

RIGUEUR ACCRUE DU FISC FRANÇAIS: ABUS DE CONVENTION FISCALE, PAR FRAUDE À LA LOI DANS SON APPLICATION

Felipe SÁEZ

Membre d'Honneur de la CHAMBRE OFFICIELLE DE COMMERCE D' ESPAGNE EN FRANCE - COCEF

Dans le cadre de la lutte contre le "*treaty shopping*" (utilisation induite des conventions de double imposition), la Cour administrative de Versailles a jugé en appel que constitue un abus de droit par fraude à la loi le fait pour un contribuable de se substituer une société *holding* luxembourgeoise pour réaliser une opération immobilière en totale franchise d'impôt, par une application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise.

C'est la première fois qu'une décision du Conseil d'Etat qualifie d'abus de droit par fraude à la loi l'application littérale d'une clause *de portée générale* d'une convention fiscale. Auparavant, la jurisprudence s'était référée à ce même principe pour qualifier l'application littérale de stipulations conventionnelles mais *de nature particulière*. L'administration fiscale durcit sa position mais, comme on verra plus avant, elle va dans le même sens que les institutions internationales, quoiqu'avec une moindre rigueur que ces dernières.

Les faits litigieux sont les suivants. Le dirigeant et principal actionnaire d'une société de droit français, lui-même résident français, s'était engagé, par acte sous seing privé, à acquérir un complexe immobilier situé en France. Le même jour, il avait constitué au Luxembourg une société *holding* dont il était gérant et associé à 99,99 %. Par avenant à l'acte de vente permettant au dit dirigeant de substituer comme acquéreur une société de son choix, la *holding* acheta le complexe immobilier. Postérieurement, elle le revendit à une société française exerçant l'activité de marchand de biens, constituée entretemps, dont la gérante et l'associé unique est l'ex-épouse du dit dirigeant.

A cette époque, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat reprise dans une instruction administrative (8 M-3-00), la plus-value obtenue dans cette opération, était totalement exonérée d'impôt en France. En effet, étant donné que la convention franco-luxembourgeoise (de même que la franco-italienne) ne contenait aucune règle particulière d'imposition des revenus immobiliers des entreprises, le Conseil d'Etat appliquait le droit fiscal français qui range dans la catégorie des recettes commerciales les revenus des immeubles propriété d'entreprises. Comme la simple propriété d'immeubles n'est pas constitutive d'un établissement stable et que, selon l'art. 4^o1 de la convention franco-luxembourgeoise, "*Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.*", il s'ensuivait que les revenus immobiliers des sociétés luxembourgeoises sans établissement stable en France n'étaient pas assujetties à l'impôt sur les sociétés français. L'instruction administrative susnommée étendit cette exonération aux plus-values immobilières des sociétés luxembourgeoises et stipula que ne leur était pas non plus applicable l'art. 244 bis A du CGI (en vertu duquel les plus-values obtenues par des personnes morales ou physiques non domiciliées fiscalement en France sont imposables à un prélèvement de 33,33 %, sous réserve des conventions internationales). Par contre, la jurisprudence en vigueur de la Cour administrative de Luxembourg stipulait que les revenus de biens immeubles détenus en France par une société luxembourgeoise –avec ou sans établissement stable– n'étaient pas imposables au Luxembourg. Il y avait donc une double exonération d'impôt en matière de revenus immobiliers.

Si le dirigeant susmentionné, domicilié entretemps en Suisse, avait réalisé en son nom l'opération d'achat-vente, la plus-value aurait été assujettie au prélèvement de 33,33 % de l'art. 244 bis A du C.G.I., à défaut de stipulation contraire dans la convention fiscale franco-suisse.

Cependant, à l'issue d'une vérification, le fisc conclut que l'interposition dans l'opération d'achat-vente d'une société luxembourgeoise constituait un montage juridique artificiel, afin de bénéficier d'une application littérale de dispositions légales uniquement dans le but d'éviter l'impôt auquel la plus-value aurait été assujettie sans ce montage, lequel était qualifié, en vertu de la plus récente jurisprudence, d'abus de droit par fraude à la loi. En conséquence, cette interposition, en raison de son caractère artificiel, n'était pas opposable en vertu de l'art. L.64 du L.P.F. (*Livre des Procédures Fiscales*) dans sa rédaction de l'époque " *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 qui... déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ...*", et le dirigeant a été assujetti au prélèvement.

Les héritiers du dirigeant, entretemps décédé, domiciliés en Suisse, demandèrent au Tribunal administratif de Montreuil la décharge de cette imposition ou, à titre subsidiaire, la réduction de son taux à 16 % en vertu de l'art. 15 de la convention franco-

suisse en vigueur. Par jugement du 22 février 2013, le Tribunal refusa l'annulation de l'imposition mais en ramena le taux à 16 %. Les héritiers firent appel de ce jugement auprès de la Cour administrative de Versailles, qui a rejeté leur requête par arrêt du 17 décembre 2015.

L'arrêt se fonde sur les considérants suivants :

1. L'acquisition des biens immeubles, à la date de sa réalisation, était une opération étrangère à l'objet social de la société luxembourgeoise qui incluait alors uniquement des activités de *holding*. Bien que, par la suite, l'objet social ait inclus également l'achat-vente et la gestion de biens immeubles, cette *holding* ne réalisa aucune autre opération immobilière et, par manque de moyens humains et matériels, ne put assumer la gestion du complexe immobilier acquis qu'elle dut confier, jusqu'à la revente, à une société de gestion immobilière. Tout cela met en évidence le caractère artificiel de son intervention dans cette opération.
2. L'intérêt économique de l'interposition de la société luxembourgeoise n'a pas été démontré. L'allégation du risque financier non assumé par le dirigeant est démentie par les services fiscaux qui ont justifié qu'une société du groupe contrôlé par le dirigeant a financé l'intégralité de l'opération.
3. Même si la société luxembourgeoise n'est fictive ni au regard de son activité (elle opère réellement comme *holding* avec une participation de 17 % dans un groupe évalué à plusieurs centaines de millions d'euros) ni au regard de sa structure (les assemblées générales d'associés sont régulièrement tenues, ainsi que sa comptabilité, et ses déclarations fiscales présentées), son interposition dans l'opération immobilière revêt un caractère artificiel car elle ne se justifie par aucun motif autre que fiscal puisque, ne présentant aucun intérêt économique, elle n'a eu pour seul effet que d'éviter toute imposition à l'opération immobilière. Pour cela, le dirigeant a fait bénéficier la plus-value de l'application littérale de l'art. 4°1 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise, à l'encontre de l'intention des deux Etats signataires qui ne sauraient avoir conçu les dispositions de cette clause au profit de montages sans aucun intérêt économique.

L'arrêt de la Cour administrative est important pour deux raisons.

D'abord, il est novateur parce qu'il applique le principe de l'abus de droit par fraude à la loi au fait de respecter une clause de *portée générale* d'une convention de double imposition. Jusqu'à présent, l'application de ce principe avait été limitée à l'exécution de clauses conventionnelles *particulières*. Cet élargissement rend encore plus difficile la justification du reproche fait à un contribuable d'avoir recherché exclusivement l'avantage fiscal découlant de l'accomplissement littéral de la norme en cause.

Ensuite, l'arrêt confirme les deux critères sur lesquels repose la qualification de l'abus de droit par fraude à la loi. Le critère *subjectif*, tiré de ce que les opérations en cause n'ont pu se faire sinon dans le but exclusif d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées s'il n'avait pas réalisé ces opérations. Et le critère *objectif*, tiré de la recherche du bénéfice découlant d'une application littérale des textes légaux, à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Concernant le critère *subjectif*, l'arrêt réaffirme la jurisprudence antérieure en établissant qu'un montage ne revêt pas un caractère artificiel uniquement parce-que la structure juridique utilisée est dépourvue de substance, mais également, et surtout, parce qu'il s'agit d'un acte économiquement fictif dont le seul avantage est de nature exclusivement fiscale.

Quant au critère *objectif*, la difficulté de son application tient à l'appréciation correcte de l'intention des auteurs d'une convention fiscale car, contrairement aux textes de loi, il n'y a pas de travaux préparatoires disponibles. Aussi, l'arrêt s'est fondé sur le principe, mis en pratique dans plusieurs jugements précédents du Conseil d'Etat, que les auteurs d'une norme fiscale ne sauraient jamais avoir eu l'intention d'en faire bénéficier un montage artificiel. Ce principe découle des règles coutumières du droit international, reprises par la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités, selon lesquelles un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité, en les situant dans leur contexte et en prenant en compte l'objet et le but du traité. L'interposition artificielle d'une société dans un but exclusivement fiscal n'est aucunement assimilable à la simple optimisation fiscale –car cette dernière consiste à choisir la plus avantageuse des options prévues par la législation fiscale- et cette interposition ne peut donc aller qu'à l'encontre de l'objectif des auteurs de toute norme (texte de loi ou convention internationale).

En réaffirmant avec cet arrêt la mise en application du concept d'abus de droit par fraude à la loi dans le domaine des conventions de double imposition, les services fiscaux français contribuent de manière importante à la lutte contre les pratiques qui entraînent "l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices" ainsi que l'O.C.D.E. désigne la planification fiscale.

En effet, cet arrêt consolide une jurisprudence plus avancée que la doctrine administrative en vigueur, telle que contenue dans le BOFIP (Bulletin Officiel des Finances Publiques) du 28.11.2014. En vertu de cette doctrine, les textes et les décisions, dont l'application littérale avec un but exclusivement fiscal à l'encontre de l'objectif de leurs auteurs constitue une fraude à la loi, s'entendent uniquement des lois et, le cas échéant, de textes réglementaires (décrets, arrêtés, etc.) précisant les conditions d'application des lois, ainsi que des décisions créant le droit par interprétation -et non par simple commentaire- des textes légaux (instructions administratives). La doctrine fait donc référence uniquement à la législation fiscale nationale et ne prévoit pas les conventions fiscales de double imposition.

Certes, cette nouvelle jurisprudence est susceptible d'accroître l'insécurité des contribuables quant au caractère légal de leurs opérations, du point de vue fiscal. A partir des critères utilisés par l'Administration fiscale pour déterminer s'il y a abus de droit par fraude à la loi, les contribuables doivent veiller à ce que leurs montages ne soient pas fictifs, ni juridiquement (structures fonctionnant réellement) ni, surtout, économiquement (avec une *substance économique*, selon l'expression anglo-saxonne, c'est-à-dire rapportant un bénéfice économique au moins égal au bénéfice fiscal selon les recommandations communautaires).

Néanmoins, la nouvelle jurisprudence française se rapproche de la récente orientation de l'O.C.D.E. figurant dans le "Rapport relatif à l'action 6 – empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales" de son "Projet de lutte contre BEPS "Base Erosion and Profit Shifting" publié en octobre 2015, et reprise dans la Recommandation de la Commission européenne émise le 28 janvier 2016.

Dans son art. 3, cette Recommandation préconise l'insertion dans les conventions fiscales d'une clause anti-abus ainsi rédigée: "...Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de capital si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique ou que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention". En effet, le rapport relatif à l'action 6 recommande d'inclure dans le Modèle de Convention de Double Imposition de l'O.C.D.E. une clause anti-abus "fondée sur le critère de l'objet principal des transactions ou des opérations", indiquant à cet égard "... si la finalité des transactions ou des opérations réalisées est, entre autres, de tirer profit des bénéfices de la convention, l'octroi de ces derniers serait subordonné à la reconnaissance explicite de la conformité de ceux-ci avec la lettre et l'esprit des dispositions de la convention".

Comme on peut observer, l'O.C.D.E. se réfère à une finalité des opérations qui soit, *entre autres*, de nature fiscale, alors que la jurisprudence communautaire a retenu comme critère de l'abus de droit une finalité *exclusivement* de nature fiscale, de même que la jurisprudence française.

En dépit des apparences, le critère de l'O.C.D.E. est plus pénalisant que celui de la jurisprudence française car il instaure la possibilité d'encourir l'abus de droit par fraude à la loi même si les opérations ont des finalités principales autres que celle de nature fiscale, alors que la jurisprudence française restreint jusqu'à présent cette possibilité au cas où la finalité est exclusivement d'ordre fiscal.