qui fait que l'administration renonce à l'abus de droit. Conditions : le capital de la cible ne doit pas avoir d'intérêt minoritaire susceptible d'être lésé par la fusion. L'opération de fusion doit concerner que des opérations de financement et ne doit entraîner aucun appauvrissement des sociétés opérationnelles (suppose un LBO à 3 étages : cible, holding, surholding : la surholding est déficitaire, fusion rapide entre 2 holdings : pas de souci, seule la holding intermédiaire est appauvrie ; la holding intermédiaire peut être en intégration fiscale avec la cible).

Il y a une jurisprudence : **CAA Lyon 26 mai 1992** : favorable. 2 personnes physiques créent une holding, achètent une SCI et 3 jours après, la société absorbe la cible. CAA : pas d'abus de droit : pratique normale en droit des affaires. Arrêt souvent invoqué.

#### **4) Abus de droit et TVA**

-Fausse facture : déduire de la TVA qui n'existe pas.

-Application de taux de TVA à taux réduit alors qu'ils sont redevables d'une TVA à taux plein.

-Montage : des entités exonérées de TVA de débrouille pour faire supporter dépenses à des sociétés assujetties.

-Vente au noir : ne pas faire de facture.

-Achat de biens perso passés en frais pro : le libéral soumis à TVA déduit TVA sur l'achat de biens perso.

-**Fraude carrousel** : enjeux éco considérables. S'applique pour des biens de grande conso très faciles à déplacer. Ex : une société A dans un Etat 1. Vend un bien à une société B se situant dans un autre Etat européen (Etat 2). On ne parle pas d'exportation mais de livraison intracommunautaire : exonérée. Bien vendu pour 100 : pas de TVA au franchissement frontière. Dans l'Etat 2 la société B vend à la société C : facture un prix TTC de 100 (90HT et 10 de TVA). La société B doit à « l'Etat 2 » 10 de TVA, c'est de la TVA collectée et pour la société C c'est de la TVA déductible. La société B disparaît dans la nature ; ne paie pas la TVA correspondant à la livraison interne qu'elle a facturé et la société C va déduire 10. Il est possible que la société C revende à la société A le même bien pour 90 : nouvelle livraison intracommunautaire. La société A achète pour 90 ce que lui vend C : bénéfice réalisé. A fait un bénéfice car elle a vendu à 100 ce qu'elle rachète à 90. **Société B = société taxi.**

Il se peut que C ne soit pas de mèche et revende le produit ailleurs. A tire moins d'avantage du dispositif mais il y a toujours une fraude car B n'a pas acquitté la TVA.

Etat 1	Etat 2	
Société A	Société B	Société C

Tous les Etats européens sont concernés. Plusieurs arrêts CJCE rendus sur législations étrangères.

Dispositif de lutte contre la fraude carrousel en France : **Loi finance rectificative pour 2006** : --**1<sup>er</sup> pilier** : **dispositif qui permet d'empêcher la déduction de la TVA par C** si il est démontré que C savait ou ne pouvait ignorer que par son acquisition il participait à une fraude qui consistait à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison.

-**Article 272 ter** : **refus de l'exonération de la livraison intracommunautaire pour A**, si A savait ou ne pouvait ignorer que B n'avait pas d'activité réelle.

-**3<sup>ème</sup> pilier** : **283§4 bis système de solidarité de paiement** institué entre l'acquéreur et le fournisseur défaillant si l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la TVA ne serait pas reversée de manière frauduleuse. L'administration fiscale ne pouvant obtenir de B le paiement de la TVA, elle s'adresse à C. Cette solidarité de paiement ne peut se cumuler avec le refus de la déduction chez C qui procède de l'article 272 3.

Instruction administrative : charge de la preuve repose sur l'administration fiscale : dans le cas d'un refus de déduction c'est à l'administration fiscale de prouver que C savait ou ne pouvait ignorer. Problème : comment démontrer ce fait psychologique ?

Indices dans l'instruction fiscale : prix pratiqués sensiblement inférieurs au prix du marché (vérifier que c'est une entreprise qui s'est déclarée, qui a un numéro de TVA intracommunautaire), avoir fait des paiements en liquide alors que ce n'est pas la pratique. Eléments discutables de l'instruction : si l'adresse de B est une adresse de domiciliation (mais ce n'est pas un indice de fraude en soi normalement : critique du prof de cet indice).

Quelques jurisprudences sur cette fraude carrousel mais pas encore de position du CE : à suivre.

En pratique : c'est surtout dans la procédure qu'on lutte contre la fraude carrousel.

**Développement de la flagrance fiscale** (avant même qu'une procédure de vérif soit déclenchée) : prendre l'entreprise B avant qu'elle ne disparaisse. Car si on applique la procédure normale ; enclencher la vérif de compta : B se sera évanoui dans la nature.

## II. Les aspects internationaux de la lutte contre l'abus de droit

### A) L'application de la théorie de l'abus de droit elle-même aux situations internationales

Distinction : selon qu'il y a une convention fiscale ou non.

**1.) En l'absence de convention fiscale** : arrêt Pléiade et Sagal : CE dans hypothèses où 209B pas applicable faute pour la société française de détenir la participation requise dans la société étrangère. Détention de titres dans la holding luxembourgeoise. Pas possible d'imposer dividendes détenus par la mère. Ca n'a pas empêché le CE de considérer que la théorie de l'abus de droit était applicable.

**Angle différent : Arrêt Sagal 18 mai 2005** : il est démontré que lorsqu'une société française établit une filiale à l'étranger, ce qui donne prise à la théorie de l'abus de droit c'est le fait que la filiale est dépourvue de substance. Concept intéressant : ce **défaut de substance** est un **critère du but exclusivement fiscal du montage**. Défaut de substance = c'est le fait pour la société étrangère de n'avoir pas d'activité réelle. Le défaut de substance éco caractérise non pas la fictivité mais le but exclusivement fiscal. Compatibilité entre la théorie française de l'abus de droit et le principe communautaire de liberté d'établissement. Le CE aurait pu dire qu'il n'était pas compétent et renvoyer question préjudicielle à la CJCE : ne l'a pas fait. Le CE a repris les formulations de la CJCE : selon la **CJCE la liberté d'établissement s'arrête devant montages purement artificiels** dont le seul objectif est d'échapper à la loi nationale : le CE a considéré que c'est ce qu'en France on appelle l'abus de droit. **Auto proclamation** : s'est auto immunisé mais a accepté que la jurisprudence de la CJCE s'impose à lui. Les holdings de 29 sont exclues du bénéfice de la convention franco luxembourgeoise.

### 2.) Présence d'une convention fiscale : Q° = l'administration fiscale peut elle se fonder sur la théorie de l'abus de droit pour écarter l'application d'une convention fiscale ?

ex : Sandwich néerlandais. Une société française est titulaire d'un droit d'exploiter un brevet, droit concédé par une autre société qu'on a situé dans un paradis fiscal (les Antilles néerlandaises). La société française devrait donc verser des redevances à la société située aux Antilles Néerlandaises. Les fruits de redevances qui remontent sont exonérés. Revenus dans le paradis fiscal donc soumis à l'IS / charge en France. Mais pas de convention fiscale avec Antilles Néerlandaises et la France va prélever une retenue à la source sur la redevance sortante donc impôt sur le flux.

**Comment s'en sortir ?** Création d'une société intermédiaire aux Pays Bas : la société française va verser la même redevance à la société néerlandaise qui va la reverser le lendemain à la société située aux Antilles. Convention franco néerlandaise supprime la retenue à la source à la sortie. Base d'impôt aux Pays Bas : Zéro. Convention Pays Bas/Antilles donc pas d'impôt non plus. Défiscalisation totale du flux.

Clause de bénéficiaire effectif : c'est dans les conventions fiscales elles même. Mais **si pas de clause sur le bénéficiaire effectif : la notion d'abus de droit du point de vue interne reste t elle entière ?**

**Arrêt du CE : Schneider** : une société française détient 100% du capital d'une société suisse qui reçoit des revenus passifs dans le canton de Genève (où on n'est pas imposé). L'administration française applique 209B. Société française : la convention franco suisse empêche d'appliquer 209B. Article 7 convention modèle OCDE : bénéfices entreprises sont imposés dans l'Etat de résidence de l'entreprise. Les bénéfices de la filiale suisse devaient être imposés en Suisse. Article 209B violait la convention franco suisse. L'administration fiscale avait une argumentation en réplique : en réalité vous avez fait de la convention un usage frauduleux ; elle a soutenu que le but de la convention fiscale c'est de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale et si un contribuable utilise une convention pour neutraliser une clause anti abus, il ne peut se prévaloir de la convention. L'administration demandait au CE de juger que l'abus des conventions entre dans l'abus de droit. CE : refuse. On ne peut s'appuyer sur ce seul constat pour écarter convention fiscale. **Pour écarter une convention fiscale il faut qu'une clause de la convention prévoie son auto écartement.** Si la convention ne prévoit pas son auto écartement, il faut l'appliquer. Primauté du droit communautaire sur le droit interne ; primauté de la lecture à la lettre de la convention etc. Effet pervers : l'administration va essayer de trouver dans les stipulations conventionnelles des germes pouvant démontrer que la convention prévoit son auto écartement.

Depuis l'arrêt Schneider il y a eu **l'arrêt Bank of Scotland 29 décembre 2006 CE 283314** : selon la façon dont on l'interprète on peut y voir une remise en cause ou non de l'arrêt Schneider.

**Faits** : Une société américaine a besoin d'argent ; s'adresse à une banque britannique. En principe il y aurait un emprunt avec retenue à la source aux Etats-Unis et crédit d'impôt en Angleterre. Mais ça n'est pas ce qui a été fait. La société américaine avait une filiale française : elle a cédé l'usufruit des titres de la société française à la banque britannique. Donc au lendemain de la cession la banque britannique s'est retrouvée usufruitière de la société française. Cette cession a donné lieu à un prix = l'équivalent du prêt et la banque britannique s'est trouvée en situation de recevoir les dividendes de la société dont elle était usufruitière. Les dividendes capitalisés reçus par la banque britannique = au montant qui aurait été prêté dans des conditions ordinaires. Retenue à la source inférieure. Et les dividendes étaient assortis d'un crédit d'impôt en vertu de la convention fiscale. Ce qui a alerté l'administration fiscale c'est que la cession d'usufruit avait un caractère temporaire. A la fin la société US se retrouverait pleinement propriétaire des titres de sa filiale. De plus, les parties avaient tout fait pour que le versement de dividendes à la banque britannique soit assuré : garantie. La banque britannique ne voulait prendre aucun risque, or quand on est actionnaire : toujours un risque, un aléa. Ils avaient prévu que si la société française ne pouvait verser les dividendes ça serait la société américaine qui paierait à sa place. **L'administration fiscale se méfie toujours des cessions d'usufruit temporaire.** La banque britannique revendiquait le bénéfice de l'avoir fiscal : quand un non résident demande remboursement et qu'en plus il y a cession temporaire d'usufruit = l'administration se méfie : utilise son droit de communication pour avoir les contrats.

**CE = L'administration pouvait se fonder sur la convention franco britannique et en particulier sur le fait que le bénéficiaire effectif des dividendes n'était pas véritablement la banque mais la société américaine elle-même.** Si le bénéficiaire effectif n'est pas la banque mais la société mère : on ne peut pas appliquer la convention franco britannique car la convention franco britannique suppose que le bénéficiaire soit bien la banque britannique.

Du point de vue de la méthode : si on écarte la convention franco britannique c'est en vertu de la clause de la convention qui nous parle du bénéficiaire effectif ; ce n'est pas la théorie de l'abus de droit qui écarte cette convention, dans ce cas pas de contradiction avec l'arrêt Schneider. Mais quand on lit la clause de la convention franco britannique 22 mai 1968 : article 9 relatif aux dividendes. Un paragraphe 6 qui dit à quelles conditions la banque britannique bénéficie d'une réduction de la retenue à la source en France et un paragraphe 7 à quelles conditions l'avoir fiscal est transféré. La notion de bénéficiaire effectif n'apparaît que dans le paragraphe 6 : selon une lecture littérale du texte le bénéficiaire effectif est exigé pour la réduction de la retenue à la source seulement : . Donc question : **Le CE a-t-il raison d'approuver l'administration quand elle refuse le transfert de l'avoir fiscal au motif que la banque britannique n'est pas le bénéficiaire**

**effectif ?** Alors que littéralement pour le transfert de l'avoir fiscal (paragraphe 7), l'article 9 n'exige pas la condition de bénéficiaire effectif.

Le CE procède à une **interprétation extensive**. Il fait semblant de suivre l'arrêt Schneider : on écarte le bénéfice de la convention car c'est la convention qui le dit mais en réalité a fait une interprétation extensive de cet article 9 paragraphe 7 de la convention.

« Article 9 :

*B - Dividendes payés par des sociétés résidentes de France*

*6. Les dividendes payés par une société qui est un résident de France à un résident du Royaume-Uni sont imposables au Royaume-Uni. Ces dividendes sont aussi imposables en France mais, lorsque le bénéficiaire effectif de ces dividendes est un résident du Royaume-Uni, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :*

*a) 5 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui contrôle la société qui paie ces dividendes ;*

*b) 15 p. cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.*

*7. a) Un résident du Royaume-Uni qui reçoit d'une société qui est un résident de France des dividendes qui donneraient droit à un avoir fiscal s'ils étaient reçus par un résident de France a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à cet avoir fiscal, sous réserve de la déduction de l'impôt prévue à l'alinéa b du paragraphe 6 du présent article.*

*b) Les dispositions de l'alinéa a du présent paragraphe s'appliquent seulement à un résident du Royaume-Uni qui est :*

*i) une personne physique ; ou*

*ii) une société ou un fonds de pension approuvé à des fins fiscales par le Royaume-Uni et qui :*

*aa) ne contrôle pas la société qui paie les dividendes visés à l'alinéa a du présent paragraphe ; et*

*bb) n'a pas le droit de tenir compte de l'impôt français dû au titre des bénéfices sur lesquels lesdits dividendes sont payés pour déterminer le montant du crédit déductible de l'impôt du Royaume-Uni au titre d'un impôt exigible dans un territoire situé hors du Royaume-Uni.*

*c) Les dispositions de l'alinéa a du présent paragraphe ne s'appliquent pas si le bénéficiaire des dividendes, autre qu'un fonds de pension répondant à la définition de l'alinéa b ii du présent paragraphe, n'est pas assujéti à l'impôt au Royaume-Uni à raison de ces dividendes ;*

*d) Les paiements du Trésor français visés à l'alinéa a du présent paragraphe sont considérés comme des dividendes pour l'application de la présente Convention. »*

Chercher l'arrêt. Mais on peut dire aussi que l'interprétation littérale du traité est quelque peu absurde quelque part : pourquoi la notion de bénéficiaire effectif est exigée pour la réduction de la retenue à la source et pas pour le transfert de l'avoir fiscal ? Depuis plus vraiment de jurisprudence probante sur l'interprétation des traités.

Certains étrangers : la question s'est posée aussi. Le cas de la **Suisse** par exemple : **Tribunal fédéral a rendu un arrêt du 28 novembre 2005** : il y a en droit international une réserve d'abus des droits inhérent à l'ensemble des traités fiscaux. Problème de remboursement d'avoir fiscal : avaient refusé le remboursement au motif que le véritable bénéficiaire effectif n'était pas celui interposé. L'arrêt se fonde sur la convention de Vienne de 69 sur le droit des traités (qui n'a rien de fiscal) et ses articles 26 et 31 qui contiennent des maximes : interprétation à la lumière du but des traités : interprétation téléologique : il faut empêcher l'abus des traités. C'est à l'inverse de la conception du CE : chez eux c'est un principe que l'on doit empêcher abus de droit.

La convention de Vienne n'a jamais été ratifiée par la France : on n'y est pas lié. Pourtant les commissaires du gouvernement s'inspirent souvent de la convention de Vienne. Revue EC Tax Review : Article de Gutmann sur l'interprétation des conventions fiscales en France.

**Q° : Compatibilité de l'article 155A du CGI et convention fiscale ? Arrêt Aznavour :** conforterait la tendance insidieuse qui est d'interpréter les conventions dans un sens qui permet de faire obstacle à des montages frauduleux selon le prof.

(Autre ex : X fait une cession d'usufruit temporaire à un trust qui se trouve à Jersey : les dividendes ne sont plus imposés en France car c'est le trust qui les reçoit et comme X n'est plus propriétaire des titres pas imposable à l'ISF. L'administration fiscale se méfie des cessions d'usufruit temporaires.)

Commentaires du modèle OCDE : sous l'article 1 : problématique de l'abus des conventions.

## B) Survol d'autres instruments permettant de lutter contre l'évasion fiscale internationale

### 1.) Le droit interne

\*Instruments anti abus qui concernent les personnes physiques :

**-Article 155A du CGI** conçu pour lutter contre les « rent a star companies » : exemple d'un résident français monte une société dans un paradis fiscal et au lieu de se faire rémunérer lui-même il fait verser à la société les cachets ou autres rémunérations qu'il perçoit : il échappe ainsi à l'imposition sur les revenus de son activité puisqu'il n'est qu'actionnaire de cette société. Parfois il est salarié de la société étrangère et perçoit un revenu à ce titre. **Article 155A** : lorsque le français détient une participation majoritaire dans une société établie dans un paradis fiscal, les rémunérations versées à la société contrôlée sont réputées imposables entre les mains du résident : mécanisme de transparence fiscale : on fait comme si la société étrangère n'existait pas. Système raffiné car l'article 155A permet au résident de prouver que la société a réellement une activité et que les rémunérations qu'elle perçoit rémunèrent son activité à elle. La même règle s'applique s'il est résident à l'étranger mais a des revenus de source française. 2 volets dans cet article. Ex : un résident suisse fait un concert en France et c'est la société étrangère qui est rémunéré, on fait comme si la société n'existait pas.

C'est l'article 238A qui définit le pays à fiscalité privilégié.

**Arrêt du 28 mars 2008** : Aznavour domicilié en Suisse a donné un concert à Paris. En contre partie de cette prestation : versement de 400.000 francs à une société établie en grande Bretagne ; l'administration fiscale s'est appuyée sur 155A et a estimé qu'il devait être imposé sur cette somme. **Q° : l'application de la convention franco britannique et/ou de la convention franco suisse s'opposait elle à l'application de l'article 155A ?**

Article 17 convention OCDE : quand un artiste ou un sportif d'un Etat X exerce activité dans Etat Y les revenus que la société perçoit sont imposables dans l'Etat où l'activité a été exercée. Etat de l'exercice compétent. Ici la France c'est l'Etat de l'exercice. Dans la convention franco britannique il n'y a pas de clause concernant un artiste ou sportif qui exige la notion de bénéficiaire effectif. Il n'y a pas de clause en général qui parle du bénéficiaire effectif (dans Schneider c'était pour les dividendes par exemple).

La convention franco britannique ne peut pas en elle-même permettre à la France d'imposer un résident Suisse ; mais peut on appliquer la convention franco suisse alors que c'est un paiement entre la France et l'Angleterre. Situation triangulaire.

Partons des sommes reçues par la société britannique : Comment les qualifier au sens des catégories OCDE ? Bénéfices d'entreprises, revenus immobiliers, redevances sont prévus par la convention OCDE ; ici ce sont des revenus d'entreprise reçus en Angleterre : l'Angleterre est compétente. Aznavour n'a pas de raison d'être imposé.

**CE : En droit interne l'article 155A applicable. Vise la convention franco suisse pour justifier sa solution et dit que la convention franco suisse ne faisait pas obstacle à l'application de 155A.** La CAA a eu raison. Le CE ne justifie pas pourquoi il prend la convention franco suisse et pas l'autre. Démarche erronée : n'a pas pris le soin de vérifier que la convention franco britannique devait être écartée selon le prof. Le CE n'a pas vu le problème du bénéficiaire effectif ; n'a pas justifié en ce sens. Donc le prof pense que la jurisprudence peut encore être renversée.

**-Article 123 bis du CGI : Toutes les fois qu'un résident français détient une participation de 10% minimum dans une entité étrangère dont l'actif est essentiellement constitué de VM, les revenus de l'entité étrangère sont considérés comme des revenus de VM imposés en France.** Transparence fiscale de l'entité étrangère. Les entités étrangères concernées : dans le CGI liste non limitative d'entités : sociétés, fiducies ou fondation constituées à l'étranger. Fiducies : pas les fiducies au sens du droit français actuel. « Fiducie » = c'est pour ne pas dire « trust ». Si un résident français place ses revenus dans un trust à l'étranger. Problème = détenir 10% dans un trust en droit, ça ne veut rien dire.

**Le trust** = institution de droit anglais : il y a un constituant (settlor) qui transfère la propriété (propriété au sens du droit anglais) d'un certain nombre de ses biens à une tierce personne (trustee). Le trustee a par l'intermédiaire d'un contrat, le « deal of trust », pour mission de gérer ses biens et de transmettre à terme les revenus ou le capital transmis à un bénéficiaire (beneficiary). Le bénéficiaire peut être le constituant lui-

même : peut réunir cette double qualité. Ca peut être un objectif de transmission de patrimoine aux enfants par exemple. Quand une société a trop de dettes : on confie immeubles à un trust : les loyers vont servir à éponger les dettes de la société.

La relation entre le constituant et le trustee peut avoir deux formes : trust révocable (le constituant peut y mettre fin à tout moment) trust irrévocable (définitif, le constituant ne peut plus retrouver la propriété de ses biens). Relations entre trustee et bénéficiaire : trust discrétionnaire (le trustee a tout pouvoir pour distribuer ou ne pas distribuer les produits du trust au bénéficiaire ; on peut imaginer plusieurs bénéficiaires une classe de bénéficiaires et dans ce cas liberté pour le trustee de distribuer produits à certaines et il peut choisir la ventilation donc les bénéficiaires n'ont aucun droit de recevoir produits : tout dépend de la politique du trustee.

Lorsqu'on doit appliquer 123 bis il y a des cas où on peut dire assez facilement qu'un résident français détient 10% du trust : si un résident français est bénéficiaire et qu'il est prévu que le trust est révocable et que le trustee doit distribuer l'ensemble des produits au bénéficiaire et qu'il n'y a qu'un bénéficiaire = dans ce cas le constituant ne s'est pas dépouillé de ses actifs et a vocation à appréhender les fruits. Pas de problème pour appliquer 123 bis.

Mais dans un cas où le constituant n'est pas résident français ; il est résident anglais : il met en trust irrévocable une partie de ses actifs et il a plusieurs enfants qui eux sont résidents français mais le trust est discrétionnaire : n'ont pas un droit à recevoir produits : il est juridiquement impossible de déterminer la proportion des actifs du trust qui va échoir à chacun des enfants : impossible d'appliquer 123 bis.

La doctrine administrative ne livre aucune explication sur comment appliquer 123 bis envers le trust. Mais il y a un **jugement du TGI de Nanterre 2005** : ce qui était en cause ce n'était pas 123 bis mais l'ISF. Une femme résidente française bénéficiaire d'un trust constitué aux Etats-Unis : avait reçu revenus versés par le trustee : elle avait payé l'impôt sur ces revenus. Mais problème d'ISF : l'administration fiscale avait capitalisé les revenus (réputés être les fruits d'un capital sous jacent) et considéré qu'elle était proprio du capital sous jacent. Ce trust était irrévocable et discrétionnaire. Elle avait produit l'acte du trust pour prouver qu'elle n'était propriétaire de rien ; pas de droit réel sur les actifs mis en trust. Le TGI de Nanterre lui a donné raison : il résulte de l'acte du trust qu'on ne peut pas établir un droit réel de cette femme sur les actifs sous jacents et l'administration fiscale n'a pas fait appel. S'il avait été non discrétionnaire on peut penser qu'elle aurait été considérée comme propriétaire.

Intérêt du trust discrétionnaire et irrévocable = flexibilité donnée au trustee. On peut tirer des conclusions un peu plus générales de ce jugement ; on ne pourrait pas appliquer 123 bis dans un cas similaire.

**Q° : quand le trust se dénoue et qu'on reçoit un capital : est ce que ça s'appréhende par l'impôt sur le revenu ou les droits d'enregistrement ?** Quand un trust se dénoue à cause de mort : Cour de Cass : Bénéficiaire imposable en France au titre des droits de mutation à titre gratuit. Q° : ne dit pas s'il s'agit des droits de succession ou des droits de donation. Au niveau fiscal ça ne change rien mais en droit des successions ça compte. La transmission est réputée avoir lieu au moment du décès du constituant.

Si le trust n'est pas discrétionnaire il a au moins un droit de créance.

Le 123 bis ne s'applique que si les actifs détenus par l'entité étrangère sont des actifs mobiliers (si ce sont des immeubles, ne s'applique pas).

**Q° : 123 bis est il compatible avec le droit communautaire ?**

Si un résident français fait détenir ses VM par une société française et qu'elle thésaurise ses produits ; on ne va pas lui dire qu'il est imposable tant que rien ne lui est distribué. Or si on loge VM dans société étrangère pour qu'on présume que les revenus lui sont distribués et donc imposables. **Q° Contrariété à la liberté de circulation des revenus et des capitaux ? CAA Nancy 22 août 2008 : N° 07NC00783 : reconnaît le caractère incompatible de 123 bis avec la liberté de circulation des capitaux.** Différence de traitement entre l'investisseur d'une société française et communautaire. La CAA se livre à un raisonnement de type CJCE : se demande si atteinte à la liberté justifiée par un motif impérieux d'intérêt général : oui lutte contre l'évasion fiscale. Mais, dans un second

temps et concernant la proportionnalité : 123 bis vise d'une manière générale toute situation dans laquelle un contribuable établi en France détient 10% : il instaure donc une présomption irréfragable d'évasion fiscale à l'encontre de ceux ayant effectué un tel placement : excède ce qui est nécessaire : violation du principe de proportionnalité au sens du droit communautaire. Intéressant. Si le CE confirme cela : il faudra réformer 123 bis. La liberté d'établissement était invoquée aussi : liberté d'établissement de la personne qui place ses capitaux ? Mais interrogation sur ce fondement : pourquoi invoquer liberté d'établissement ? La liberté d'établissement s'applique t elle à une personne physique ? **Distinction entre liberté d'établissement et liberté de circulation des capitaux** : Si on détient le contrôle (+50%) c'est de la liberté d'établissement si on ne détient pas le contrôle c'est de la liberté de circulation des capitaux.

123 bis risque d'être réécrit sur le même modèle que 209B pour qu'il ne puisse s'appliquer qu'en présence de montages artificiels.

**-Article 209B** : on passe aux personnes morales. 3 articles 209B se sont succédés dans le temps. Un premier article s'est appliqué jusqu'en 1992, puis un autre article s'est appliqué jusqu'à 2006 puis nouvel article depuis 2006.

Une société française détient une participation dans une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié. On suppose que la société étrangère n'a pas une activité industrielle réelle.

Le point commun des 3 versions : **on impose en France entre les mains de la société mère les bénéfices de la société filiale étrangère** : transparence fiscale de la filiale et on impose directement la mère.

1<sup>ère</sup> version = mère doit détenir +25% dans la filiale

2<sup>ème</sup> version = mère doit détenir 10%

3<sup>ème</sup> version = mère doit détenir 50%

**Concept d'entité à fiscalité privilégié** : dans les 2 premières versions : quand IS étranger inférieur de 1/3 à l'IS français (22,22%). Dans la 3<sup>ème</sup> version le paradis fiscal commence à partir de 50% du taux d'IS français (16,66%). En vérité c'est **238A** qui a changé sur ce point.

Il y a toujours eu une **clause de sauvegarde dans 209B** permettant de démontrer qu'il y avait une activité réelle de la société étrangère. Si elle avait une activité commerciale sur son marché local (1<sup>ère</sup> version) ; aujourd'hui distingue selon qu'elle a essentiellement une activité de holding ou non.

La qualification des revenus imposables en France entre les mains de la société mère :

1<sup>ère</sup> version : société mère imposable en France sur les bénéfices réalisés à l'étranger de la filiale. C'est ce qui a été condamné par le CE (Schneider).

2<sup>ème</sup> version : les bénéfices de la filiale sont présumés constitués un résultat de la société mère : on crée une présomption, une fiction de revenu.

3<sup>ème</sup> version : les résultats sont réputés constitués un revenu de capitaux mobiliers de la société mère en France. Cette différence de qualification produit un effet mécanique sur la question de la pérennité de schneider. Quand déficits pas imputables sur les résultats de la mère car toujours imposés séparément dans les mains de la société mère : aucune compensation possible entre résultats filiale et résultats mère. 3<sup>ème</sup> version : compensation : possibilité d'imputer sur résultats de la mère déficits de la filiale (plus d'imposition séparée). Il va se produire une espèce de consolidation. Mais en pratique l'hypothèse du déficit est purement théorique, on ne va pas dans un paradis fiscal pour faire des déficits.

Dans la **dernière version de 209B** clause permettant de respecter la liberté d'établissement : **ne s'applique pas si la société est dans un autre Etat de l'UE sauf montage artificiel.**

-----

La compatibilité de 209B avec le droit communautaire : la France imposait dans les mains de la société mère les bénéfices des filiales étrangères alors même qu'ils n'avaient pas été distribués. **Q°: Etait ce contraire à la liberté d'établissement ?**

**CJCE 12 septembre 2006 : au Royaume Uni : dispo équivalente à 209B.**

Faits : une société britannique mère d'une filiale irlandaise qui a une société financière soumise à un taux très faible. Royaume Uni impose dans les mains de la mère les

bénéfices de la fille. La mère se plaint : car elle n'a pas reçu ces bénéfices en réalité : atteinte à sa liberté d'établissement. Réponse en 3 temps :

-différence entre les filiales britannique et étrangères dissuade les filiales de s'établir à l'étranger : donc restriction à la liberté d'établissement (pas une atteinte = restriction)

-Restriction motivé par un motif impérieux d'intérêt général ? Oui car objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : on veut lutter contre les sociétés qui établissent des filiales à l'étranger.

-La règle britannique va-t-elle trop loin par rapport à l'objectif ? Exigence de proportionnalité est elle respectée ? La CJCE : l'équivalent du 209B britannique qui ne souffre la preuve contraire seulement dans certains cas est générale et revient à présumer que l'institution d'une filiale à l'étranger constitue une fraude. **CJCE = la règle britannique aurait du viser seulement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à la loi fiscale britannique.** La CJCE ne dit pas si en l'espèce la règle britannique empêchait la preuve contraire par la société. Elle renvoie à la cour britannique pour qu'elle vérifie si proportionnalité.

=Les Etats membres ne peuvent pas présumer de manière systématique que l'établissement à l'étranger a pour but d'échapper à loi fiscale.

Transposition du raisonnement en France : les sociétés établis dans l'UE ne sont pas concernées par 209B sauf si l'administration démontre qu'elles ont été créés dans le but d'un montage artificiel. La réforme du 209B sur ce point avait été étudiée avant même arrêt **Cadbury schweppes donc aujourd'hui plus de problème de compatibilité avec 209B et liberté d'établissement.**

Compatibilité de 209B avec convention internationale :

**Schneider** : on appliquait la 1ère mouture de 209B : on imposait les résultats bénéficiaires de la filiale étrangère dans les mains de la mère française. Article « point de vue franco suisse » de Gutmann. + Conclusions du commissaire du gouvernement à lire. Stéphane Austry : la CAA paris avait conclu à l'incompatibilité. Austry : 209B sert à éviter double exonération. S'appuie sur travaux prépa premier article 209B. Pour lui cet article institue au profit de la société mère un revenu distribué : créé **une fiction de revenu distribué**. Si on applique le droit français : mère imposable. Il faut voir la qualification du revenu telle qu'elle apparaît dans la convention fiscale puis regarder si pour les revenus distribués la France est compétente. Dans convention franco suisse il y a un article dividende. Mais ça ne rentre pas dedans. Pas d'article sur revenus distribués dans la convention. Dans toutes les conventions il y a une **clause balai** : pour tous les autres revenus qui ne rentreraient pas dans les catégories de revenus. Ici c'est un revenu innommé on doit appliquer cet article. Austry constate qu'il attribue compétence à l'Etat de résidence du bénéficiaire du revenu. Ici c'est la société mère : la France. Donc 209B compatible avec la convention franco suisse. Bonne argumentation. **Le CE ne l'a pas suivi**. A retenu une analyse totalement différente de 209B : imposable sur les résultats bénéficiaires de la filiale : donc ce n'est pas une fiction de revenu distribué or on a dans la convention l'article 7 sur les bénéfices d'entreprise et dit que ces revenus sont imposables dans l'Etat de résidence : ici c'est la suite. Donc si on impose en France viole article 7 convention. France pas compétente pour appliquer 209B. **Qualification différente donnée par le CE donne un résultat différent**. Ça tuait l'article 209B + malheur de l'administration fiscale et de l'OCDE qui avait plutôt encouragé l'adoption d'articles type 209B.

L'administration a renégocié conventions fiscales en stipulant que la France peut appliquer 209B. La convention franco suisse avait été renégociée avant même l'arrêt Schneider : mais sur la lecture ils ne sont pas d'accord.

2<sup>ème</sup> moyen pour l'administration de réagir = faire changer la loi française. C'est pour ça que la 2ème mouture de 209B est différente : résultats de la filiale sont réputés constituer un résultat de la mère ; 3<sup>ème</sup> mouture = sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers.

**Q° : la 2<sup>ème</sup> et la 3<sup>ème</sup> mouture entraînent t elles une différence de raisonnement pour examiner la compatibilité de 209B au du droit conventionnel ?** Ici il semble que le raisonnement d'Austry puisse être appliqué. Est-ce un peu choquant car c'est juste un changement de mot alors que finalement le mécanisme ne change pas ? Il y a dans les conventions certaines qualifications autonomes qui supplantent les qualifications internes mais là il n'y en n'a pas. Il y a une clause qui dit que quand ça ne rentre pas dans un



définition on s'en remet à la qualification de l'Etat. On peut penser que si le CE rend un arrêt dans le futur, sur la compatibilité convention ne prendra pas la même position. **La qualification du revenu est essentielle pour appliquer la règle distributive.**

Compatibilité de 209B et de la participation des salariés : les entreprises affectent chaque année une participation de leurs bénéfices à une réserve spéciale, la réserve de participation. Dans le Code du travail = pour déterminer le montant de cette réserve on ne doit prendre en considération que les bénéfices réalisés par des entreprises françaises. Q° importante. Une entreprise est actuellement redressée. **Q° : Les bénéfices d'une filiale étrangère sont ils inclus dans la réserve de participation ?**

Si on considère que se sont des bénéfices de la filiale étrangère = exclus de la réserve de participation mais si on considère que se sont des bénéfices de la société mère : ils sont inclus.

**Q° = un bénéfice réalisé par une société française est ce la même chose qu'un bénéfice réalisé par une entreprise exploitée en France ?** Q° : autonomie de la déf du droit du travail ? La doctrine administrative, elle, dit que les bénéfices sont ceux définis par le CGI. La notion de résultat d'une entreprise exploitée en France est plus restrictive donc la société aurait plutôt intérêt à invoquer cette doctrine.

## **2) Les instruments conventionnels**

Lire le commentaire du modèle OCDE : article 1<sup>er</sup>. Pose la liste des moyens permettant de lutter conventionnellement contre des montages abusifs.

Dans les conventions plusieurs moyens d'endiguer évasion fiscale :

-La définition des personnes pouvant invoquer le bénéfice de la convention. Risque de fraude dans l'utilisation d'une convention fiscale quand un résident français verse une somme à un résident étranger d'un Etat 1 (convention entre France et Etat 1 a un avantage fiscal) et qu'en réalité le flux est à destination d'un tiers dans un Etat 2. On a peur que cette personne de l'Etat 2 n'institue une société dans l'Etat 1 que pour bénéficier avantage fiscal.

Commencer empêcher cela ?

**La notion de bénéficiaire effectif** = on refuse les avantages conventionnels à l'entité 1 si elle n'est pas le bénéficiaire effectif des revenus versés par la société française.

**Concept de « beneficial ownership ».** Ces clauses de bénéficiaire effectif existent dans conventions fiscales mais il est très rare de trouver une clause générale de bénéficiaire effectif. A l'article 12 redevance = retenue à la source se produit si le bénéficiaire de la redevance est le bénéficiaire effectif par ex. Parfois même chose pour déduction des intérêts. Pas de fonction du contrôle général du bénéfice de la convention.

**Arrêt Biebold : 13 octobre 1999** : redevance versée à une société néerlandaise (société de personne) il semble que cette redevance ait immédiatement été versée à une société suisse. **Q° : la société néerlandaise pouvait elle être considérée comme résidente et donc se prévaloir de la convention franco irlandaise ?** Cette société de personne en droit néerlandais, est totalement transparente juridiquement et fiscalement. Donc la convention applicable était celle entre la France et l'Etat de résidence des associés. Ici aucun enjeu car les associés étaient néerlandais. Le CE dit qu'il n'était pas prétendu que le bénéficiaire effectif des redevances eut été la société suisse. A contrario on en déduit que si on avait prétendu devant le juge (l'administration) que le bénéficiaire effectif était la société suisse on aurait du appliquer la convention franco suisse. La convention franco néerlandaise : aucune notion de bénéficiaire effectif donc finalement c'est le CE qui a construit ce raisonnement. Ca semble dire que le CE va appliquer de manière générale la notion de bénéficiaire effectif et se fiche des conventions.

Flou : **Diebold renverse t il Schneider ?** Jurisprudence pas fixée sur cette question.

**3) Intermède communautaire** : cette question se retrouve pour déterminer l'accès aux directives communautaires. Une société française est la filiale d'une société américaine : elle lui verse un dividende ; en droit français retenue à la source de 18% ? (à vérifier). Convention franco américaine = retenue à la source descendue. On peut imaginer que la société américaine s'estime trop imposée et qu'elle institue une société

interposée en Europe qui détienne elle-même la société française. Il faut bien choisir le pays européen pour ne pas retrouver le revenu à la source. **Directive mère fille du 23 juillet 90** : quand une société filiale verse un dividende à une société mère dans l'UE elle doit effacer toute retenue à la source. En 2009 = obligation d'évacuer la retenue à la source toutes les fois que la mère détiendra 10% de la fille.

**Un article de la directive mère fille contient une clause anti abus** : les Etats peuvent instaurer une disposition encadrant l'accès aux avantages de la directive. Transposition de cet article en droit français : **article 119 ter du CGI** (à lire). **Encadre l'exonération de la retenue à la source** : condition de durée mais aussi une condition de bénéficiaire effectif. Il contient aussi une clause de limitation des bénéficiaires (« limitation of benefice »). Cette clause : quand une société 1 est contrôlée par une société 2 dans un Etat tiers, la société 1 ne peut demander le bénéfice de la clause. Situation de contrôle suffit à présumer que le revenu est remonté. Clause beaucoup plus large : car ici le bénéficiaire peut être le bénéficiaire effectif. La France peut refuser d'accorder le bénéfice de l'exonération si société européenne contrôlée par une société d'un Etat tiers. Mais peut rapporter la preuve que la chaîne de participation n'a pas pour but principal ou un de ses buts principaux d'éluder la charge fiscale. Cet article 119 ter reproduit un mécanisme qu'on retrouve dans certaines conventions fiscales. Clauses LOB souvent insérées dans conventions américaines.

-----  
ID : l'article 119ter serait contraire à la liberté de mouvement des capitaux :

Pour une société française qui reçoit dividendes d'une société française, le seuil de détention pour bénéficier exonération : 5% pour société française.

Pour société étrangère qui reçoit dividendes d'une société : seuil de 10% exigé. Ça respecte la directive mère fille ; mais appliquer un taux de détention supérieur n'est ce pas contraire à la liberté de mouvement des capitaux ? Pour les sociétés qui détiennent entre 5% et 10% ça présente un intérêt. En France imposition dividendes à 33% d'une quote part de 5% = 1,67%.

Mais arrêt DENKAVIT à prendre en compte.

### **Arrêt CJCE DENKAVIT 2006**

Une société française avait versé un dividende à une société néerlandaise. Société française avait appliqué une retenue à la source de 25%. L'application convention entre la France et pays bas porterait atteinte au droit communautaire ; elle présentait une diminution de la retenue : elle prévoyait que les dividendes étaient également imposables aux pays bas et que les pays bas devaient accorder un crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source imposée en France. Or, aux pays bas, dividendes pas imposés. Du coup impossible pour la société néerlandaise de se prévaloir du crédit d'impôt conféré par la convention. La cour en a déduit que la société néerlandaise se trouvait dans une situation pire que celle dans laquelle se trouverait une société française qui aurait reçu ce dividende. La France devait éliminer sa retenue à la source car elle ne donnait pas lieu à un crédit impôt aux Pays bas. Si la sur-imposition ne peut être éliminée du côté néerlandais, la France doit éliminer la retenue à la source.

A donné lieu à é instructions de l'administration fiscale : c'est assez rare : arrêt important.

Un autre arrêt à fait le même raisonnement : AMURTA CJCE 2007.

Dans la directive fusion il y a aussi une clause anti abus. Article 11 : un Etat peut refuser d'appliquer le traitement fiscal favorable de la directive quand une opération de fusion (etc) a pour objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale.

En France nous on est habitué au « but exclusivement fiscal ». **Directive transposée en France : 210B et C du CGI subordonne à une autorisation administrative préalable certaines restructurations intervenant entre des sociétés qui appartiennent à différents Etats membres.** Pour s'émanciper de cet article il faut demander un agrément administratif. Conditions : l'opération doit avoir un motif éco, ne pas avoir comme un de ses objectifs principaux fraude évasion fiscale et il faut que les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus values mises en sursis d'imposition.

Ex 1 : une société étrangère a en France un établissement stable qu'elle veut céder. Elle filialise sa succursale et lui apporte titres. Juridiquement : apport partiel d'actif. Opération clairement visée par la directive. Risque : si on fait jouer le sursis d'imposition prévu pour les plus values d'apport c'est que la plus qui aurait du être imposée risque de ne jamais être imposée en France. Car la société étrangère va détenir titres de sociétés françaises. Si société étrangère cède titres de la société française. Plus value réalisée par un non résident sur des titres d'une société française : 164B CGI : non résident qui cède titres société soumise à l'IS si + 25% : imposée en France. Ici on suppose que détenue à 100% : le droit interne = imposition plus value. Or dans presque toutes les conventions fiscales le droit interne s'efface : cf article 13 convention OCDE : plus values mobilières imposables dans l'Etat de résidence du cédant. Donc pas d'imposition en France. Quelques conventions seulement maintiennent la compétence de la France pour l'imposition (Espagne, Autriche).

L'administration fiscale pour mettre en sursis l'imposition des plus values générées par la filialisation demande aux sociétés étrangères d'affecter les parts de la filiale nouvellement créée à nouvel établissement stable créé en France. Parts considérées comme détenues par l'établissement stable français. Objectif : titres cédés seront rattachés à l'établissement stable français donc imposés en France. Ca semble être un non sens que l'administration demande ça mais ça ne semble pas contraire à la directive.

EX 2 : Une société française fait un apport partiel d'actifs à une société étrangère. Pour bénéficier du sursis d'imposition il faut demander un agrément à l'administration fiscale et il faut que la société apporteuse conserve les titres de la société étrangère à laquelle l'apport a été fait pendant un certain temps. La société étrangère va donc détenir la société française. Sursis d'imposition des plus values générées par l'apport si pas de fraude. Si les actifs apportés sont biens matériels, ex des usines, de toute façon elles restent sur le sol français : on aura une société étrangère qui aura en France un établissement stable. Donc plus values imposables en France.

Mais si ce sont des actifs incorporels comme des titres de société : en droit interne français on traite les titres comme une branche complète d'activité donc on traite l'apport des titres comme apport partiel de titres. Quand la société étrangère cédera ces titres la France n'aura plus vocation à les imposer. L'apport partiel d'actif fait à une société étrangère vide la compétence de la France.

Pour contrer ça : **obligation de conservation des titres par la société française des titres de la société étrangère**. Administration rajoute 1 condition : la société étrangère elle-même devra conserver titres aussi longtemps que la société française (apporteur) conservera titres de la société étrangère = **engagement subordonné**. Ca n'apparaît dans aucun texte. Cet engagement subordonné n'ajoute rien pour lutter contre l'évasion fiscale : mais quand société française cède titres étrangers le but c'est de pouvoir imposer. Disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi par la directive donc contraire au droit communautaire. Engagement subordonné n'a aucune raison d'être pour le prof. L'intérêt pour l'administration d'obliger cela : s'assurer qu'il y a toujours un patrimoine.

Ces questions ont perdu de leur substance car aujourd'hui les plus values : impôt de zéro sauf la quote part de frais et charges (1,67%). Avant quand une société mère cédait titres : imposition de 19%.

Arrêt du CE Juillet 2007 : quand sursis d'imposition subordonné à un engagement de la part de la société, l'impôt que vous auriez du payer exigible à la date de la rupture (c'est illogique) : comme aujourd'hui taux zéro, on peut rompre tous les engagements conclus dans le passé car taux au jour de la rupture s'applique : aujourd'hui il est de zéro. C'est une incitation à rompre ses engagements !

Les deux arrêts sur la directive fusion :

**Leur-Bloem : 17 juillet 1997** : marge de manœuvre des Etats membres pour l'introduction de la clause anti abus de la directive fusion. Agrément : pas en soi une violation principe de proportionnalité mais c'est choquant si l'agrément est discrétionnaire : les conditions de délivrance de l'agrément doivent être de droit. C'est assez impraticable car les conditions de l'agrément laissent en pratique une liberté d'appréciation mais l'administration ne doit pas aller chercher des conditions supplémentaires. Garde fou.

**KOFOED CJCE 2007** rendu sur la directive fusion. (à chercher). Faits : apport partiel d'actif : en échange avaient obtenu des actions. Puis la société bénéficiaire de l'apport avait distribué aux apporteurs des dividendes considérables. Intérêt fiscal à procéder ainsi. L'administration fiscale du pays des apporteurs : cette distri de dividendes était une soulte masquée qui était largement supérieure à 10% du nominal des actions reçues en échange de l'apport. Si soulte supérieure à 10% ça n'est plus dans le champ de la directive. CJCE : la soulte est un versement reçu par les apporteurs de façon concomitante à l'apport : une distribution postérieure à l'apport ne peut être qualifiée de soulte. Ici l'Etat jouait sur le concept de soulte car il n'avait pas transposé la clause anti abus. Si ils l'avaient transposé ils auraient pu invoquer l'abus.

Cour de Cassation italienne : 24 Septembre 2008 : arrêt rendu sur renvoi de la CJCE sur une affaire de TVA part service SARL où la CJCE avait décidé que l'abus de droit constitué quand but essentiellement fiscal et pas exclusivement fiscal. Arrêt devant la Cour de Cass italienne. Q° : **les arrêts rendus par la CJCE en matière de TVA produisent ils un quelconque effet en France en dehors des matières liées à la TVA ?** La doctrine de l'abus de droit pour la TVA ne produit pas nécessairement un effet sur les autres matières = Opinion de Fouquet.

Cour Cass italienne dit le contraire = la jurisprudence de la CJCE même rendu en matière de TVA s'appliquerait au-delà de cette matière. Faits référence à un principe communautaire d'abus de droit. Ca s'applique à toutes les matières couvertes par le droit communautaire. C'est encore plus fort dans la mesure où le droit italien ne connaît pas de théorie générale de droit, donc ici la Cour Cass italienne crée ce principe général d'abus de droit au nom du droit communautaire. CF : Halifax : le principe d'abus de droit existe dans beaucoup de matières : il y a en droit communautaire un principe fondamental d'abus de droit : donc on l'applique à la matière fiscale.

#### Actualité :

Le Ministère des Finances se propose de réécrire L64 : la notion d'abus de droit apparaît telle qu'elle, on parle de fictivité mais bizarrement la simulation disparaît. Q° : a contrario : la simulation redevient elle permise ?

Il est prévu que le CCRAD voit sa composition modifiée.

La pénalité serait aussi modifiée : toujours 80% mais 40% si on ne peut pas démontrer qu'il est le principal initiateur ou bénéficiaire : flou. Idée : c'est pour que ça soit compatible avec jurisprudence CEDH et Cour Cass : c'est reconnaître que l'ancienne règle pas conforme à la CESDH. Pourrait on l'opposer aux procès en cours ?

CESDH exige que l'infraction pénale soit modulable par le juge il faut donc plusieurs sanctions possibles. Or dans le nouveau texte on distingue 2 types de comportements complètement différents : on n'instaure pas deux modulations de la sanction pour un même comportement mais deux types de sanction pour deux comportements distincts. Finalement on pourrait dire que ce nouveau texte pas conforme à la CESDH.

#### **4) Dernier point**

##### **\*Problématique du transfert de siège :**

On craint qu'une société redevable de l'impôt en France cesse d'être redevable de l'impôt en France. Comment traite t on ces transferts de siège ? Problème général : le transfert de siège fait que l'entité française devient étrangère. Parfois se double d'un problème spécial quand une convention fiscale aggrave le problème.

Ex : transfert de siège d'une société française vers le Luxembourg lorsque la société a pour seul actif des immeubles situés sur le territoire français. Montage : faire détenir immeubles français par une société luxembourgeoise : revenus immobiliers et plus values réalisées à raison de la vente de l'immeuble totalement exonérées : car la convention franco luxembourgeoise interprétée différemment par les deux pays et chacun se renvoyait la balle.

Position de la France : Les revenus immobiliers d'une société = bénéfiques d'entreprises ; donc imposables conformément à l'article 7 modèle OCDE dans l'Etat de résidence de l'entreprise : la France estimait que c'était au Luxembourg d'imposer revenus immobiliers et plus values.

Position, du Luxembourg : revenus immobiliers soumis à l'article 6 modèle OCDE : revenus immobiliers imposés dans l'Etat de situation de l'immeuble : donc c'est à la France d'imposer.

Le problème : quand un concept pas défini par la convention, chaque pays l'interprète selon son droit interne. Pas de définition précise dans la convention. Quand une entreprise soumise au BIC ses revenus immobiliers se fondent dans le BIC.

Même problème avec la Danemark.

Aujourd'hui ce problème ne se pose plus : on a renégocié la convention avec le Luxembourg : avenant qui prévoit que les revenus et plus values immobiliers réalisées par les sociétés luxembourgeoises constituent des revenus et plus values immo au sens de la convention = seront imposées en France. La convention avec le Danemark a été dénoncée.

Cahiers de l'IFA : Prof a écrit : rapport sur la double non imposition et les problèmes de qualification dans les conventions fiscales.

**Quand on transfère siège vers l'étranger : du point de vue fiscal c'est assimilé à une dissolution de la société.** *Conséquences* : bénéfices en sursis d'imposition et plus values latentes deviennent imposables, boni de liquidation etc. **Art. 221 du CGI.**

\*Exception traditionnelle : s'il existe une convention bilatérale conclue par la France avec l'Etat étranger dans lequel la société a été transféré cette convention peut dire qu'il n'y a pas de dissolution. L'examen attentif révèle qu'il n'existe aucune convention bilatérale de ce type donc cette exception reste lettre morte.

\*Exception plus récente : après réécriture de la directive fiscale fusion : réforme pour que le transfert de siège des SE et SCE soit neutre fiscalement. On a transposé cette exception : si la société française transfère son siège vers un autre Etat européen ce transfert de siège ne produit pas les effets d'une dissolution ; **Q° : Portée exacte de ce texte en France ?**

Une société française qui a ses usines en France et qui ne transfère que son siège : aucun impact budgétaire car laisse subsister en France un établissement stable. Profits attribués aux usines restent imposables en France. Principe strict de territorialité de l'IS. Donc on ne perd rien. Ce n'est pas comme pour les personnes physiques où quand la personne part l'Etat perd ses revenus mondiaux contre ses revenus de source française.

Mais si la société qui transfère son siège est une holding. Elle transfère son siège. Elle détient titres de sociétés française : là on perd le droit d'imposer si des redevances de source française sont versées à la société étrangère après le transfert de siège : car en droit conventionnel seul l'Etat de résidence du bénéficiaire de la redevance peut imposer. Quand il s'agit de revenus incorporels : pas d'établissement stable qui subsiste en France donc perte sèche.

**Administration fiscale : le transfert de siège ne peut être fiscalement neutre que si on laisse subsister en France un établissement stable** : ajoute à la loi une condition qu'elle ne contient pas. Peut elle faire ça ? Administration fiscale peut le faire car la directive fusion le lui permet : les Etats membres peuvent subordonner la neutralité du transfert de siège à la conservation d'un établissement stable dans l'Etat de départ. **Q° : n'est ce pas contraire à l'arrêt Leur Bloem ?** Problème : la directive fusion ne couvre que certains types de sociétés : l'administration fiscale ne va-t-elle pas au-delà de ce que la directive lui permet de faire ?

Paradoxal : la directive fusion est censée favoriser les transferts de siège. Ne peut on pas soutenir que ce qui est prévu par la directive fusion ne concerne pas les autres types de sociétés ? On pourrait plaider qu'exiger l'existence d'un établissement stable pour les autres sociétés est contraire à la liberté d'établissement ; mais dans ce cas ça voudrait dire que la directive elle-même est contraire à la liberté d'établissement.

Sauf si on considère que la nécessité de l'établissement stable n'est que l'expression ciblée de la clause anti abus. Mais n'est ce pas disproportionné par rapport à l'objectif d'exiger l'établissement stable ?

Paradoxe : on aboutit à une règle moins favorable que ce qu'aurait fait la liberté d'établissement.

Pour les personnes physiques il y a un précédent : **l'arrêt Lasterye de Saillant** : compatibilité avec la liberté d'établissement de l'exit tax. **167bis remis en cause.**

CJCE : du simple fait qu'on impose une plus value latente lors du transfert de résidence : atteinte à la liberté d'établissement.

Si on transpose ce raisonnement pour les personnes morales : imposition du simple fait qu'on transfère siège : contraire à la liberté d'établissement.

Dans Lasterye de Saillant la Cour n'a pas distingué selon que le résident continue d'avoir des revenus de source française ou non : ça aurait été un parallèle avec l'exigence d'un établissement stable en France. Or la Cour n'a pas distingué.

Ca donne un argument disant qu'exiger l'établissement stable en France est contraire à la liberté d'établissement.

Pas de jurisprudence sur cette question : à l'heure actuelle très peu de transferts de siège intra communautaire.

### \*L'impact des restructurations opérationnelles au sein de groupes qui exercent en France des activités de distribution

Avant : une société étrangère localisée dans un Etat autre que la France (ex : Suisse).

Elle distribue en France des produits. Elle opère en France par l'intermédiaire d'une **filiale** qui agit en qualité de **distributeur**. La filiale achète les produits à la société étrangère (= sa société mère) et les revend. La filiale réalise en France une marge qui est imposable en France.

Beaucoup de groupes étaient structurés comme ça. Mais ce n'est pas optimal car le distributeur prend beaucoup de risques : proprio de la marchandise, subit les pertes : achetait à un prix assez faible, du coup la marge qu'il faisait en France était importante. Plus on prend de risques plus on fait de marge.

Après : Les groupes se sont dits : il faut que les entités françaises prennent moins de risques, donc fassent moins de marges et par conséquent paient moins d'impôts.

Restructuration de leur processus juridique de distribution en France. **Ont conservé leurs filiales en France mais on a décidé que leurs filiales se comporteraient comme de simples commissionnaires de la société étrangère** ; Un commissionnaire agit en son nom mais pas pour son compte. Le commissionnaire à la différence du distributeur n'est pas le proprio de la marchandise. Quand reçoit un ordre d'achat le transmet au commettant (=la mère) qui envoie la marchandise. La mère ici rémunère juste un service. Risque plus faible pour le commissionnaire que pour le distributeur. Donc le bénéfice imposable du commissionnaire décline ce qui réduit l'assiette de l'impôt en France et augmente mécaniquement l'assiette de l'impôt dans l'Etat étranger à fiscalité plus faible. L'administration fiscale a estimé que ces restructurations étaient dictées par la volonté d'éviter l'impôt français et qu'elles n'avaient pas de justification éco sérieuse.

### Q° : Comment l'administration peut-elle contester cela ?

Argument 1 : Rectification de la rémunération du commissionnaire : commission trop faible. Prix de transfert ? Acte anormal de gestion ? Peut reprocher à la filiale d'avoir accepté de passer un contrat qui lui est défavorable : elle gagnait plus en étant distributeur que commissionnaire. L'administration reproche à la filiale de ne pas avoir demandé une indemnisation de sa chute de profit. L'administration pourrait prétendre que la baisse des profits est disproportionnée par rapport à la diminution des risques.

Défense : le transfert des risques se produit effectivement en même temps que la transformation du distributeur en commissionnaire. Projet de rapport de l'OCDE examine les enjeux en matière de prix de transfert de restructurations.

Ces questions n'ont jamais donné lieu à jurisprudence.

L'intérêt de la mère ici c'est de dire qu'elle n'a pas d'établissement en France pour ne pas payer d'impôt en France.

Argument 2 : L'administration fiscale, au lieu de se placer sur les prix de transfert : dit que la société mère agit en France par l'intermédiaire de sa filiale qui doit être traitée comme un établissement stable en France. Argument : il existe une jurisprudence du **CE du 20 juin 2003 : INTERHOME** qui admet qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable. Interhome c'est un groupe qui met en contact des proprios de maisons avec des gens qui les louent à la saison. Interhome trouve des clients et prend une commission. C'est une société suisse (société mère). A une filiale française : mandataire pour la France d'INTERHOME Suisse. On « sous traite » une partie de l'activité. La filiale ne gagnait rien : la société mère lui versait même une subvention d'équilibre. La filiale française déclarait un bénéfice égal à zéro. Administration a d'abord

voulu redresser la filiale française sur le fondement des prix de transfert mais n'ont pas trouvé de flux anormaux donc on a décidé de redresser la mère en considérant qu'elle avait une société stable non déclarée. La filiale = agent dépendant au sens du modèle OCDE. Convention franco suisse. **Une entité indépendante juridiquement peut néanmoins être considérée comme un établissement stable de la mère quand elle est économiquement dépendante de la mère et quand elle dispose en fait du pouvoir d'engager la mère dans le cadre de ses activités propres.** Interhome France est dépendante de sa mère car elle reçoit une subvention d'équilibre. La fille a le pouvoir d'engager la mère car quand elle trouve un client : contrat, mère engagée. CE : Admet qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable de la mère mais en l'espèce : non. Argument = pas identité d'activité entre la mère et la suisse car la mère est en contact avec les suisses et la fille est en contact avec la France : ça ne tient pas la route. Raisonnablement faux d'un point de vue civil : les clients confient un mandat à interhome suisse qui mandate à son tour interhome France. Sous mandataire. Civilement le CE a tout faux.

Argument de l'administration : le commissionnaire réunit les conditions pour pouvoir être considéré comme un établissement stable français : tous les contrats qu'il conclue engage sa mère.

**CAA Paris Zimmer** donne raison à l'administration fiscale.

-----  
A part sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit. Comme il y a une réécriture de L64 c'est le moment de s'interroger sur cette question. La Cour de Cassation et le CE ont ajouté quelque chose qui n'existait pas mais comme il n'est pas possible de déférer un arrêt du CE ou de la Cour de Cassation la question ne s'est pas posée. **Q° : Constitutionnalité de la fraude à la loi en matière fiscale ?**

Prof = Réticence à voir consacrer par le législateur un concept flou. Référence aux objectifs des auteurs du texte qui figureraient dans la loi. Difficulté : quels sont leurs objectifs ?

-Problème de la légalité de l'impôt

-Problème de la légalité des délits et des peines

**I. Problème de la légalité de l'impôt** : c'est au législateur d'établir l'assiette et les modalités de recouvrement de l'impôt. Il faut que la loi fiscale soit suffisamment précise pour que le contribuable puisse calculer à l'avance sa charge fiscale. La rédaction floue de l'article de loi n'est-elle pas contraire au principe de légalité de l'impôt ? Allemagne article 42: principe constitutionnel de l'Etat de droit : idée de certitude juridique. Certains auteurs ont estimé que sanctionner la fraude à la loi est contraire à la constitution allemande car en pratique ça donne à l'administration toute la latitude de déterminer si il y a abus de droit ou pas. Or, ça revient à ce que le législateur ait délégué à l'administration le soin de déterminer l'abus de droit, ce qu'il n'a pas le droit de faire. La sanction de la fraude à la loi = contraire à l'Etat de droit car le concept de fraude à la loi est si flou qu'il empêche le contribuable d'avoir une certitude juridique.

Les Cours ont pris des décisions contraires : il existe le respect de l'Etat de justice. La Cour constitutionnelle fédérale s'est attribuée ce concept qui vient contrebalancer la certitude juridique. Il est légitime de sanctionner la fraude à la loi car elle porte atteinte à la justice.

Belgique : en 93 ils ont introduit un article 344 dans code de l'IR : rédigé presque comme le texte français. Le CE Belge avait publié un avis = contraire aux conventions, contraire à la certitude juridique : s'était fondé sur la constitution belge : principe de légalité.

Décision de 2005 : a estimé que l'article 344 ne violait pas le principe de légalité de l'impôt.

**II. La répression pénale de l'abus de droit = pénalité de 80% est-elle compatible avec le principe de légalité des délits et des peines ?**

En droit fiscal français le conseil constitutionnel : les principes de légalité des délits et des peines et de nécessité de la peine s'appliquent à toutes les sanctions qui ont le caractère d'une punition même si elles sont prononcées contre une décision prise par une autorité non judiciaire (Administration).

Constitution allemande : principe de certitude aggravée pour le respect du principe de légalité des délits et des peines : il faut que la loi soit encore plus certaine. **En**

**Allemagne la répression de l'abus de droit : pas du tout la même : pas de pénalité de 80%.** La seule chose qui existe c'est une sanction pénale de la fraude fiscale au sens de notre article 1741CGI. Il n'y a pas de pénalité de 80% car l'article 42 définit le comportement répréhensible de façon trop flou pour qu'on puisse infliger une sanction pénale sur ce fondement : rétablissent l'impôt mais pas de sanction en plus.

En Espagne : la fraude à la loi au sens français est bien prévue par l'article 15 de la loi générale fiscale espagnole. Pas de sanction pénale : si on réprimait pénalement la fraude à la loi on ferait une application analogique de la loi pénale, ce qui est interdit par la constitution espagnole. Finalement on applique la règle qui a été éludée mais à un cas qui n'est pas prévu par la règle : on étend la solution par analogie.

ID : une règle fiscale dit que si on fait une donation directe article 762 s'applique. Si on ne respecte pas cette règle répression. Si on fait transiter la nue propriété par une société et que ces titres sont cédés. On élude l'article 762. On le condamne parce qu'il n'a pas respecté 762 or précisément 762 ne s'appliquait pas en l'espèce. Cette extension par analogie peut marcher sur le terrain de la légalité de l'impôt mais ne peut donner prise à une sanction pénale car à aucun moment on a violé une règle pénale. Raisonement subtil et convaincant. Espagne : il ne faut pas traiter de la même façon simulation et fraude à la loi. Simulation = volonté de tromper. Fraude à la loi : on ne ment pas sur ce qu'on a fait. Les espagnoles ne veulent pas sanctionner pénalement quelque chose qui n'est pas un mensonge.

**Conclusion : Si on considère que les principes constitutionnels sont presque les mêmes : on peut admettre que le L64 nouveau passe le test de la légalité de l'impôt mais on arrive à la conclusion qu'infliger la pénalité de 80% c'est admissible en cas de simulation mais pas en cas de fraude à la loi.** Donc le nouvel L64 serait partiellement inconstitutionnel. Mais sur l'argumentation espagnole qui distingue simulation et fraude à la loi sur le plan du mensonge pour appliquer ou non la pénalité de 80% ça peut se contester. Faire un apport/donation : fraude à la loi ou faire une donation simulée ça semble pourtant similaire.

**Arrêt Cantoni contre France de 96 :** la loi pénale peut très bien s'inspirer de la jurisprudence à partir du moment où cette jurisprudence est stabilisée et que le justiciable peut la connaître.

## ACTE ANORMAL DE GESTION

### I. En droit interne

La théorie de l'AAG sert à corriger a posteriori le résultat d'une entreprise lorsqu'il apparaît qu'il est indûment minoré. Cette minoration induite du résultat peut venir soit d'un excès de charges soit d'une insuffisance de produits. Dans les 2 cas la jurisprudence estime que la théorie de l'AAG s'applique. C'est l'une des facettes de la lutte contre le déséquilibre contractuel. **Tout contrat déséquilibré est présument anormal pour la victime du déséquilibre. Or on l'enforce encore plus : on lui réintègre un impôt. C'est le contribuable lésé qui est sanctionné.**

Prof : cette théorie n'a aucun fondement. La liberté de gestion non plus. On pourrait tenter de rattacher la liberté de gestion à la liberté des conventions. On pourrait tenter de la rattacher à la liberté d'entreprendre (qui a une valeur constitutionnelle). C'est un vaste débat. Mais il existe des libertés constitutionnelles qui sont limitées quand l'ordre public est en cause normalement. Mais cette question du fondement aura peut être une incidence par la suite car le contrôle de constitutionnalité a posteriori pourra servir. En matière de BIC : règles sur la déductibilité des charges sont à **l'article 39**. Il faut raisonner par induction en disant que comme la loi prévoit ce qu'on peut déduire et ne pas déduire il y a un principe général. **Mais cet article 39 ne peut pas servir de fondement car l'AAG : c'est aussi quand on s'abstient de déclarer un produit.**

Donc on va voir **l'article 38** : mais il ne fait que définir le résultat fiscal.



**La jurisprudence a donc inventé de toute pièce une théorie de l'AAG. Le CE dit toujours que la théorie résulte de l'application de l'article 38 et de l'article 209.** Mais rien ne justifie tout cela ni dans l'un ni dans l'autre.

**Effets de l'AAG = redressement de l'entreprise :**

-si charge excessive, l'excès de la charge est réintégré dans le produit imposable  
-si produit insuffisant, le produit qu'elle aurait du recevoir est réintégré dans le produit imposable

L'entreprise va aussi payer de l'intérêt de retard.

On peut imaginer que des pénalités puissent s'ajouter : pénalité pour manquement délibéré de 40% notamment (ne peut on pas appliquer le même raisonnement que sur la pénalité de mauvaise foi de l'abus de droit ?).

**La théorie de l'AAG produit structurellement de la double imposition :** si une société 1 a payé un service qui lui a été rendu par la société 2. Sct 1 a déduit 100 et Sct 2 a été imposée sur 100. Si l'administration fiscale dit que ce service ne valait que 40 elle va réintégrer dans les comptes de la société 1 les 60 qui correspondent à l'excès mais il n'y a pas d'ajustement corrélatif en face. Donc double imposition. L'Etat y gagne, sans pour autant qu'il se soit appauvri : l'AAG ne répare pas un appauvrissement de l'Etat français. Aucun texte ou principe ne permet de s'opposer à une double imposition économique.

Ex : Imaginons que la personne 2 a avec la société 1 un lien capitalistique : AAG conclu entre une société et son associé. L'associé a prêté de l'argent à la société : elle lui verse un intérêt de 100 alors qu'il aurait du être de 40. Le principe c'est qu'on impose au barème progressif mais on peut opter pur un prélèvement libératoire de 18% (augmenté de la CSG etc ;) ça fait 29%. Ici on fait abstraction des règles de convention en compte courant. On réintègre 60 à la société. L'associé lui a reçu 100. Si il est contrôlé personnellement : ça sera un revenu camouflé : les 60 seront considérés comme des revenus distribués et il devra payer de l'impôt sur les 60 en appliquant le barème progressif.

**Concept d'avantage occulte : Article 111 CGI :**

« 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.

*Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret (1) ;*

b. Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;

c. Les rémunérations et avantages occultes ;

d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 ;

e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions des du premier alinéa et du c du 4 de l'article 39 ».

**CE 28 février 2001 :** revue de droit fiscal 2001 n°26. : une société avait acquis un actif a un prix excessif (à 100 alors que ça valait 40). On n'était pas exactement dans le domaine de l'AAG. **Q° : Comment traiter le vendeur ?** Ici le vendeur n'était pas associé de

la société acquéreuse. Donc pas de problématique de revenus distribués mais question sur les avantages occultes. La société qui avait acheté pour 100 avait inscrit dans sa compta 100 et l'acheteur aussi avait inscrit 100; rien de caché. Le vendeur est considéré comme ayant reçu une libéralité de 60 : redressement par l'administration. Défense du contribuable : rien n'est occulte car tout a été déclaré. **CE** : refuse cet argument. **Un avantage occulte peut exister même si pas de dissimulation comptable d'un transfert financier.** Le concept d'avantage occulte s'applique aussi quand l'opération est réalisée avec un tiers à la société.

Quand le vendeur est une société : l'enjeu est nul. Mais pas nul en cas de cession d'un actif. Ici comme c'était une vente d'actif la société vendeuse avait déclaré en tant que plus value. Si on leur dit : ce n'est pas une plus value : requalification partielle en revenu occulte. L'excès par rapport à la valeur vénale = requalification.

La preuve :

Problème simple : quand une entreprise est soupçonnée d'avoir commis un AAG, **qui supporte la preuve du caractère anormal de l'acte ?**

Jurisprudence : **27 juillet 1984 RENFORT SERVICE** : le CE : le contribuable devait prouver qu'il avait exposé la dépense, que l'inscription en compta de la dépense correspondait à une réalité et il appartenait ensuite à l'administration de démontrer que la charge était anormale. Mais le contentieux ne s'est pas éteint. Beaucoup de cas dans lesquels le contribuable ne peut que présenter une facture ; Mais l'administration fiscale considère souvent que cette facture ne prouve rien : ne prouve pas qu'il existe bien un service sous jacent.

**21 mai 2007 Sylvain Joyeux** : une société avait versé des commissions à diverses autres sociétés censées rémunérer des activités d'intermédiaire en vue de l'obtention de marchés publics. Cette société avait déduit ces sommes et produisait des factures pour prouver la réalité de la charge. Administration : factures n'ont aucune valeur intrinsèque et ne suffisent pas.

CE : considérant de principe :

-conformément aux principes généraux du droit de la preuve, chaque partie doit établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions (formulation de l'article 9 du NCPC). Il est intéressant de voir le CE s'approprier ce texte.

-le contribuable doit justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire que de la correction de leur inscription en compta càd, du principe même de leur déductibilité, le contribuable apporte cette justification en apportant tous éléments (...) ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retiré. = on a l'impression que le contribuable doit aussi démontrer l'existence et la valeur de la contrepartie. C'est ensuite qu'il incombe à l'administration de prouver soit que la charge n'est pas déductible par nature, soit qu'elle est dépourvue de contre partie soit qu'elle a une contre partie dépourvue d'intérêt pour le contribuable (?) soit que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

- ➡ Paradoxe apparent dans la formulation de l'arrêt. Mais en substance c'est clair : en l'espèce la société avait produit des factures (ces factures sont présumées régulières : implicite). **Présomption de régularité de la facture qui s'impose à l'administration, à charge pour l'administration de démontrer qu'il n'y a pas en réalité de contre partie pour renverser la présomption.**

- ➡ Finalement la facture suffit au CE et c'est à l'administration d'aller plus loin.

**Q° : Comment démontrer qu'une prestation immatérielle n'a pas eu lieu ?** C'est presque impossible à démontrer. Finalement le CE donne raison au contribuable. On est dans une situation où l'administration se retrouve à supporter une charge de la preuve lourde.

Beaucoup de commentaires sur cette jurisprudence. **Cette présomption de régularité de la facture ne joue pas dans tous les cas.**

Un arrêt du **16 mai 2008 SELAFA GEOMAT**: hypothèse quasi identique mais le contribuable qui produisait la facture était la filiale de la société qui lui avait rendu le service. Le CE : si la société mère fait une facture à sa filiale, doute sur régularité de la facture. Ici les sociétés sont associées. **En pratique : approche casuistique de la charge de la preuve.** Ce n'est pas tout à fait satisfaisant du point de vue de la théorie.

Un auteur, Christophe Delamardière : considère que le CE met en place un **système de preuve objective** : pas de répartition entre le contribuable et l'administration (qui trouve d'ailleurs son fondement dans article 9 NCPC). Chacun apporte ses éléments de preuve et le juge tranche. Il dément un raisonnement chronologique. Système de preuve objective n'est défavorable à personne. Alors que dans un raisonnement chronologique si le contribuable n'apporte pas la preuve : l'administration n'a rien à rapporter et redresse mais c'est vrai en sens inverse. Intérêt du système de la preuve objective.

**6 octobre 2008** : 283014 **OTB reprend la substance de l'arrêt S. Joyeux avec une précision supplémentaire.** Société qui avait versé des honoraires de courtage à plusieurs sociétés qui rémunéraient des prestations. Administration fiscale : ces honoraires n'ont pas véritablement de fondement. CE : considérant de principe qui ressemble à celui de l'arrêt S. Joyeux mais qui diffère un peu. « *même lorsque le contribuable a démontré qu'il avait réellement supporté les charge l'administration peut quand même demander à l'entreprise qu'elle lui fournisse la réalité valeur biens ou prestations* ». La facture ne se suffit pas à elle-même. La présomption de régularité n'est pas en cause mais doit être complétée par d'autres éléments. **Donc même si présomption de régularité de la facture l'administration peut demander un complément d'information.** Le CE rappelle que la société n'a justifié aucune pièce durant le contrôle. Or les missions des courtiers entraînaient nécessairement des courriers, des échanges : en gros la société avait forcément ce genre d'éléments. Argument de la société : elle a bien eu les marchés pour lesquels elle a payé les courtiers. Argument selon lequel les commissions n'étaient versées que si attribution du marché. ID : le marché était tel que c'est évident qu'elle a recouru à des courtiers. Part du marché dans le CA corrobore l'idée selon laquelle la société avait besoin de ces courtiers. Société invoque qu'en raison du caractère immatériel et confidentiel de ces prestations, aucun autre document n'existait que ceux qui avaient été fournis. CE : la société devait être regardée comme ayant apporté la preuve de la réalité des ces prestations. Là le CE demande quelque chose en plus des factures mais se laisse convaincre qu'il ne pouvait obtenir beaucoup plus. Cet arrêt conserve les mêmes principes que ceux développés par S. Joyeux mais avec un élément en plus.

Si les commissions n'avaient pas donné lieu à l'obtention du marché, la société aurait perdu un élément de preuve.

Autre point intéressant de l'arrêt : **la même affaire avait donné lieu à un contentieux en matière de TVA.** Si une société veut déduire la TVA qui lui est facturée il faut que la prestation de service existe. **CE : dans le cas où l'auteur de la facture est régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés et est assujetti à la TVA c'est à l'administration d'établir que cette facture est fictive ou de complaisance.** Le contribuable peut lui-même renverser à nouveau la charge de la preuve en apportant des éléments utiles.

**Il existe des cas où la loi présume qu'on est en présence d'un AAG. Article 39-5 CGI** : frais de voyage, cadeaux etc sont des charges présumées anormales dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée par le contribuable. **39-4** : dépenses somptuaires présumées non déductibles sauf si il est démontré qu'elles ont été engagées dans l'intérêt de l'exploitation.

**Jurisprudence : une avance sans intérêt est présumée anormale. Un abandon de créance est aussi présumé anormal (26 février 2003).** Sauf si l'entreprise prouve qu'elle a agi dans son propre intérêt : doit démontrer une contrepartie quelconque ou un intérêt commercial à conserver un client. L'élément clé c'est la situation financière du débiteur.

#### **\*Le cas des abandons de créances intra groupe :**

Le problème en général c'est que c'est une pratique fréquente. Société mère qui a une filiale en difficulté abandonne la créance qu'elle détient sur sa filiale : ça permet de la renflouer. Outils intellectuels :  
-à titre de principe : peu importe à qui on consent l'abandon de créance (on fait comme si la filiale est indépendante)

-distinction entre les abandons de créance à caractère commercial et à caractère financier.

**\*A caractère commercial : a pour justification la sauvegarde d'un débouché commercial. C'est toujours déductible.**

**\*Abandon de créance à caractère financier** : définition négative de l'abandon de créance à une société commerciale. Problème : quand une société filiale est déficitaire (1 millions €) il est logique que l'état de la filiale ait conduit à une dépréciation des titres de la filiale dans les comptes de la mère. Si abandonne créance : du côté de la filiale c'est une dette qui disparaît donc c'est un profit qui disparaît : ça augmente mécaniquement actif. Si on arrive à une situation nette positive : les titres qui valaient zéro reprennent de la valeur : augmentation de l'actif net chez la mère elle-même. **Le CE, constatant que ça augmente l'actif de la mère, considère que pour que ça soit déductible il faut que l'abandon soit conforme à l'intérêt de la mère et qu'il n'ait pas pour effet de revaloriser dans les bilan de la mère les titres de la filiale.** Ca suppose que le montant de l'abandon de créance ne soit pas supérieur au déficit de la filiale. Tant que l'abandon de créance est inférieur au montant des provisions pour dépréciation des titres dans la compta de la mère, l'effet est nul.

L'intérêt objectif de la mère : quand l'abandon de créance lui permet de préserver son renom, son image de marque, de sauvegarder sa participation financière dans la filiale ou même sa propre survie.

**Arrêt du 10 mars 2006** : 263183 : la société avait consenti à sa sous filiale un abandon de créance et ensuite l'actif net de la sous filiale était resté négatif. **Q° de la déductibilité de l'abandon de créance s'était posée.** Une société peut, sans commettre un AAG, prévenir les conséquences des difficultés d'une sous filiale alors même qu'elle n'entretient avec elle aucune relation commerciale. Alors que si on fait un abandon de créance à un tiers la seule chose qui la justifie c'est qu'elle soit à caractère commercial, donc c'est très favorable.

Quand on fait un abandon à la sous filiale, en principe l'actif net de la sous filiale augmente : la valeur de la sous filiale dans les comptes de la filiales devrait augmenter. Le CE considère que par conséquent la valeur des titres de la filiale dans les comptes de la mère augmente : c'est présumé en l'absence même de preuve comptable et alors que ce n'est pas forcément le cas. On présume une plus value latente, c'est critiquable. Ce n'est que si la mère parvient à démontrer que ce n'est pas le cas que l'abandon est déductible. Le CE crée une présomption qui rend difficile la déduction de l'abandon chez la mère.

-----  
Aparté :

CJCE : condamnation de la France dans l'affaire Papillon le 27 novembre : la société mère voulait faire rentrer dans la périmètre de l'intégration la sous filiale : administration : non car société interposée pas résident : CJCE : contraire à la liberté d'établissement.

-----  
**\*Dans les groupes intégrés = les groupes soumis au régime de l'intégration fiscale.**

**Q° Comment traite t on les abandons de créances intra groupe dans les groupes intégrés ?**  
Dans l'intégration fiscale on ne tient pas compte des abandons de créance et des subventions quand il s'agit de déterminer le résultat d'ensemble. La société mère doit joindre à la déclaration des résultats les abandons de créance. On n'en tient pas compte mais on doit les déclarer. On recherche une neutralité éco parfaite de la fiscalité applicable au groupe.

**Ex** : A détient B à 100% Si A a un résultat de 100 et B un déficit de 100 : bénéfice algébrique de 0. Retraitements. Si B verse un dividende de 100 à A : chez A imposition de 5% : la somme algébrique va conduire à imposer les 5 au niveau du groupe or ça n'a pas de sens : le groupe ne s'est pas enrichi de 5. Donc après la somme algébrique on enlève les 5. Si A abandonne sa créance contre B : B voit disparaître une dette de 100 donc va enregistrer un profit de 100. Mais il est tout à fait possible que chez A la perte déductible soit inférieure à 100 : ex : abandon déductible à hauteur de 40. Donc on arrive à 60, or ça n'a pas de sens d'imposer le groupe à hauteur de 60 : ce qu'une société a gagné, l'autre l'a perdu. On retranche donc du résultat global la différence. C'est très avantageux. De

cette façon le groupe parvient à contourner les limitations de déductibilité qui s'appliqueraient en l'absence d'intégration. Mais cet avantage fiscal consenti dans le cadre de l'intégration est soumis à conditions : (223 f ? : à vérifier : cessions d'immo intra groupe) : **si la société filiale sort du groupe dans les 5 ans qui suivent la réalisation de l'abandon de créance, ce qui avait été neutralisé cesse de l'être.** Il s'agit là d'une règle anti abus qui ne dit pas son nom.

**Q° : Dans quelles mesures il convient d'admettre qu'une société intégrée peut faire des AAG lorsque ceux-ci bénéficient au groupe ?**

Affaire : groupe à 3 étages : une mère, une filiale, une sous filiale. A détenait B qui détenait C. Ces 3 sociétés appartenaient au même groupe intégré. C avait acquis des participations dans D société non intégrée. A l'occasion de cette acquisition, B avait pris en charge une partie des frais correspondant à cette acquisition.

Avait pris en charge des dépenses qui n'étaient pas liées à sa propre activité mais liées à des activités de sa filiale C. Administration : dépense étrangère à l'intérêt social ; réintègre la dépense. Argument de B : l'administration n'a aucun intérêt à redresser car groupe intégré donc la charge remonte à la mère, si la charge avait été subie par C elle serait remontée à A de la même façon : in fine le groupe ne paiera pas moins d'impôt si c'est B qui supporte la charge à la place de C.

Argument contraire : **223B CGI** : « la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe dans les conditions de droit commun » : chaque société doit faire d'abord le calcul de son propre résultat comme si elle n'appartenait pas à un groupe.

**CAA Paris 10 décembre 2004** : RJF 405 N°312 : Arrêt qui a fait droit à l'argumentation de la société : elle va jusqu'au bout de la logique : intérêt au regard du groupe.

**Cassation par le CE 28 avril 2006** N°277572 RJF juillet 2006 N°836 : L'article 223B fournit un fondement textuel pour s'opposer à cette argumentation : violation de 223B CGI. On reste donc sur la théorie de l'indépendance des sociétés du groupe.

**Q° : modalités de paiement de l'impôt dans les groupes intégrés ? Question pas encore tranchée.**

**Ex** : Société mère A détient 100% de la filiale B.

A et B font un profit de 100 (on fait abstraction des retraitements) ; résultat du groupe de 200 : la mère va payer un IS de 66,66. **Q° : la mère doit elle se faire rembourser par sa filiale les 33 1/3 que la filiale aurait du payer en dehors d'intégration fiscale ?** Cela peut être prévu dans les conventions d'intégration : mais y a-t-il une liberté conventionnelle totale en la matière ? Peut on prévoir que la filiale n'aura pas à rembourser ? Libéralité indirecte ? **En ne prévoyant rien on fait à la filiale une libéralité = subvention faite à la fille.** Normalement dans l'intégration, on neutralise les subventions mère fille, mais on doit les déclarer. Administration fiscale : il est conforme à une gestion normale que chacune des sociétés contribue au paiement de l'impôt en fonction des ses résultats. Tout ce qui n'est pas proportionnel est considéré comme une subvention.

**Ex 2** : A fait un bénéfice de 100 et B un déficit de 100 : résultat du groupe de 0. La mère n'est pas tenue de payer un impôt, or elle aurait du payer un impôt si pas d'intégration. Pour la société B, si elle n'était pas dans l'intégration elle aurait pu reporter ses déficits en avant : ce qui n'est pas possible dans l'intégration. **La mère doit elle indemniser la fille du fait qu'elle a perdu son déficit reportable ? L'obligation à la dette repose sur la société mère mais la question c'est de savoir si il doit y avoir une contribution à la dette (de la part des filiales) ?**

Ici c'est la **question de la répartition de la charge fiscale** qui se pose. La question n'est pas tranchée : le CE n'a toujours pas tranché. **La question a plus d'intérêt à la sortie du groupe.**

Si la société est détenue à 95% : les minoritaires qui possèdent 5% ne sont pas satisfait du mécanisme car ils ne peuvent utiliser le déficit pour le reporter.

CNC : Pour partager la charge fiscale plusieurs méthodes possibles peuvent être utilisées comptablement : celle que l'administration fiscale retient c'est l'une des 3 méthodes. Autre argument : ça ne fait pas partie des subventions que le CGI a lui-même identifié. Dernier argument : dès lors que le CGI ne dit rien ; la liberté contractuelle devrait s'appliquer : comme rien n'est prévu on ne devrait pas pouvoir imposer une répartition ; mais dans ce cas c'est toute la théorie de l'AAG qui peut être supprimée car elle se base sur le silence du code.

### **\*Les liens entre la TVA et les impôts directs dans l'AAG :**

Une société commet un AAG : soit elle a facturé trop bas soit elle a dépensé trop.

Hypothèse 1 : Une société facture 100 alors qu'elle aurait dû facturer 150 : facture trop bas : l'administration estime que c'est un AAG : elle réintègre les 50. Du point de vue de la TVA : l'entreprise a facturé 100 hors taxe : elle a rajouté en plus 19,6% calculé sur les 100.

L'administration peut-elle dire que l'entreprise aurait dû facturer une TVA à 19,6% sur 150 et non pas sur 100 ?

ID : A livre à B pour 100 : la TVA est à 20 : A récolte 20 de TVA

Si elle avait facturé à 150 : la TVA aurait été de 30 : l'administration peut-elle redresser les 10 ? Si on fait payer à A +10 il aura payé 30 alors que B aura payé 20 : ça porte atteinte à la neutralité de la TVA car je crée une charge définitive à l'encontre d'un maillon de la chaîne. (Si B est un intermédiaire et non pas le consommateur final : c'est neutre : l'Etat ne perd pas d'argent). L'argument de l'injustice qui n'est pas reconnu en matière d'IR est reconnu en matière de TVA : a une portée : **le principe de neutralité de la TVA**

Mais le principe de neutralité de la TVA ne constitue pas une règle autonome : c'est un principe sous-jacent à l'ensemble des règles.

**Article 266 et 269 CGI** : la TVA est assise sur les sommes réellement encaissées par l'entreprise : la base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs ou services reçues. Référence à l'encaissement : argument de texte.

**CE 19 février 1975** 93362 : Si on examine le problème sous l'angle du coût trop élevé : une société A vend à B un bien pour un prix de 150.

B a payé de la TVA et déduit 30 de TVA. Si l'administration dit que le prix du bien était 100 : B aurait dû déduire 20 de TVA : l'administration veut redresser les 10.

Autre hypothèse : A a vendu à B et l'administration conteste le principe même de la déduction. Or, règle spéciale qui semblait porter en germe une théorie de l'AAG : Article 230 annexe 2 du CGI : la TVA n'est déductible que si ces biens ou services sont nécessaires à l'exploitation. **Critère de nécessité** qui semblait exister en matière de TVA. Jurisprudence fluctuante avec des revirements : **affaire des centres Leclerc** : réseau Leclerc : pas de liens capitalistiques entre les sociétés : pas un groupe : c'est un **réseau**. Avantages éco : coûts d'approvisionnements moindres, aides en formation etc. Si problèmes financiers le réseau aide : question : **le fait pour des sociétés du réseau d'aider d'autres sociétés en faisant des avances en trésorerie par exemple est-ce un AAG ?** CE : même si pas de contrepartie directe aux différentes charges exposées par les membres : contrepartie indirecte : obligations qui s'imposent c'est en contrepartie de tous ces avantages. 2001.

**6 mars 2006** : **Lise Valor** : question : formations facturées par un organisme appartenant au réseau Leclerc : TVA était-elle déductible pour la société qui avait payé ces frais de formation ? il faut que la dépense grevée de TVA soit nécessaire à l'exploitation ; dénie à la société le droit de déduire la TVA. Donc du point de vue de l'IR : dépense déductible mais du point de vue de la TVA : pas déductible. Il y a des dépenses utiles qui ne sont pas nécessaires : donc déductibles du point de vue de l'IR mais pas déductibles du point de vue de la TVA.

**Revirement : 29 août 2008** N°309089 : Facturation de prestation de formation faite par un organisme appartenant au réseau. Une société devait payer ces dépenses alors qu'elle n'en bénéficiait pas directement : redressement sur le fondement de Lise Valor : CE : estime que c'était bien une prestation nécessaire au sens de l'article 230 de l'annexe 2. La question ne se pose plus car l'article fondement de la controverse a disparu. Pas de justification particulière à sa disparition. Dissocier la théorie de l'AAG qui est purement IR et la TVA qui a sa logique propre.

Conclusion : Toutes les fois que l'acte est jugé normal du point de vue de l'IR : pas de redressement sur la TVA.

La TVA acquittée doit toujours être déductible quelle que soit le sort de la dépense.

**\*Le traitement fiscal du sur paiement ou du sous paiement des éléments d'actif immobilisés** : Une entreprise achète trop cher un bien immobilisé. A priori : pas de charge déductible : on ne déduit pas le coût d'acquisition d'une immo. **Mais le sur paiement permet il à l'administration de redresser celui qui acquiert ?**

**CE** : N°212681 : Faits : une société avait acquis des titres de participation qu'elle avait inscrits à l'actif de son bilan. Elle avait payé 150 alors que la valeur vénale était de 100. L'administration publie un guide destiné à l'évaluation des titres de société. Comptablement rien n'avait été inscrit en charge. L'administration fiscale : puisque vous avez payé trop cher c'est un cadeau à votre vendeur : il y a une libéralité de 50 qui constitue un AAG donc l'administration rajoute au résultat imposable cette libéralité. Elle l'ajoute au résultat imposable.

**CAA Paris 1999** : donne raison à l'administration fiscale : la société qui a acquis les titres a indûment majoré son actif net : elle a inscrit 150 quelque chose qui valait 100.

**CE 27 avril 2001** : **l'administration n'est pas en droit de rehausser les bases de l'impôt dès lors que l'élément est inscrit à l'actif pour un montant égal au prix payé** : il a payé 150 et a inscrit 150 : variation de l'actif net nul.

Mais si il y a un sur paiement d'un actif immobilisé et qu'ensuite on passe des provisions ou des amortissements, là ce sont des charges déductibles : or amortissements/provisions sont calculés sur la base de 150 : c'est excessif : **on réintègre la fraction qui dépasse l'amortissement normal**. S'agissant des titres il peut y avoir des provisions.

NB : En droit civil la lésion n'est pas sanctionnée par la nullité (sauf dans certaines exceptions).

\*Cas dans le sens inverse : une société achète un bien immobilisé : elle le paie 100 alors qu'il vaut 150. Du côté du vendeur pas de problème : a fait un AAG (plus value insuffisante). Du côté de l'acheteur : il le comptabilise à 100 (il a sorti 100 : il inscrit 100) ça serait logique mais le CE ne dit pas ça : **CE janvier 2005** : **l'entreprise qui a acheté 100 ce qui valait 150 a reçu une libéralité qui doit être ajoutée au prix d'acquisition du bien : elle doit l'inscrire à 150**. Le vendeur redressé pour AAG et l'acheteur est redressé pour ne pas avoir déclaré la libéralité. Or ici : dissociation entre le prix payé et la valeur inscrite.

**\*La sous capitalisation** :

**C'est le fait pour une société d'avoir un endettement nettement supérieur à son capital ou à ses fonds propres**. Ça pose problème car la société qui s'endette paie des intérêts qui sont déductibles par nature alors que si on se finance par le capital on rémunère l'associé par le versement d'une dividende qui lui est non déductible. **Dissociation entre le traitement fiscal de l'intérêt ou du dividende**. Quand une société étrangère crée une filiale en France elle se demande quel est le financement optimal : la France impose les bénéfices d'une manière supérieure à l'étranger.

Ex : société mère en Irlande crée une filiale en France : va mettre un faible capital et un fort endettement. Pour chaque unité d'intérêt déductible en France on gagne 33 1/3 et quand ça arrive en Irlande : imposé à 12,5%. (Différentiel).

**L'article 212** au début n'a pas été fait pour les groupes mais pour éviter que les associés fassent des avances en compte courant. Les intérêts déductibles ne peuvent pas dépasser la moyenne des taux pratiquée par les établissements de crédit. Quand endettement supérieur à 1,5 fois le capital social de la société : intérêts déductibles qu'à hauteur de cette somme.

Ex : Capital : 100

Dettes : 300

Avance en compte courant rémunéré à 10%

Taux de 39-1-3 : 4%

Assiette : 1,5 fois le montant du capital social

Ca n'était pas applicable quand c'est une mère qui fait un prêt à sa filiale ( le quantum de l'assiette ne s'applique pas : seul le taux s'appliquait). **Q° : société mère étrangère couverte par ce cadeau ?**

**CE 30 décembre 2003** : une société mère étrangère n'est pas une société au sens de l'article 145 car une société mère au sens de l'article 145 c'est une société soumise à l'IS. Argument : société mère étrangère traitée plus mal que société mère française. **CJCE**

avait jugé dans un arrêt du **12 décembre 2002 LANKHORST HOTTORST** : atteinte à la liberté d'établissement.

**CE : même si le droit interne ne réservait cette faveur qu'aux sociétés mères françaises on doit l'étendre aux sociétés mères résidentes de l'UE.**

Le même jour le CE a statué sur une société autrichienne (pas dans l'UE à l'époque) : dans convention : clause de non discrimination. Au fond la fonction des clauses de non discrimination ce n'est pas ça, c'est de traiter les résidents étrangers comme les résidents français et non pas de traiter les flux à destination de l'étranger comme les flux à destination de la France.

Fin 2003 : France est le paradis : sociétés françaises pouvaient être sous capitalisées et intérêts déductibles.

Directive intérêts redevances : exonération de retenue à la source quand détention de plus de 25%.

**Donc nouvel article 212 a introduit des dispositions générales non discriminatoires à la déduction des intérêts versés par une filiale à sa mère.** Ca révèle les effets contrastés du droit communautaire. Nouvel article 212 :

**-principe de libre déductibilité**

**-exception au principe si les flux d'intérêts apparaissent anormaux :**

Pour déterminer le caractère anormal 3 critères cumulatifs :

- 1). 1, 5 fois le montant des capitaux propres.
- 2). Résultat courant avant impôt : il faut regarder à hauteur de quelle proportion le résultat courant est absorbé par les frais financiers : regarder comment le résultat d'exploitation se réduit avec les frais financiers : on prend 25%
- 3). Différence entre les intérêts qu'on verse et ceux qu'on reçoit. Tant que les intérêts qu'elle verse à ses prêteurs restent inférieurs à ceux qu'elle reçoit elle-même : pas d'anormalité. Quand une société ne prête rien : ce montant est 0.

On ne réintègre dans le bénéfice le différentiel entre l'intérêt effectivement versé et le plus élevé de ces 3 chiffres. Cette réintégration de l'intérêt non déductible n'est pas définitive : déductibilité temporaire : la fraction non déductible peut être reporté en avant sur les déficits antérieurs. Mais au bout de 2 ans on la réduit.

Exceptions à l'exception :

**Quand la somme est négligeable (inférieure à 150.000€): c'est déductible.**

**Clause de sauvegarde permet à des sociétés de démontrer que leur niveau d'endettement est inférieur à l'endettement au niveau du groupe.**

Ca ne s'applique pas aux centrales de trésorerie car une centrale de trésorerie c'est fait pour s'endetter.

Ne s'applique donc qu'aux sociétés industrielles et commerciales qui abusent de leur possibilité d'endettement.

**Ca pose des difficultés dans les LBO qui reposent sur l'endettement justement.**

Problème au niveau international :

Ex : une société française verse à une société étrangère un intérêt de 30.

Règles de sous capitalisation : en fait c'est 6 qui est déductible. Avant 212 : l'administration fiscale peut réintégrer 24 puis requalification du résidu : le reste c'est des revenus distribués.

Or s'agissant des revenus distribués, le traitement fiscal international change : quand une société française verse revenus à l'étranger : retenue à la source de 25%. Réintégration était donc accompagnée de cette retenue à la source.

Mais avec le nouveau système, la réintégration des 24 n'est que provisoire : **doit on surseoir à statuer sur la qualification des revenus distribués : mais si ce n'est pas des revenus distribués : qu'est ce que c'est ? Revenus distribués : distribution = distribution définitive.** Or à l'avenir on pourra encore les considérer comme des intérêts.

Solution : les traiter comme revenus distribués puis si on les déduit par la suite comme intérêts : réclamation a posteriori pour demander un remboursement retenue à la source prélevée.

Cas inverse : la société française reçoit des intérêts d'une société allemande : elle a reçu 30 d'intérêts, a payé de l'impôt dessus. Si l'administration allemande considère que ces



intérêts déductibles trop élevés : elle considère que c'était des intérêts pour 6 et le reste, c'est-à-dire les 24 étaient des revenus distribués.

Argument France : Directive mère fille s'applique aux dividendes et revenus distribués : demande le bénéfice du régime mère fille pour les 24.

L'Etat de résidence pas obligé d'appliquer la qualification de l'Etat de source : c'est pas parce que l'Allemagne dit que ce sont des revenus distribués qu'on doit retenir la même qualification.

Dans la mise en œuvre des conventions fiscales on ne sait pas comment procéder.

**Divergence de qualification produit une double imposition mécanique.**

Inclure dans la directive redevances quelque chose sur la sous capitalisation ? Pour l'instant la Commission ne bouge pas.

Examen écrit de 5h : plusieurs cas pratiques. Voir la réforme législative de l'abus de droit.

Raisonnement : comment on réagit face aux cas. Droit au code.