

LA FRAUDE À LA LOI

Implications en droit fiscal interne et communautaire



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

L'arrêt du Conseil d'État du 27 septembre 2006 distingue les domaines d'intervention respectifs de la fraude à la loi et de l'abus du droit tel que mis en œuvre par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Par ailleurs, la mise en œuvre, par le droit communautaire, de la fraude à la loi doit se concilier avec le principe de la liberté d'établissement.

Par un arrêt du 27 septembre 2006 n° 260050 sect. (Sté Janfin), le Conseil d'État a consacré l'application, en matière fiscale, du principe général de la fraude à la loi qui permet à l'administration, lorsque certaines conditions sont remplies, d'écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes de droit privé. Cette consécration vient de trouver son prolongement dans le domaine des conventions internationales, avec un arrêt tout récent du 29-12-2006 : celui-ci a sanctionné la cession temporaire, par une société américaine à une banque britannique, de l'usufruit

des actions à dividende prioritaire émises par sa filiale française ; après avoir requalifié cette cession en un contrat de prêt, la Haute Assemblée a considéré qu'elle avait eu pour seul but de faire bénéficier les dividendes des dispositions favorables de la convention fiscale franco-britannique à la fois en ce qui concerne le taux réduit de la retenue à la source française que le remboursement de l'avoir fiscal, contrairement aux objectifs poursuivis par les États signataires.

C'est, au demeurant, ce même principe général de la fraude à la loi qui est implicitement retenu, tant par un certain nombre de directives

fiscales européennes, notamment la directive de base du 23 juillet 1990 applicable aux fusions intra-européennes, que par la jurisprudence de la CJCE.

L'arrêt du Conseil d'État du 27 septembre 2006 distingue, dans notre droit fiscal interne, les domaines d'intervention respectifs de la fraude à la loi et de l'abus du droit tel que mis en œuvre par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF).

La mise en œuvre, par le droit communautaire, de la fraude à la loi est d'application générale, mais elle doit se concilier, dans le cas des implantations des entreprises européennes sur le territoire de l'Union européenne, avec le principe de la liberté d'établissement, comme cela vient d'être mis en relief par un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) du 12 septembre 2006 (aff. C 196/04 grande chambre, Cadbury Schweppes plc).

La distinction des domaines d'intervention respectifs de la fraude à la loi et de l'abus du droit

● L'arrêt du Conseil d'État du 27 septembre 2006.

L'espèce jugée était assez classique : elle concernait une société qui, préalablement à son rachat par une autre société, avait réalisé d'importantes plus-values résultant de la vente de ses actifs. Au moment de ce rachat,

elle disposait ainsi d'une trésorerie qui lui avait permis d'effectuer une opération d'achat-revente sur un délai très court, de titres détachant des coupons assortis de l'avoir fiscal au cours de leur brève période de détention. Effectuée postérieurement au détachement des coupons, la revente de ces titres lui avait fait constater

une moins-value annulant le profit correspondant au montant des dividendes encaissés, tout en lui permettant d'utiliser les avoirs fiscaux attachés pour diminuer sa charge d'impôt sur les sociétés.

L'administration fiscale avait analysé ces opérations d'achat-revente comme étant constitutives d'un abus du droit

régi par les dispositions de l'article L. 64 du LPF et elle avait, par voie de conséquence, remis en cause l'imputation des avoirs fiscaux tout en les retranchant du bénéfice de la société.

Observant que le litige ne portait pas sur l'assiette de l'impôt sur les sociétés, mais sur l'utilisation de l'avoir fiscal comme moyen de paiement de l'impôt sur les sociétés, donc implicitement sur la liquidation de cet impôt, et considérant en conséquence qu'il ne relevait pas du champ d'application de l'article L. 64 du LPF, le Conseil d'État a censuré l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Paris avait avalisé la position de l'administration fiscale.

La Haute Assemblée n'en a pas moins consacré d'une manière prétorienne, le droit pour l'administration d'invoquer la fraude à la loi en matière fiscale en dehors du champ de l'article L. 64 précité, mais en se fondant sur les mêmes hypothèses, c'est-à-dire lorsqu'elle établit le caractère

“L'arrêt du Conseil d'État du 27 septembre 2006 distingue les domaines d'intervention respectifs de la fraude à la loi et de l'abus du droit.”

fictif des actes incriminés, ou lorsqu'elle entend écarter des 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'éviter ou d'atténuer l'impôt : cette formulation lui a permis de replacer l'abus du droit dans le contexte plus général de la fraude à la loi.

Observant, toutefois, que la fraude à la loi constitue une base distincte de l'article L. 64 du LPF, et l'administration n'ayant pas demandé, en l'espèce, de substitution de base légale, le Conseil d'État a prononcé, sur ce seul fondement, la décharge de l'imposition.

● **La délimitation des domaines d'intervention respectifs de la fraude à la loi et de l'abus du droit de l'article L. 64 du LPF**

L'arrêt ci-dessus analysé montre le souci du Conseil d'État de distinguer la fraude à la loi et l'abus du droit au

sens de l'article L. 64 du LPF comme deux bases légales distinctes : l'administration ne devrait donc pas avoir le choix de la procédure à suivre, alors même que l'abus du droit défini à l'article L. 64 du LPF n'est qu'une illustration de l'application du principe général de la fraude à la loi dans un domaine d'intervention circonscrit. Ainsi, lorsque le redressement entre dans le champ de l'article L. 64 du LPF, l'administration reste tenue de suivre la procédure prévue en la matière, et la jurisprudence découlant de l'arrêt Bendjador du 21 juillet 1989 sur l'abus de droit “implicite” ne devrait pas être remise en cause. Si le redressement n'entre pas dans le champ de l'article L. 64 du LPF, mais relève du principe général de la fraude à la loi, les dispositions générales de l'article L. 55 du LPF sont alors applicables sans que la charge de la preuve puisse être transférée au contribuable, la saisine du comité consultatif mentionné à l'article L. 64 du LPF étant dans ce cas inopérante.

L'application générale du principe de la fraude à la loi dans le droit fiscal communautaire et la liberté d'établissement

● **La fraude à la loi communautaire.**

Un certain nombre de directives communautaires, tout particulièrement celle du 23 juillet 1990 applicable aux fusions, scissions, apports partiels d'actifs ou échanges d'actions intra-européens, prévoient expressément que les dispositions qu'elles mettent en œuvre ne s'appliquent pas lorsqu'un certain nombre de conditions caractéristiques de la fraude à la loi sont remplies : l'article 11 de cette directive permet ainsi aux États membres de refuser d'appliquer le bénéfice de son application lorsque les opérations concernées ont pour objectif principal ou comme l'un de

“Le Conseil d'État a souhaité distinguer la fraude à la loi et l'abus du droit au sens de l'article L. 64 du LPF comme deux bases légales distinctes.”

leurs objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale, présumés remplis si ces mêmes opérations ne sont pas effectuées pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participantes.

Notre pays a inséré cette disposition anti-fraude sous l'article 210 B.3 du Code général des impôts, lequel subordonne la délivrance de l'agrément aux apports partiels d'actifs et scissions ne remplissant pas les conditions générales de l'article 210 B.1, à la condition, notamment, que ces opérations soient justifiées par un motif économique et n'aient

pas comme objectif principal ou comme l'un de leurs objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale. Parallèlement, la CJCE se réserve toujours d'apprécier l'existence d'une fraude à la loi : hors du champ fiscal, sa décision du 14 décembre 2000 (aff. 110/99, Emsland-Stärke), consacre l'interdiction de faire un usage abusif du droit communautaire ; au plan fiscal, par sa décision du 21 février 2006 (aff. 255/02.gr.ch., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd), elle subordonne l'existence d'une pratique abusive à ce que :

– d’une part, les opérations litigieuses, malgré leur régularité formelle, aient pour résultat l’obtention d’un avantage fiscal dont l’octroi serait contraire à l’objectif des dispositions appliquées ;

– d’autre part, il ressort objectivement, que ces mêmes opérations ont pour but essentiel l’obtention d’un avantage fiscal. Lorsque l’existence d’une pratique abusive a été ainsi constatée, il convient de rétablir la situation telle qu’elle aurait existé en l’absence des opérations constitutives de cette pratique.

● La primauté de la liberté d’établissement.

Par un arrêt du 12 septembre 2006 (aff. C 196/04, Grande Chambre, Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppew Overseas Ltd c/Commissioners of Inland Revenue), la CJCE vient, en réponse à une question préjudicielle britannique, d’affirmer la primauté du principe de la liberté d’établissement sur les dispositifs fiscaux nationaux de type “209 B”, dans la mesure où ces derniers n’ont pas pour objet de réprimer des situations constitutives de fraude à la loi, mais visent à entraver l’implantation, par une société établie dans un État membre, de filiales dans un autre État membre, où elles sont susceptibles de bénéficier d’une imposition alléguée à l’impôt sur les bénéfices.

Le cas d’espèce concernait la création, par Cadbury Schweppes, d’une filiale financière, Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI), dans la zone de l’International Financial Services Center de Dublin où elle bénéficiait du régime fiscal favorable irlandais, qui avait pour effet de limiter à 10 % le taux de l’impôt sur les bénéfices.

La législation britannique relative aux sociétés étrangères contrôlées

“La CJCE a considéré que des restrictions fiscales à la liberté d’établissement ne pouvaient être justifiées que par des motifs de lutte contre des pratiques abusives.”

prévoyait que lorsqu’une filiale étrangère détenue à plus de 50 % acquitte localement un impôt sur les bénéfices inférieurs de trois quarts à l’impôt qu’elle aurait payé au Royaume-Uni sur la même assiette, ses résultats deviennent imposables entre les mains de la société mère britannique, même en l’absence de distribution, ce régime d’imposition spécifique étant toutefois écarté dans l’hypothèse où la filiale exerce une activité commerciale, ou si elle est cotée, ou si ses résultats sont faibles, ou encore s’il est satisfait à un test dénommé le “test du mobile”.

La CJCE a considéré que des restrictions fiscales à la liberté d’établissement ne pouvaient être justifiées que par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, c’est-à-dire pour faire obstacle à des comportements visant, par des montages dépourvus de réalité économique, à éluder l’impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national d’implantation de la société mère : lorsque la filiale contrôlée correspond à une implantation réelle ayant une activité économique effective dans l’État membre d’accueil, fût-elle motivée par un objectif d’optimisation fiscale, cette constatation

est exonératoire de l’application des dispositifs nationaux d’imposition extraterritoriale, dès lors qu’elle repose sur des éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs notamment au degré d’existence physique de la filiale en termes de locaux, de personnel et d’équipements. S’agissant de la charge de la preuve de la réalité de l’implantation, la Cour paraît considérer qu’elle incombe à la société mère, la mieux à même de produire les éléments de cette preuve.

La motivation fiscale doit s’accompagner d’un montage artificiel

Tel qu’il résulte de l’article 104 de la loi de finances pour 2005, notre dispositif de l’article 209 B actuellement en vigueur, n’est pas applicable aux filiales extraterritoriales sous imposées, lorsqu’elles sont implantées par la société mère française dans un autre État membre de l’Union européenne, “si l’exploitation de l’entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l’entité juridique par la personne morale passible de l’impôt sur les sociétés ne peut être regardée constitutive d’un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française”.

Cette formulation semble en adéquation avec la jurisprudence de la CJCE résultant de la décision “Cadbury Schewpes” précitée du 12 septembre 2006, dès lors qu’elle n’analyse pas la motivation fiscale d’une implantation intracommunautaire comme étant en elle-même constitutive d’une fraude à la loi : en effet, il est nécessaire que cette motivation fiscale accompagne un montage artificiel, ce qui a pour effet de sauvegarder le principe de la liberté d’établissement au sein de l’Union européenne, lorsque, bien que procédant d’une volonté d’optimisation fiscale, l’implantation a une réalité économique avérée. ■