

ABUS DE DROIT DANS LES OPERATIONS FISCALES INTERNATIONALES

Mémoire de recherche sous la direction de

Monsieur Mirko HAYAT, Professeur à HEC Paris

Maître Benjamin HOMO, Avocat à la cour

Mai 2018

CONSTANCE HACKENBRUCH

**ABUS DE DROIT DANS
LES OPERATIONS
FISCALES
INTERNATIONALES**

Sous la direction de

Monsieur Mirko HAYAT, Professeur à HEC Paris

Maître Benjamin HOMO, Avocat à la cour

REMERCIEMENTS

La rédaction de ce mémoire a grandement profité des échanges enrichissants que j'ai eus avec Monsieur Mirko HAYAT et Maître Benjamin HOMO.

Qu'ils reçoivent ici mes remerciements les plus sincères et l'expression de ma très vive gratitude.

PRINCIPALES ABREVIATIONS

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CGI	Code général des impôts
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
LPF	Livre des procédures fiscales
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
TFUE	Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne
SA	Société anonyme
SAS	Société par actions simplifiée
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

1 Table des matières

REMERCIEMENTS	4
PRINCIPALES ABREVIATIONS	5
INTRODUCTION	9

1. LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS LES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES JUSTIFIEE PAR LA CARACTERISATION D'UN ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

12

1.1 LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS DES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES.....

12

1.1.1. QUELQUES RAPPELS SUR LA THEORIE FRANCAISE DE L'ABUS DE DROIT. 12

a. Les deux branches de l'abus de droit.....12

b. L'importance de la procédure et des sanctions relatives à l'abus de droit.....21

1.1.2. LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS DES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES IMPLIQUANT LA FRANCE

24

a. Le rôle crucial de la substance économique dans les cas de participation dans des sociétés étrangères 24

b. L'hypothèse de produits hybrides mettant en jeu la question de la déductibilité fiscale des charges financières..... 42

1.2 JUSTIFICATION DE CET INTERVENTIONNISME FRANCAIS PAR LA NOTION D'ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

46

1.2.1. CREATION D'UNE NOTION AUTONOME D'ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

46

a. La protection des libertés fondamentales par le droit européen46

b. L'utilisation abusive de la directive européenne relative à la TVA : hésitation jurisprudentielle entre but « essentiellement » ou « exclusivement » fiscal47

c. L'harmonisation de la définition de l'abus de droit au sens communautaire54

1.2.2 LA MISE EN ŒUVRE DE MECANISMES NATIONAUX ANTI-ABUS JUSTIFIEE PAR LA RECONNAISSANCE D'UN ABUS DE DROIT AU SENS EUROPEEN

55

a. La mise en œuvre de mécanismes nationaux anti-abus pour sanctionner l'abus des libertés fondamentales.....55

b. Risques et incertitudes juridiques concernant la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit au regard de la définition communautaire de l'abus de droit59

2. LA PORTEE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL INFLUENCEE PAR LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS DANS LES TRAITES INTERNATIONAUX

60

2.1. LA LUTTE CONTRE LES ABUS DANS L'EXERCICE DES DIRECTIVES EUROPEENNES.....

60

2.1.1. LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS DANS LES DIRECTIVES EUROPEENNES.....	61
a. La clause anti-abus de la directive « Fusions »	61
b. La clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale »	62
2.1.2. L'ARTICULATION COMPLEXE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT AVEC LA CLAUSE ANTI-ABUS DE LA DIRECTIVE « MERE-FILIALE »	65
a. Les trois critères cumulatifs d'application de la clause anti-abus	65
b. Le champ d'application de la clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale ».....	65
c. Les incertitudes liées à l'articulation entre l'article L. 64 du LPF et la clause anti-abus.....	70
2.2. LA LUTTE CONTRE LES ABUS DANS L'EXERCICE DES CONVENTIONS FISCALES.....	74
2.2.1. QUELQUES RAPPELS SUR LES OBJECTIFS ET LES CONDITIONS D'UTILISATION D'UNE CONVENTION FISCALE	74
a. Notions fondamentales relatives à l'application des conventions fiscales	74
b. Le principe de subsidiarité au cœur de l'application des conventions fiscales	75
2.2.2. LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT COMME MOYEN DE LUTTER CONTRE L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS.....	76
a. Stratégies dans l'utilisation des conventions fiscales	76
b. Sanctionner l'utilisation abusive de la convention par la théorie interne de l'abus de droit	77
2.2.3. LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS CONVENTIONNELLES ET LEUR ARTICULATION AVEC LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT	93
a. Exemple de la clause anti-abus dite du « bénéficiaire effectif ».....	93
b. Articulation incertaine des clauses anti-abus avec la théorie interne de l'abus de droit.....	94
c. La clause anti-abus générale prévue par l'Action n°6 du plan « BEPS »	97
<u>CONCLUSION</u>	103
<u>BIBLIOGRAPHIE</u>.....	104

INTRODUCTION

Les opérations fiscales internationales peuvent faire l'objet de pratiques abusives. Ces dernières suscitent l'inquiétude des administrations fiscales des différents Etats.

On assiste, depuis une dizaine d'années, à une politique de lutte contre les abus qui ne fait que se renforcer, tant au niveau national qu'international.

A ce jour, les réflexions se multiplient mais peu abordent le sujet de manière transverse. Il est apparu opportun de regrouper, au sein d'une réflexion unique, les différentes problématiques, les réponses qui ont pu être apportées par la jurisprudence éclairée par la doctrine et les incertitudes qui demeurent.

Il faut souligner le fait que la présente étude ne prétend pas être exhaustive mais est motivée par la volonté de mettre en avant les difficultés qui peuvent survenir du fait de l'articulation entre plusieurs sources et échelles du droit ainsi que les différents avis qui existent concernant la résolution de ces dernières.

Avant d'aborder par le menu cette importante réflexion et essayer de mieux cerner les enjeux, il convient préalablement d'analyser les principaux termes de la réflexion qui porte sur le sujet : « abus de droit dans les opérations fiscales internationales ».

L'expression « opérations fiscales internationales » est large.

La notion d'« opération » n'est pas définie juridiquement. Il s'agit dès lors de se fonder sur le sens commun. Cette notion renvoie, de manière non exhaustive, à l'idée de transactions, de flux ou encore de structures. Ces opérations mettent alors en jeu certaines règles françaises tel que le régime « mère-fille » ou encore certaines conventions et directives.

Le terme « internationales » renvoie tant à des opérations transfrontalières européennes qu'à des opérations qui dépassent ce cadre communautaire et qui impliquent des Etats tiers. Ces opérations mettent alors en jeu différents Etats. Dans le cadre de cette étude, les opérations internationales analysées seront celles qui impliquent la France afin de s'intéresser à l'articulation entre la théorie interne de l'abus de droit et d'autres sources du droit.

L'ensemble de ces opérations internationales sera alors étudié sous l'angle fiscal.

Certaines des opérations fiscales internationales peuvent être réalisées dans un but d'optimisation fiscale. Il faut souligner le fait qu'il existe un principe juridique selon lequel l'optimisation fiscale n'est pas sanctionnée juridiquement.

Cette idée est consacrée au niveau jurisprudentiel. Ainsi, « *le Conseil d'Etat a toujours interdit à l'Administration d'attendre du contribuable qu'il emprunte la voie fiscalement la plus onéreuse* »¹.

A cet égard, « *au regard du principe d'égalité devant l'impôt, la justification des dispositions fiscales incitatives est liée à la possibilité effective, pour le contribuable, d'évaluer avec un degré de prévisibilité raisonnable le montant de son impôt selon les diverses options qui lui sont ouvertes* »². *La faveur n'est toutefois pas l'abus. [...] les choix fiscaux tactiques*³ *sont tout à fait concevables car l'optimisation consiste seulement en la maximisation d'un avantage ou d'un résultat obtenu en minimisant les effets de contraintes données* »⁴.

Si les opérations fiscales internationales peuvent notamment permettre au contribuable, personne physique ou personne morale, d'optimiser fiscalement sa situation, elles ne doivent pas pour autant être abusives dans l'utilisation qu'elles font des textes et droits sur lesquels elles se fondent. La notion d'abus de droit constitue donc un « garde-fou » visant à sanctionner les « *procédures juridiques artificielles* »⁵.

Il faut également ne pas confondre abus de droit et fraude fiscale.

La fraude fiscale est sanctionnée par l'article 1741 du CGI⁶. Il s'agit pour le contribuable de violer de manière délibérée la loi fiscale.

La lutte contre la fraude fiscale constitue une action à valeur constitutionnelle selon le Conseil constitutionnel : « *ainsi par sa décision n°99-424 du 29 décembre 1999, le Conseil devait affirmer que cette lutte contre la fraude fiscale est un objectif à valeur constitutionnelle qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, même si cette lutte se doit d'être conciliée avec le principe de l'article 8 de la Déclaration selon lequel la loi ne doit établir que des*

¹ J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013.

² Décision du Conseil constitutionnel n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006, considérant 79.

³ M. CHADEFaux, *L'audit fiscal : Litec*, 1987 ; M. AGOSTINI, *Les options fiscales*, LGDJ, 1983.

⁴ B. DELAUNAY, « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », *Revue de droit fiscal*, n°39, 26 septembre 2013, §1.

⁵ Maurice Cozian, *La gestion fiscale et l'abus de droit*, RFC N°229, Décembre 1991.

⁶ Article 1741 du CGI, Version en vigueur au 1^{er} janvier 2018, Modifié par LOI n°2017-1837 du 30 décembre 2017 – art 106 (V), Legifrance.

peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée »⁷.

La fraude fiscale constitue donc un délit sanctionné par de la prison ferme ainsi qu'une amende, indépendamment des sanctions fiscales qui sont appliquées. La fraude fiscale doit donc être distinguée de l'abus de droit, relevant de l'application combinée des articles L. 64 du LPF et l'article 1729 du CGI ainsi que de l'optimisation fiscale, admise et non sanctionnée juridiquement.

Dans quelle mesure certaines opérations fiscales internationales peuvent-elles être remises en cause pas la notion d'abus de droit ?

Pour répondre à cette question, certains principes méthodologiques seront respectés.

Tout d'abord, la jurisprudence constituera un des fondements principaux de cette réflexion. En effet, c'est au travers des différents arrêts du Conseil d'Etat, au niveau français, ou encore de la CJUE, au niveau européen, que les différents aspects de la notion d'abus de droit ont été dessinés. Les avis du Comité de l'abus de droit fiscal seront également pris en compte. La loi et la doctrine n'en seront pas pour autant délaissés. Les articles de différents auteurs permettront d'ailleurs de comprendre la portée de la plupart de ces arrêts.

Par ailleurs, l'enjeu de cette étude résidera en grande partie dans l'articulation entre les droits interne, européen et conventionnel.

Enfin, la plupart des cas envisagés mettront en jeu des personnes morales mais il faut garder à l'esprit que des personnes physiques peuvent, au cours de leurs opérations, être amenées à faire face à certaines difficultés soulevées dans le cadre de cette étude.

Il est fréquent, au niveau communautaire, que la théorie française de l'abus de droit fiscal soit mise en œuvre dans le cadre d'opérations transfrontalières européennes impliquant la France. Cet interventionnisme français est alors justifié par la reconnaissance d'un abus de droit au sens européen dont la définition ressort de la jurisprudence de la CJUE (1.). La lutte contre l'abus de droit s'est renforcée ces dernières années. De plus en plus de clauses anti-abus ont été insérées tant dans les directives européennes que dans les conventions fiscales. Cette multiplication des clauses anti-abus pose la question de leur articulation avec la théorie interne de l'abus de droit ainsi que de la portée de cette dernière dans un contexte international (2.).

⁷ J.-L. ALBERT, « Fraude fiscale – Rapport introductif général – Etude par Jean-Luc Albert », *Droit fiscal* n°3, Lexis 360, 18 janvier 2007, 47.

1. LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS LES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES JUSTIFIEE PAR LA CARACTERISATION D'UN ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

L'administration fiscale française met souvent en œuvre la théorie interne de l'abus de droit (article L.64 du LPF) pour sanctionner une opération transfrontalière européenne impliquant la France (1.1.). Toutefois, la question de la conformité de cette théorie avec les libertés fondamentales européennes, piliers fondateurs du droit européen, se pose. La mise en œuvre de cette théorie dans des situations transfrontalières européennes ne va-t-elle pas à l'encontre même du droit européen et des libertés fondamentales qu'il défend ? Au regard de la jurisprudence de la CJUE, cette mise en œuvre est possible dès lors que l'opération constitue un abus de droit au sens européen (1.2.).

1.1 LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS DES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES

Avant de s'intéresser à la mise en œuvre de la théorie française de l'abus de droit dans des situations transfrontalières européennes et à la notion cruciale de substance économique (1.1.2.), il convient de rappeler les principes fondateurs de cette théorie, notamment en termes de critères à remplir et de procédure à suivre (1.1.1.).

1.1.1. QUELQUES RAPPELS SUR LA THEORIE FRANCAISE DE L'ABUS DE DROIT

Il s'agit de rappeler, à titre liminaire, les caractéristiques légales et procédurales de l'abus de droit en droit fiscal français afin de mieux comprendre, par la suite, les enjeux de la mise en œuvre de la notion dans des opérations fiscales internationales intéressant la France.

a. Les deux branches de l'abus de droit

L'abus de droit en droit fiscal français est défini, dans sa version actuelle⁸, à l'article L. 64 du LPF: « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écartier, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit,*

⁸Article L. 64 du LPF, Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 – art.35 (V), Version en vigueur au 1^{er} janvier 2009, site Legifrance.

soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

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

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »

Au regard de cet article, l'abus de droit peut être défini de deux manières : soit l'acte est fictif, soit il caractérise une fraude à la loi.

Il est à souligner que l'abus de droit : « [...] *n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir pour l'exercice de son activité économique le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal [...] ce que cet article interdit ou plus exactement sanctionne, c'est la dissimulation juridique, c'est-à-dire la création d'une situation juridique purement artificielle, qui camoufle une situation au titre de laquelle des impositions sont légalement dues et qui continue d'exister derrière les apparences juridiques créées* »⁹.

i. Fictivité de l'acte

Il y a abus de droit lorsque l'acte est fictif. En droit civil, un acte juridique « *dont l'apparence ne correspond pas à la réalité* »¹⁰ est qualifié de fictif.

En droit fiscal, cette approche est reprise : « *en pratique, la fictivité juridique est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par*

⁹ P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008, 358 faisant référence aux conclusions du commissaire du Gouvernement Lobry sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981 n°19079.

¹⁰ Vocabulaire juridique de l'Association H. Capitant, V°fictif ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §995, p. 769 ; « L'abus de droit par fictivité », *Lextenso*, Section II, §2.

l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte »¹¹.
Finalement, « *l'acte est fictif en ce que la situation qu'il établit n'existe pas* »¹².

ii. L'abus de droit au sens de fraude à la loi

Il peut également y avoir abus de droit lorsqu'il y a fraude à la loi. Cette notion amène à formuler quelques commentaires. La fraude à la loi suppose la réunion de deux critères cumulatifs : le but exclusivement fiscal de l'opération et l'interprétation littérale des textes et des décisions contraire à l'objectif de leurs auteurs.

Le premier critère de la fraude à la loi, relatif au but exclusivement fiscal, amène à formuler quelques remarques, la notion de « but exclusivement fiscal » ayant été source de débats.

Tout d'abord, des doutes sont nés quant à l'interprétation à donner de l'expression « but exclusivement fiscal ».

En effet, l'arrêt *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding* du Conseil d'Etat du 11 avril 2014¹³ a jeté un trouble dans l'appréciation du caractère exclusivement fiscal de l'opération fiscale.

En l'espèce¹⁴, la société Garnier Choiseul Holding avait imputé sur ses cotisations à l'impôt sur les sociétés des avoirs fiscaux relatifs aux dividendes distribués par des filiales que la société venait d'acquérir. Par ailleurs, elle imputait des reports déficitaires antérieurs.

En ce qui concerne les avoirs fiscaux¹⁵, le Conseil d'Etat a conclu que leur utilisation n'était pas constitutive d'un abus de droit. Ici, la difficulté reposait sur la démonstration de l'application littérale des textes contraire à l'objectif de leurs auteurs. Aucun élément ne prouvait que la société Garnier Choiseul n'avait pas la qualité d'actionnaire. Ce faisant, le Conseil d'Etat ne pouvait conclure à l'abus de droit.

¹¹ Instruction 13 L-9-10 du 9 septembre 2010, §11 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §995, p. 769 ; « L'abus de droit par fictivité », *Lextenso*, Section II, §2.

¹² J.-P. FRADIN et J.-B. GEOFFROY, PUF, 2003, p. 836 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §995, p. 769.

¹³ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 avril 2014, n° 352999, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

¹⁴ M. BUCHET, « Procédures fiscales – Abus de droit et fusion de coquilles en vue de bénéficier d'une imputation de reports déficitaires », *Revue de droit fiscal*, n°26, 26 juin 2014.

¹⁵ M. BUCHET, « Procédures fiscales – Abus de droit et fusion de coquilles en vue de bénéficier d'une imputation de reports déficitaires », *Revue de droit fiscal*, n°26, 26 juin 2014, §2.

En ce qui concerne l'utilisation des reports déficitaires antérieurs¹⁶, la société Garnier Choiseul Holding avait décidé de réaliser une fusion à l'envers (absorption par une société déficitaire de sociétés bénéficiaires). Le Conseil d'Etat s'est alors appuyé sur divers arguments démontrant en quoi l'opération avait un but exclusivement fiscal, les quelques avantages économiques (amélioration de la trésorerie et objectif de restructuration) relevés par la cour administrative d'appel de Paris étant considérés comme négligeables.

Dans cet arrêt, concernant les reports des déficits antérieurs, le Conseil d'Etat avait considéré que l'avantage non fiscal dont se prévalait le contribuable en l'espèce « *était négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré de ces opérations* »¹⁷. Ainsi, cet arrêt laissait-il entendre que le fait de démontrer que l'on avait réussi à bénéficier d'avantages non fiscaux ne suffisait plus, encore fallait-il que ces avantages, appréciés au regard de l'avantage fiscal retiré, soient considérés comme substantiels et non négligeables.

Il est à noter que d'autres décisions du Conseil d'Etat ont concerné la même société. Certaines d'entre elles mettaient en jeu, elles aussi, l'idée de comparaison entre les avantages.

C'était le cas de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 17 juillet 2013¹⁸ qui portait sur un montage « *coquillard* »¹⁹. La société avait acquis une autre société dont l'actif avait été au préalable liquidé. Elle avait alors notamment bénéficié de la distribution de dividendes relevant de l'application du régime « mère-fille » (et avait également constitué une provision pour dépréciation des titres). Le Conseil d'Etat a alors considéré cette opération comme abusive sur le terrain de l'article L. 64 du LPF (au sens de fraude à la loi). Les juges ont alors affirmé, de manière analogue au précédent arrêt analysé, que l'avantage économique non fiscal avancé par le défendant était « *négligeable et sans commune mesure avec l'avantage fiscal retiré* »²⁰.

Il y avait donc un risque, en prenant en compte ce raisonnement, que la notion de but « exclusivement » fiscal soit remise en question, du moins dans la pratique

¹⁶ M. BUCHET, « Procédures fiscales – Abus de droit et fusion de coquilles en vue de bénéficier d'une imputation de reports déficitaires », *Revue de droit fiscal*, n°26, 26 juin 2014, §3.

¹⁷ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 avril 2014, n° 352999, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

¹⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 17 juillet 2013, n° 356523, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

¹⁹ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 2013, *Ed. Francis Lefebvre*.

²⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 17 juillet 2013, n° 356523, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

jurisprudentielle²¹. En effet, on pouvait se demander si la sécurité juridique était alors mise en péril : comment savoir si l'avantage non fiscal retiré de l'opération est suffisant ?

Pour ce qui est de cette incertitude jurisprudentielle, il faut adopter une attitude pragmatique. En effet, l'abus de droit au sens de fraude à la loi se définit, notamment²², par la recherche d'un but exclusivement fiscal : « *la notion de « but exclusivement fiscal » ne fait pas obstacle à une appréciation réaliste et non étriquée des circonstances propres à chaque espèce et n'emporte pas exclusion automatique de la reconnaissance d'un abus de droit au seul motif qu'une opération présenterait un certain intérêt économique* »²³. Ainsi, ces arrêts, par le recours à la notion de « *négligeable* », n'amenait pas à remettre en question l'expression « *but exclusivement fiscal* » mais simplement posaient un principe fondamental d'interprétation : le seul fait qu'un avantage autre que fiscal ait été obtenu par le contribuable ne permet pas d'écarter la qualification d'un abus de droit. Cette subtilité repose notamment sur la distinction à opérer entre le but d'une opération et ses effets²⁴.

Par ailleurs, un changement était envisagé dans le cadre de la loi afin d'élargir la définition de l'abus de droit. Certains auteurs, à l'instar d'O. FOUQUET²⁵, s'inquiétaient d'ailleurs de la perspective d'un tel changement, qui aurait remis en cause la définition même de fraude à la loi posée par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*.

Concernant l'éventualité d'une évolution légale, les inquiétudes se sont dissipées grâce à la décision n°2013-685 DC du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 portant sur la loi de finances pour 2014, et notamment son article 100 relatif à l'élargissement de la notion d'abus de droit. En effet, cet article prévoyait la substitution légale du motif « principalement » fiscal au motif « exclusivement »

²¹ Il est à noter qu'en ce qui concerne le deuxième critère de l'abus de droit au sens de fraude à la loi, certains auteurs, à l'instar de M. BUCHET, contestent le fait qu'il y ait véritable démonstration de la contrariété à l'objectif des auteurs dans l'application littérale du texte / Texte qui a évolué donc l'auteur considère qu'aujourd'hui la démonstration d'un abus de droit sur ce terrain-là serait beaucoup plus facile. - M. BUCHET, « Procédures fiscales – Abus de droit et fusion de coquilles en vue de bénéficier d'une imputation de reports déficitaires », *Revue de droit fiscal*, n°26, 26 juin 2014, §3.

²² On fait référence ici à l'abus de droit tel qu'il est désormais défini par l'article L. 64 du LPF avec intégration des apports de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*.

²³ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 2013, Ed. Francis Lefebvre.

²⁴ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 2013, Ed. Francis Lefebvre.

²⁵ O. FOUQUET, « La réforme de l'abus de droit : pour quoi faire ? », Ed. Francis Lefebvre, 27/09/2013.

fiscal, ce qui aurait compliqué la vie de certains praticiens²⁶ et aurait engendré une plus grande incertitude²⁷. Les sénateurs considéraient que cet article allait à l'encontre de plusieurs principes fondateurs du droit français dont le principe de sécurité juridique ou encore l'article 34 de la Constitution. Le Conseil constitutionnel a alors jugé, au regard de l'importance des pénalités relatives à l'abus de droit, que cette définition était trop large. Selon le Conseil constitutionnel, l'article 100 méconnaissait, de ce fait, « *la liberté du contribuable de choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse* »²⁸ et portait atteinte au principe de légalité des délits et des peines.

En ce qui concerne le second critère de la fraude à la loi, relatif à l'interprétation des textes et des décisions, certaines notions doivent être explicitées.

Tout d'abord, le terme de « *textes* » doit être compris comme faisant référence aux « *normes intervenant en matière fiscale édictées conformément aux règles constitutionnelles par les autorités compétentes et seulement celles-là, qu'elles soient de droit interne [...] ou de droit international* »²⁹.

La notion de « *décisions* », quant à elle, a fait l'objet de débats. D'après P.-F. RACINE³⁰, la notion de « *décisions* » doit s'entendre des « *actes qui conditionnent directement le contenu de l'acte d'imposition, à savoir ceux qui déterminent le principe ou le montant de l'imposition d'un contribuable* ». D'après D. GUTMANN³¹, « *on peut donc ranger dans la catégorie des « décisions » les décisions d'agrément, les prises de position explicites prévues à l'article L. 80 B du LPF et les décisions favorables prises sur recours du contribuable conformément à l'article L. 80 CB du même livre* ».

En outre, la question de l'abus de doctrine administrative s'est posée. Alors que le Conseil d'Etat a considéré que l'administration fiscale n'était pas en droit de poursuivre sur le terrain de l'abus de droit un contribuable qui s'était prévalu d'une instruction ou d'une circulaire dès lors que les conditions de cette dernière étaient

²⁶ F. PERROTIN, « L'abus de droit sur la sellette », *Petites Affiches*, Lextenso, n°211, p.4, 22 octobre 2013.

²⁷ D. GUTMANN, « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », FR 56/08, *Ed. Francis Lefebvre*, paru le 21/11/08.

²⁸ Décision n° 2013-685 DC du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 portant sur la loi de finances pour 2014, §113.

²⁹ P.-F. RACINE, « Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ? », *Revue Droit fiscal*, 10 juin 2010, n°23.

³⁰ P.-F. RACINE, « Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ? », *Revue Droit fiscal*, 10 juin 2010, n°23 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §997, p. 771.

³¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §997, p. 771.

réunies³², la nouvelle formulation de l'article L. 64 du LPF invite à se demander si cette jurisprudence est toujours d'actualité.

En effet, la nouvelle définition de l'abus de droit renvoie à la notion de « décisions ». Il faut, pour répondre à cette question, distinguer les instructions de l'administration qui ne font que reprendre la loi de celles qui la commentent et, ce faisant, qui rajoutent à la loi. D. GUTMANN expose les difficultés, notamment le défaut d'« esprit »³³ de la doctrine, qui peuvent survenir si la théorie interne de l'abus de droit leur était appliquée³⁴. Au regard d'un avis rendu par le Comité de l'abus de droit fiscal le 6 novembre 2015³⁵, il semble qu'il ne faille pas comprendre comme rentrant dans le champ des « décisions » les instructions administratives dès lors que, pour ces dernières, l'objectif des auteurs ne peut être apprécié : *« à supposer que les contribuables aient entendu [...] bénéficier du régime de faveur [...] en se prévalant, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, d'une instruction fiscale, qui ajoute à la loi fiscale et est opposable à l'administration, une telle instruction n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L 64 du LPF, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction »*³⁶.

Finalement, ce second critère est en phase avec ce que Louis Josserand énonce : *« De même qu'il existe un esprit des lois, et plus généralement un esprit du droit entendu objectivement et dans son ensemble, ainsi doit-on admettre l'existence d'un esprit des droits, inhérent à toute prérogative subjective, isolément envisagée, et pas plus que la loi ne saurait être appliquée à rebours de son esprit, pas plus qu'un fleuve ne saurait modifier le cours naturel des eaux, nos droits ne peuvent se réaliser à l'encontre et au mépris de leur mission sociale, à tort et à travers : on conçoit que la fin puisse justifier les moyens, du moins lorsque ceux-ci sont légitimes en eux-mêmes, mais il serait intolérable que les moyens, même intrinsèquement irréprochables, puissent*

³² D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §998 et s., p. 771 et s. faisant référence à l'avis du Conseil d'Etat en date du 8 avril 1998 n°192539, *Sté de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans*.

³³ D. GUTMANN faisant alors directement référence à la formule de J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92, p. 371.

³⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §998 et s., p. 771 et s..

³⁵ Avis du Comité de l'abus de droit, séance du 6 novembre 2015, n°07/2015, affaires n°2015-09 et n°2015-07.

³⁶ Avis du Comité de l'abus de droit, séance du 6 novembre 2015, n°07/2015, affaires n°2015-09.

justifier toute fin, fût-elle odieuse est inconcevable »³⁷. Il est donc possible d'abuser « *de la règle de droit tout en agissant dans le cadre des prérogatives qu'il confère* »³⁸.

Il faut souligner que, dans le cadre de cette étude, nous nous intéresserons prioritairement à la théorie interne de l'abus de droit au sens de fraude à la loi qu'au sens d'acte fictif. En effet, la majorité des arrêts du Conseil d'Etat concerne l'abus de droit au sens de fraude à la loi. Il est d'autant plus pertinent de se concentrer sur ce second critère de l'abus de droit que ce dernier a fait l'objet d'une évolution, d'abord jurisprudentielle puis légale.

Il convient de revenir sur l'évolution de la définition de l'abus de droit afin de mieux comprendre, par la suite, les fondements des arrêts rendus par le Conseil d'Etat qui vont faire l'objet de la présente analyse.

iii. L'évolution de la définition de l'abus de droit

L'arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981³⁹ marque la première étape importante concernant la définition de l'abus de droit. En effet, c'est dans cet arrêt que, pour la première fois, le Conseil d'Etat précise que l'abus de droit peut être caractérisé d'une autre manière que par la fictivité de l'acte. Ainsi peuvent également être sanctionnées par l'abus de droit les opérations « *qui n'ont pu être inspirées par aucun motif autre que celui d'éviter l'impôt ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas réalisé ces opérations, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »⁴⁰.

Jusqu'au 31 décembre 2008, l'abus de droit était défini à l'article L. 64 du LPF grâce à deux critères alternatifs : l'acte était fictif (première branche) ou l'acte n'avait aucun autre motif que celui d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale à laquelle le contribuable aurait dû être soumis du fait de sa situation réelle ou de ses activités réelles (seconde branche). Par ailleurs, il n'avait vocation à s'appliquer qu'à l'encontre de certains impôts⁴¹.

³⁷ P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008, 358 faisant référence à L. JOSSERAND, « De l'abus des droits », Rousseau, 1905.

³⁸ P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008, 358.

³⁹ Arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981, n°19079.

⁴⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981, n°19079

⁴¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §990, p. 764 : depuis la réforme légale de l'article L. 64 du LPF, la théorie de l'abus de droit s'applique désormais à tous les

La décision du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, appelé arrêt *min. c/ Sté Janfin*⁴², a rappelé un principe : « *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 LPF, 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'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »⁴³. Ainsi, comme le rappelle cet arrêt, l'administration fiscale dispose d'un choix des armes et, plus concrètement, peut faire appel à deux procédures distinctes face à des actes abusifs.

Soit elle se fonde sur la théorie interne de l'abus de droit et doit, dans ce cas, respecter la procédure adéquate.

Soit, en reprenant le principe de fraude à la loi énoncé par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*, elle peut considérer comme non opposables des actes fictifs ou des actes qui résultent de l'application littérale de textes à l'encontre des objectifs de leurs auteurs, et ce, dans un but exclusivement fiscal. Dans ce cas, les pénalités et la procédure relatives à l'abus de droit ne sont pas appliquées.

Certains auteurs, à l'instar de D. GUTMANN⁴⁴, considèrent que la seconde branche du principe énoncé par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*, avec ses deux critères cumulatifs, est directement inspiré de l'arrêt *Halifax* du 21 février 2006 de la CJCE⁴⁵ qui sera analysé

impôts (même si la plupart des cas jurisprudentiels portent sur des litiges relatifs à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les droits de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux, la TVA ou encore la contribution économique territoriale).

⁴² Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

⁴³ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

⁴⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §993, p. 768.

⁴⁵ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*.

dans la suite de l'étude. Dans cet arrêt, la CJCE avait en effet dégagé deux critères cumulatifs d'obtention d'un avantage fiscal et de contrariété à l'objectif des auteurs. Il faut donc ici souligner l'influence du droit européen sur le droit interne.

Il est intéressant de souligner le fait que le Conseil d'Etat s'est appuyé sur l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* entre la date de ce dernier et la réforme⁴⁶ de l'article L. 64 du LPF. La deuxième partie du principe énoncé par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*, et ses deux critères cumulatifs énoncés dans la décision, ont alors éclairé la seconde branche de l'abus de droit : « *Afin d'éviter une disharmonie regrettable entre les notions d'abus de droit et de fraude à la loi, le Conseil d'Etat a rapidement étendu les deux critères de la jurisprudence Janfin à l'interprétation de l'article L. 64 du LPF* »⁴⁷.

Ce faisant, deux procédures distinctes pouvaient être mises en œuvre mais une harmonisation donc une unification des définitions (seconde branche de l'abus de droit et fraude à la loi dans l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*) a été opérée par le Conseil d'Etat. L'arrêt *Persicot* du Conseil d'Etat en date du 28 février 2007⁴⁸ constitue un exemple de cette utilisation de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* en vue d'éclairer la seconde branche de l'abus de droit. En effet, la définition de fraude à la loi donnée par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* est reprise à l'identique pour définir la seconde branche de l'abus de droit⁴⁹. Toutefois, cette situation pouvait créer un climat d'insécurité juridique selon les cas soumis à contentieux⁵⁰.

Finalement, l'article L. 64 du LPF fut réformé par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008.

b. L'importance de la procédure et des sanctions relatives à l'abus de droit

La mise en œuvre encadrée de l'abus de droit s'explique par l'importance des sanctions qui y sont afférentes. En effet, outre les pénalités de retard, l'abus de droit est sanctionné par une majoration de 80% des droits qui ont fait l'objet de l'abus.

Toutefois, la pénalité est réduite à 40% dans le cas exposé à l'article 1729 du CGI : « *lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des*

⁴⁶ Réforme par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008.

⁴⁷ C. NOUEL, « La nouvelle définition de l'abus de droit », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, §15, p.444.

⁴⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 28 février 2007, *Persicot*, n°284565.

⁴⁹ « Procédures de redressement – Un acte non fictif ne peut être taxé d'abus de droit que s'il est artificiel et motivé par la seule volonté d'é luder l'impôt », *Droit fiscal*, Lexis 360, 15 mars 2007, act. 272.

⁵⁰ F. PERROTIN, « L'abus de droit sur la sellette », *Petites Affiches*, *Lextenso*, n°211, p.4, 22 octobre 2013.

actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire »⁵¹. Des auteurs comme D. GUTMANN se posent la question de savoir quand est-ce que la pénalité de 40% sera infligée car il peut être difficile de concevoir qu'un contribuable a commis un abus de droit alors même qu'il n'en est pas l'initiateur principal. A ceux qui répondent, à l'instar d'O. FOUQUET, qu'il s'agit par exemple des cas d'associés minoritaires, D. GUTMANN rétorque que de tels acteurs sont alors étrangers à l'opération et que, dans ce cas, les poursuivre pour abus de droit apparaîtrait tout simplement illégitime⁵². Face à cette incertitude, l'administration considère que « *le dispositif du b de l'article 1729 du Code général des impôts a pour vocation d'écarter les associés très minoritaires d'une société qui ne sont en fait que des associés passifs et qui ne disposent pas d'information particulière ni de pouvoir de décision au sein de la société. Ce dispositif permet d'appliquer la sanction au taux de 40% dès lors que certains bénéficiaires de l'opération critiquée n'en retirent qu'un avantage fiscal minime attestant ainsi de l'absence d'intentionnalité dans la manœuvre constatée* »⁵³.

La pénalité associée à l'abus de droit peut soulever certaines questions. Il est intéressant de relever, à cet effet, le fait que certains auteurs s'inquiètent de la conformité de l'abus de droit au principe de légalité des délits et des peines⁵⁴. Le Conseil d'Etat a, à plusieurs reprises, refusé de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité relative à l'abus de droit, notamment parce que la pénalité est prévue à l'article 1729 du CGI et non à l'article L. 64 du LPF.

L'abus de droit se caractérise également par la mise en œuvre d'une procédure particulière et en faveur du contribuable, ce qui s'explique notamment par l'importance de la pénalité qui risque d'être infligée.

Tout d'abord, c'est à l'administration fiscale de démontrer que le contribuable a commis un abus de droit en prouvant que l'une des deux branches est caractérisée. A charge ensuite pour le contribuable de renverser cette démonstration en apportant la preuve que l'acte n'est pas fictif ou ne constitue pas une fraude à la loi (par exemple, en démontrant que le but de l'opération n'est pas exclusivement fiscal), selon ce qui aura été démontré par l'administration. Ainsi, le Conseil d'Etat rappelle que : « *dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, [il] incombe ensuite au*

⁵¹ Article 1729 du CGI, b, version en vigueur au 1 janvier 2009, modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 – art 35 (v), site Legifrance.

⁵² D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1013, p. 797.

⁵³ BOI-CF-INF-10-20-20 n°80.

⁵⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1013, p. 796-798.

contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer ses charges fiscales normales »⁵⁵.

Certains auteurs⁵⁶ discutent de la légitimité de cette répartition de la charge de la preuve : « *le Conseil d'Etat autorise l'administration à lancer des accusations graves à l'encontre du contribuable, alors qu'il appartient, pour l'essentiel, à ce dernier d'établir qu'elles sont infondées* »⁵⁷. En effet, alors même que le contribuable encourt une pénalité pouvant être de 40 ou de 80% des droits éludés, c'est l'administration qui, la première, supporte la charge de la preuve.

Il faut quand même souligner que le contribuable a la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit fiscal pour qu'il rende un avis à propos du litige. Ce dernier est composé d'un large panel représentatif de personnes compétentes en matière fiscale⁵⁸. Ce Comité a d'autant plus d'importance que ses avis permettent aux contribuables d'être mieux avertis quant aux risques qu'ils encourent dans leurs opérations fiscales. Si ce dernier rend un avis positif, la charge de la preuve se renverse, à charge alors pour le contribuable de démontrer que l'acte n'était pas fictif ou qu'il ne constituait pas une fraude à la loi, selon ce qu'aura démontré l'administration fiscale.

L'administration fiscale doit faire preuve de vigilance dans la mise en œuvre de la théorie de l'abus de droit et doit s'assurer d'offrir au contribuable l'ensemble des garanties procédurales associées à la mise en œuvre de l'article L. 64 du LPF. Dans le cas contraire, elle commet alors un abus de droit qualifié de « *rampant* »⁵⁹ et sanctionné par l'annulation du redressement.

Toutefois, l'administration fiscale ne commet pas d'abus de droit dès lors qu'elle poursuit le contribuable sur un autre fondement juridique qui lui est offert par le cas d'espèce. Ainsi, si l'administration peut poursuivre un contribuable soit en se plaçant sur le terrain de l'abus de droit, soit en se fondant sur l'acte anormal de gestion ou encore la nullité de l'acte juridique et qu'elle agit sur ce second terrain, on ne pourra pas lui reprocher d'avoir commis un abus de droit rampant⁶⁰.

⁵⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 17 novembre 2010, n° 314291, *SCI Ram*.

⁵⁶ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1014, p. 799, s'appuyant sur les idées énoncées par C. de la Martinière.

⁵⁷ C. de la Martinière, note sous Arrêt du Conseil d'Etat du 17 novembre 2010, n° 314291, *SCI Ram*.

⁵⁸ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1014, p. 799 qui énumère les personnes composant le Comité de l'abus de droit fiscal : « *un conseiller d'Etat qui en est le président ; un conseiller, maître à la Cour des Comptes ; un conseiller à la Cour de cassation, un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; un notaire ; un expert-comptable ; un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques* ».

⁵⁹ Arrêt du Conseil d'Etat du 21 juillet 1989, n°59970, *Bendjador*.

⁶⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 23 novembre 2001, n°205132, *SA Cogedac*.

1.1.2. LA MISE EN ŒUVRE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS DES OPERATIONS TRANSFRONTALIERES EUROPEENNES IMPLIQUANT LA FRANCE

a. Le rôle crucial de la substance économique dans les cas de participation dans des sociétés étrangères

Il s'agit d'analyser la position du Conseil d'Etat en matière d'abus de droit par l'étude chronologique et approfondie des diverses décisions qu'il a rendues au sujet de participations de sociétés françaises dans des sociétés étrangères.

En effet, de nombreux arrêts du Conseil d'Etat sont relatifs à des situations transfrontalières européennes impliquant la France. La plupart de ces décisions porte sur des participations dans des sociétés étrangères, et ce faisant, est relative à l'application du régime fiscal « mère-fille » et/ou à la non-application de l'article 209 B du CGI.

Le régime « mère-fille »⁶¹ résulte de l'application combinée des articles 145⁶² et 216⁶³ du CGI. Il permet à une société mère détenant une participation dans une filiale française, européenne ou même d'un Etat tiers, de bénéficier d'une exonération sur les produits nets des participations sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charge. Cette dernière s'établit en principe à 5% mais peut être réduite à 1% dans le cas des sociétés fiscalement intégrées ou dans le cas de participations dans des filiales européennes qui, si elles avaient été en France, auraient pu bénéficier de l'intégration fiscale. Ce régime s'applique sous réserve que certaines conditions soient remplies de manière cumulative. Ainsi, la société mère doit-elle être une société française soumise au taux normal de l'impôt sur les sociétés qui détient en pleine propriété ou en nue-propriété des titres représentant au moins 5% du capital de la filiale et qui doivent être conservés pendant un délai de deux ans. Sont toutefois exclus de l'application de ce régime certains produits financiers hybrides ainsi que les participations dans des sociétés présentes dans un Etat ou territoire non coopératif (à moins que le contribuable n'arrive à prouver que la localisation dans un tel Etat ou

⁶¹ Pour plus de précisions - D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §313 et s., p. 210 et s. ; M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §1, p. 59.

⁶² Article 145 du CGI, version en vigueur au 31 décembre 2017, modifié par LOI n°2017-1775 du 28 décembre 2017 – art 15 (v), site Legifrance.

⁶³ Article 216 du CGI, version en vigueur au 1 janvier 2016, modifié par LOI n°2015-1786 du 29 décembre 2015 – art 40, site Legifrance.

territoire n'a ni pour objet ni pour effet de « *permettre la localisation des bénéficiaires dans un tel Etat ou territoire* »⁶⁴).

L'article 209 B du CGI⁶⁵ soumet à l'impôt sur les sociétés les bénéficiaires d'une entité ou d'une entreprise présente hors de France et dont au moins 50% des parts, actions, droits financiers ou droits de vote sont détenus par une société mère présente en France et soumise à l'impôt sur les sociétés. Au regard de son objectif qui est la prévention de l'évasion fiscale, l'article 209 B du CGI n'est pas mis en œuvre dans toutes les situations. Ainsi, dans le cas des situations transfrontalières européennes, l'article 209 B du CGI énonce que le dispositif ne s'appliquera pas si « *l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et ; si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* »⁶⁶.

Il apparaît donc pertinent de fonder l'étude sur une analyse de la jurisprudence, arrêt par arrêt. Par ailleurs, aborder les décisions dans l'ordre chronologique permet de comprendre les évolutions dans l'appréciation des critères destinés à caractériser un abus de droit au sens fiscal.

i. Arrêt *Pléiade*

En premier lieu, il convient de s'intéresser au premier cas majeur qui est l'arrêt *Pléiade* du Conseil d'Etat du 18 février 2004⁶⁷. En l'espèce, la société française *Pléiade* détenait 16,66% du capital dans une holding luxembourgeoise, la SA *Fifties*, et bénéficiait notamment, du fait de cette participation, de l'application combinée des articles 145 et 216 du CGI (régime « mère-fille ») sans qu'il y ait application de l'article 209 B du CGI sachant que la société *Fifties* n'était pas imposée sur ses bénéficiaires. La société française considérait que le recours à cette société holding lui permettait de « *réaliser des placements financiers à un moindre coût en l'absence de*

⁶⁴ Décision du Conseil constitutionnel n°2014-437 du 20 janvier 2015 qui a introduit une réserve d'interprétation.

⁶⁵ Article 209 B du CGI, version en vigueur au 1 janvier 2015, modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014- art. 20, site Legifrance ; pour plus de précisions - D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §815 et s., p. 568 et s..

⁶⁶ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §820, p. 572.

⁶⁷ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

frais de courtage, avec un taux de rentabilité élevée de 9,66% et dans des conditions de gestion plus souples qu'en France »⁶⁸.

L'administration, quant à elle, en se fondant sur l'article L. 64 du LPF, souhaitait redresser fiscalement la situation de la société française. Conformément à ce qui est rappelé dans la décision, l'administration fiscale française devait, en vertu de la version alors en vigueur de l'article L. 64 du LPF, « *établir le caractère fictif ou, à défaut, le fait* » que les actes ne pouvaient être inspirés « *par aucun motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »⁶⁹.

Elle dénonçait l'absence de substance de la société holding luxembourgeoise en considérant que cette dernière « *n'avait aucune compétence technique en matière de placements financiers* »⁷⁰, qu'elle était « *pour sa gestion et ses investissements, sous l'entière dépendance de l'établissement bancaire à l'origine de sa création et de sa filiale établie aux Iles Caïman et que les autres actionnaires ne prenaient aucune part aux assemblées statutaires* »⁷¹. Ces éléments de preuve ont été jugés recevables pour la démonstration du caractère abusif du montage employé, ce qui a conduit à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Nancy telle que demandée par le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie qui avait été débouté par la cour administrative d'appel de Nancy.

ii. Arrêt *min. c/ Sté Sagal*

L'arrêt *min. c/ Sté Sagal* du Conseil d'Etat du 18 mai 2005⁷² porte sur le même cas d'espèce que l'arrêt *Pléiade* et aboutit à la même solution.

La société SA Etablissements Guyomarc'h, devenue SA Sagal, détenait un sixième du capital de la SA Fifties, société holding luxembourgeoise qui avait été « *constituée en mai 1989 et liquidée en juin 1991* »⁷³. La société bénéficiait, là encore, de l'application du régime « mère-fille », de la non-application de l'article 209 B du CGI et d'avantages fiscaux propres à la fiscalité luxembourgeoise. L'administration avait alors présenté les mêmes arguments que dans l'arrêt *Pléiade* afin de démontrer en quoi la société holding luxembourgeoise était dépourvue de substance.

⁶⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

⁶⁹ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

⁷⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

⁷¹ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

⁷² Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal*.

⁷³ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal*.

iii. Apports combinés des arrêts *Pléiade* et *min. c/ Sté Sagal*

L'administration a employé, dans ces deux arrêts, les mêmes arguments dans le cadre d'un raisonnement identique. La simplicité de la démonstration doit être soulignée. En effet, il s'agissait pour l'administration fiscale de démontrer soit le caractère fictif des actes, soit le motif exclusivement fiscal de l'opération. C'est cette deuxième voie qu'elle a empruntée dans les deux cas.

D'une part, l'administration a présenté divers arguments en vue de démontrer l'absence de substance économique de la holding. Dans ces arrêts, l'administration, qui supportait la charge de la preuve, s'est appuyée sur des éléments de fait tels que l'absence d'autonomie de la holding au Luxembourg et son manque de compétence technique dans le domaine des placements financiers. La société luxembourgeoise aurait dû agir en tant que véritable investisseur mais cette activité était effectivement réalisée par des tiers⁷⁴.

D'autre part, elle a renversé les arguments du contribuable. Ainsi, dans l'arrêt *min. c/ Sté Sagal*, la société française a été considérée comme n'apportant pas la preuve d'un intérêt économique et financier autre que fiscal puisque la société française n'établissait pas « *que la localisation [d'une] holding de participation financière en cause à l'étranger plutôt qu'en France aurait présenté un quelconque avantage à cet égard, ni par suite que le choix d'une telle localisation aurait procédé de motifs non exclusivement liés à l'avantage fiscal qui en résultait* »⁷⁵. Dans l'arrêt *Pléiade*, la société française se prévalait du fait d'avoir obtenu des placements financiers à un meilleur rendement. Mais cet argument a été, là encore, renversé notamment par le fait que les taux moyens de rentabilité au Luxembourg n'étaient pas supérieurs aux taux de rendement en France.

L'administration, en démontrant le fait que la société luxembourgeoise était dépourvue de substance économique tout en renversant les arguments du contribuable qui arguait d'un intérêt autre que fiscal, est arrivée à démontrer l'objectif purement fiscal de l'opération et donc à caractériser un abus de droit.

L'abus de droit, dans son ancienne version, était donc plus facile à démontrer⁷⁶. Désormais, et comme on le verra par la suite, pour démontrer l'abus de droit au sens

⁷⁴ E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n°24, 13 juin 2013.

⁷⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal*.

⁷⁶ Certains auteurs, à l'instar d'O. FOUQUET, considèrent que le critère relatif à la volonté des auteurs était implicite dans la jurisprudence antérieure à l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*. Mais cette vision est fortement critiquée par d'autres auteurs, à l'instar de D. GUTMANN, qui estiment que ce deuxième critère est proprement issu de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* et que les juges n'y ont jamais fait référence, même implicitement, pour caractériser l'abus de droit dans les arrêts antérieurs.

de fraude à la loi, l'administration ne pourrait plus se contenter de ce raisonnement mais devrait également prouver que les textes ont fait l'objet d'une interprétation littérale contraire à l'objectif de leurs auteurs⁷⁷.

Ces deux arrêts posent les jalons de la jurisprudence du Conseil d'Etat dans des montages fiscaux internationaux impliquant la France. On remarque d'ores et déjà l'importance de la notion de substance économique.

Il ne faut alors pas confondre l'absence de substance économique et l'absence de substance juridique. En effet, ces arrêts se fondent sur l'absence de substance économique pour caractériser un abus de droit au sens de sa seconde branche⁷⁸. Finalement, la holding luxembourgeoise « *n'était que l'instrument de la banque qui l'avait créée, sans participation réelle des cinq autres associés, pourtant majoritaires au total, à la vie sociale et à la gestion* »⁷⁹. De ce fait, si « *la situation juridique de l'auteur du montage est substantiellement changée, que ce soit au plan juridique, économique et/ou financier, les actes juridiques et le montage ne sont pas dépourvus de substance. Ils ne présentent pas un caractère artificiel* »⁸⁰.

En revanche, la société luxembourgeoise en cause n'est pas dépourvue de substance juridique, elle n'est donc pas fictive, puisqu'elle existe réellement. Une « *société non fictive peut ainsi être dépourvue de substance et justifier la mise en œuvre de l'abus de droit de l'article L. 64 du LPF pour peu qu'elle participe de la recherche d'un but exclusivement fiscal* »⁸¹.

Il s'agit désormais de s'intéresser à l'évolution ultérieure de la position du Conseil d'Etat en ce qui concerne la qualification de l'abus de droit, en ayant en perspective la définition même de la fraude à la loi posée par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*.

⁷⁷ E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n°24, 13 juin 2013 : « à l'époque des arrêts *Pléiade* et *Sagal*, le juge n'avait pas à se prononcer sur ce point qui n'est apparu en jurisprudence qu'à compter de l'arrêt *Janfin* ».

⁷⁸ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Régime des sociétés mères et abus de droit : de l'arrêt *Sté Pléiade* à l'arrêt *Groupement Charbonnier Montdiderien*, retour sur dix ans de jurisprudence du Conseil d'Etat », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, section 2.

⁷⁹ P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008, 358 faisant référence aux propos du Président Fouquet.

⁸⁰ P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008, 358.

⁸¹ P. FERNOUX, « La substance d'une société dans la mécanique de l'abus de droit », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière*, n°11, 17 mars 2017, section 2 A, p. 48.

iv. Arrêt *Andros*

La décision du Conseil d'Etat en date du 10 décembre 2008, relative à l'affaire *Andros*⁸², portait sur un cas d'espèce dépassant les frontières européennes et étant, de ce fait, légèrement plus complexe que les deux affaires précédentes. La SA Andros détenait 22,99% du capital d'une société de droit panaméen, Pollux Development, donc l'actif du bilan se limitait à une participation dans une société de droit luxembourgeois, White Knight Patnership, qui détenait des participations dans plusieurs sociétés.

La société française bénéficiait alors de l'application du régime « mère-fille » et également de la non-application de l'article 209 B du CGI⁸³. L'administration fiscale française considérait que le montage constituait un abus de droit. D'après elle, la société de droit panaméen avait été interposée uniquement pour permettre l'application du régime « mère-fille », ce dont la société française n'aurait pas pu se prévaloir si elle avait été en lien direct avec la société de droit luxembourgeois. En effet, d'après l'article 145, 6 du CGI, les produits des actions de sociétés d'investissement sont exclus du bénéfice de ce régime. La société de droit panaméen était, d'après l'administration, une « *structure dépourvue de toute substance, [qui] se bornait à servir d'intermédiaire entre ses actionnaires et la société luxembourgeoise et [qui] dépendait pour sa gestion et ses résultats exclusivement des compétences et du savoir-faire financier de cette dernière société, sans que la circonstance alléguée que certains des associés de la société panaméenne [aient] des compétences en matière d'investissements industriels et financiers ait une incidence sur cette appréciation* »⁸⁴. L'administration, pour démontrer l'objectif purement fiscal de l'opération, afin de caractériser un abus de droit, s'est encore une fois appuyée sur la démonstration de l'absence de substance économique de la société, ici de droit panaméen, en utilisant, similairement aux deux décisions précitées, des éléments factuels telle que l'absence d'autonomie dans sa gestion.

⁸² Arrêt du Conseil d'Etat du 10 décembre 2008, n°295977, *Andros*.

⁸³ Version alors en vigueur : « L'article 209 B du CGI, dans sa rédaction alors applicable, prévoyait en effet que les sociétés détenant directement ou indirectement 25% au moins des actions ou parts d'une société établie à l'étranger et soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, soient taxés sur les résultats bénéficiaires de cette entité étrangère dans la proportion des droits sociaux détenus. » - F. PERROTIN, « Abus de droit et recours à une société panaméenne », *Petites Affiches, Lextenso*, n°89, p.7, 05/05/2009.

⁸⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 10 décembre 2008, n°295977, *Andros*.

v. Arrêts *Caisse Interfédérale de crédit mutuel* et *Société Conforama Holding*

Par deux décisions du 27 juillet 2009, les arrêts *Caisse Interfédérale de crédit mutuel*⁸⁵ et *Société Conforama Holding*⁸⁶, le Conseil d'Etat a confirmé ce qui avait été posé dans les arrêts *Pléiade* et *min. c/ Sté Sagal*.

Ces deux sociétés détenaient des participations dans des holdings au Luxembourg. Les sociétés françaises bénéficiaient donc de l'application combinée des articles 145 et 216 du CGI ainsi que de la non-application de l'article 209 B du CGI.

La notion d'abus de droit à prendre en compte était celle en vigueur au moment des années d'imposition qui faisaient l'objet du litige. Toutefois, il semble que le Conseil d'Etat ait cherché à interpréter ce concept à la lumière de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*⁸⁷.

La seconde branche pour caractériser l'abus de droit se définit comme le fait que l'acte n'avait aucun autre motif que celui d'atténuer ou d'éluider la charge fiscale à laquelle le contribuable aurait dû être soumis du fait de sa situation réelle ou de ses activités réelles d'après la définition alors en vigueur de l'article L.64 du LPF. Toutefois, depuis l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*, le Conseil d'Etat a décidé d'utiliser le principe dégagé par ledit arrêt, plus exactement la notion de fraude à la loi, pour éclairer la seconde branche de l'abus de droit.

Ce faisant, il apparaît cohérent de retrouver, dans ces deux décisions, l'idée selon laquelle l'administration « *est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, ou, que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* »⁸⁸.

De ce fait, ces arrêts appellent trois remarques.

Tout d'abord, alors même que la définition de l'abus de droit est celle qui est antérieure à la réforme de 2008, le Conseil d'Etat en donne une interprétation à la lumière de la jurisprudence *min. c/ Sté Janfin*.

⁸⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 2009, n° 295358, *Caisse Interfédérale de crédit mutuel*.

⁸⁶ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 2009, n°295805, *Société Conforama Holding*.

⁸⁷ D. GUTMANN et S. AUSTRY, « L'état de l'abus de droit et de la fraude à la loi », Site du cabinet d'avocat CMS Francis Lefebvre Avocats.

⁸⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 2009, n° 295358, *Caisse Interfédérale de crédit mutuel* et arrêt du Conseil d'Etat du 27 juillet 2009, n°295805, *Société Conforama Holding*.

Par ailleurs, alors même que cette interprétation non conforme au texte en vigueur au moment du litige est donnée par le Conseil d'Etat, ce dernier se contente, sur le terrain probatoire, de la démonstration du but exclusivement fiscal grâce au défaut de substance des holdings, ce qui revient à revenir à la définition de l'abus de droit en vigueur lors des années d'imposition qui font l'objet du litige⁸⁹.

Enfin, dans l'arrêt *Caisse interfédérale de crédit mutuel*, alors même que tous les actionnaires sont minoritaires et que l'on pourrait, de ce fait, se poser la question du montant de la pénalité⁹⁰, tous ont été considérés comme les principaux instigateurs et bénéficiaires de l'opération, ce qui explique que la pénalité de 80% ait été infligée. En effet, le montage impliquant la filiale étrangère n'était intéressant que du fait que les associés minoritaires y détenaient une participation.⁹¹

En ce qui concerne le défaut de substance économique propre à démontrer le caractère purement fiscal de l'opération, le Conseil d'Etat a accepté des éléments factuels similaires à ceux des arrêts *Pléiade* et *min. c/ Sté Sagal* : l'absence d'autonomie des deux holdings luxembourgeoises dans lesquelles la société française détenait des participations mais également l'absence de participation des actionnaires aux assemblées statutaires et l'absence de compétence technique des holdings.

vi. Arrêt *min. c/ Société Alcatel CIT*

Dans la décision du Conseil d'Etat du 15 avril 2011 relative à l'affaire *min. c/ Société Alcatel CIT*⁹², la caractérisation d'un abus de droit au sens fiscal est écartée.

En l'espèce, une société belge, la société Alcatel Finco, jouait le rôle de « *centre de coordination* »⁹³ du groupe Alcatel. La société française Alcatel CIT, grâce à sa participation dans la société belge, bénéficiait alors de l'application combinée des articles 145 et 216 du CGI et était donc exonérée d'impôt sur les sociétés sur les dividendes qu'elle avait reçus de cette dernière au titre de l'exercice fiscal de 1992 (sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges). Par ailleurs, la société belge bénéficiait d'une exonération fiscale sur les produits financiers qu'elle

⁸⁹ D. GUTMANN et S. AUSTRY, « L'état de l'abus de droit et de la fraude à la loi », Site du cabinet d'avocat CMS Francis Lefebvre Avocats.

⁹⁰ Voir I A 1) (ii) p. 11.

⁹¹ BOI-CF-INF-10-20-20 n°80.

⁹² Arrêt du Conseil d'Etat du 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*.

⁹³ Arrêt du Conseil d'Etat du 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*.

recevait au titre de prêts consentis à certaines sociétés du groupe, et ce, en raison du « régime fiscal privilégié des centres de coordination »⁹⁴.

L'administration fiscale souhaitait procéder au redressement fiscal de la société française sur le fondement de l'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF dans sa version en vigueur au moment des impositions litigieuses⁹⁵. Elle considérait que « l'interposition de la société belge Alcatel Finco, opérée grâce à la souscription à son augmentation de capital par la société Alcatel CIT, avait eu pour objet de transformer des produits financiers qui auraient été imposables en France en des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères »⁹⁶.

Le Conseil d'Etat a annulé la décision de la cour administrative d'appel de Versailles pour dénaturation. Il a jugé que le but exclusivement fiscal n'avait pas été prouvé en l'espèce. En effet, la société était opérationnelle et n'était pas dépourvue de substance économique. Elle employait 48 salariés, « réalisait un chiffre d'affaires de 660 millions de francs belges et avait effectivement exercé la fonction de centralisation financière et de couverture des risques financiers du groupe qui lui était assignée »⁹⁷.

Il est à noter que cet arrêt permet de souligner le fait que l'application du régime « mère-fille » n'est pas subordonnée à une imposition minimale de la filiale étrangère. Il est tout à fait possible de profiter de l'application combinée du régime fiscal luxembourgeois et de l'exonération des dividendes du fait du régime mère-fille dès lors que la filiale étrangère n'est pas dépourvue de substance économique et que, de ce fait, l'abus de droit n'est pas caractérisé.

vii. Arrêt *SA Natixis*

L'arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015 relatif à l'affaire *SA Natixis*⁹⁸ constitue un tournant dans l'appréciation de la substance économique de la société interposée. Dans les affaires précédentes, la notion de substance économique était appréciée au regard des moyens factuels et concrets tels que le nombre de salariés, le chiffre d'affaires réalisé ou encore la participation de la société française en tant qu'actionnaire aux assemblées générales... Dans cet arrêt, la substance économique

⁹⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*.

⁹⁵ Version en vigueur du 9 juillet 1987 au 1^{er} juin 2004 puisque l'exercice fiscal litigieux est celui de 1992.

⁹⁶ Arrêt du Conseil d'Etat du 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*.

⁹⁷ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Régime des sociétés mères et abus de droit : de l'arrêt *Sté Pléiade* à l'arrêt *Groupement charbonnier Montdiderien*, retour sur dix ans de jurisprudence du Conseil d'Etat », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014.

⁹⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, *SA Natixis*.

est appréciée de manière plus abstraite, au regard de la politique déployée par la société étrangère employée et de sa fonction économique pour le groupe⁹⁹.

Il faut souligner que les juges de la cour administrative d'appel comme du Conseil d'Etat ont considéré que les dispositions de l'article L. 64 du LPF n'avaient pas vocation à s'appliquer en l'espèce. Il ne s'agissait en effet pas du rejet d'une rectification de l'administration fiscale mais du rejet d'une réclamation du contribuable¹⁰⁰. En revanche, ils ont estimé que la poursuite d'une fraude à la loi était possible.

Comme la seconde branche de la fraude à la loi a servi, à partir de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* (qui a ensuite fait l'objet d'une transposition dans la loi), à éclairer la seconde branche de l'abus de droit, les enseignements relatifs aux caractéristiques de la fraude à la loi (en sa seconde branche) tirés de cet arrêt pourront être transposés à la définition de l'abus de droit au sens de fraude à la loi.

Afin de bien comprendre les enjeux de cet arrêt, il convient de décrire le cas d'espèce. Au vu de sa complexité, il nous semble préférable de rapporter les propos d'E. BOKDAM-TOGNETTI dans ses conclusions relatives à l'affaire. En 1989, la société située aux Antilles néerlandaises, détenue exclusivement par la société française Crédit National (qui est devenue Natexis en 1997, puis Natexis Banques populaires en 1999 et enfin Natixis¹⁰¹ en 2006), avait « *émis des titres subordonnés à durée indéterminée, à taux variable indexé sur le Libor, pour un montant de 100 millions de dollars et les [avait] rétrocédés au Crédit national, qui [avait] ainsi reçu les fonds et [était] devenu débiteur des intérêts devant être versés, jusqu'au 25 février 2004, à un rythme semestriel. Le Crédit National a, à son tour, conclu un contrat de swap échangeant le taux variable contre un taux fixe et a utilisé les fonds correspondants pour souscrire 99,99% du capital de la société Audley Finance BV, située aux Pays-Bas, pour un montant équivalent. La nouvelle filiale néerlandaise a alors investi les sommes ainsi recueillies dans l'acquisition d'obligations américaines à échéance du 24 février 2004 et portant intérêt aux taux fixe de 9,5% par an avec*

⁹⁹ S. BOUVIER et P. COMBES, « Les contours ambigus de la « substance économique » dans le contexte de la théorie de l'abus de droit », *Option Finance*, 26 octobre 2015.

¹⁰⁰ C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016, §13.

¹⁰¹ C'est sous ce dernier nom que nous nommerons la société au cours de l'étude.

versement semestriel, prêtant ainsi les sommes que le Crédit national avait, indirectement, empruntées. »¹⁰².

Les intérêts de ces obligations étaient exonérés aux Pays-Bas et étaient ensuite distribués sous forme de dividendes à la société mère française. Cette dernière bénéficiait alors de l'application du régime « mère-fille ». Ce montage permettait donc de bénéficier d'une double exonération. L'administration fiscale française contestait l'application du régime « mère-fille » et considérait que la filiale n'avait été constituée que dans un but exclusivement fiscal.

La société française accepta de renoncer à l'application du régime « mère-fille » pour les dividendes perçus de la filiale néerlandaise. Quelques temps plus tard, les intérêts perçus par cette dernière, jusque-là exonérés, furent imposés. Le montage était alors soumis à une double imposition.

C'est la raison pour laquelle Natixis réclama l'application du régime « mère-fille » pour les dividendes perçus et demanda, à titre subsidiaire, à bénéficier de l'avoir fiscal.

En ce qui concerne la question de l'application du régime « mère-fille », la démonstration du caractère exclusivement fiscal de l'opération a été réalisée grâce à un faisceau d'indices différent des affaires précédentes : *« l'actif était constitué des obligations acquises initialement avec les sommes mises à disposition par le Crédit national, avait pour seule activité leur gestion patrimoniale »*¹⁰³, *« la politique de placement avait été définie une fois pour toutes lors de la création de la filiale »*¹⁰⁴, et *« le dividende versé était seulement fonction des revenus du placement en obligations »*¹⁰⁵.

Le Conseil d'Etat, compte tenu du caractère passif de la holding, a délaissé les critères concrets des arrêts précédents pour se concentrer sur des critères plus abstraits et relatifs à la poursuite de l'objectif économique : *« une société holding pure, sans activité opérationnelle, devrait pouvoir être considérée comme ayant une substance économique si sa création ou son acquisition répond à un véritable objectif économique pour ses actionnaires »*¹⁰⁶.

¹⁰² « Abus de droit et fraude à la loi : comment apprécier la présence ou l'absence de substance économique d'une société interposée pour les besoins d'un montage ? », CE 11 mai 2015, n°365564, 9^e et 10^e s.-s., SA Natixis, Conclusions du Rapporteur public, E. BOKDAM-TOGNETTI.

¹⁰³ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, SA Natixis.

¹⁰⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, SA Natixis.

¹⁰⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, SA Natixis.

¹⁰⁶ L. TASOCAK, « Substance économique et abus de droit : le réalisme fiscal à tout prix ? », *Revue de droit fiscal*, n°30-35, 27 juillet 2017, §10 faisant lui-même référence à S. BOUVIER et P. COMBES, « Les contours ambigus de la « substance économique » dans le contexte de la théorie de l'abus de droit », *Option finance*, 26 octobre 2015.

En réalité, puisque la société hollandaise exerçait une activité financière, elle avait nécessairement besoin de moins de moyens matériels et humains qu'une société opérationnelle. Ce n'est pas tant l'exercice effectif de l'activité financière par la société hollandaise qui est remis en question que l'intérêt économique pour la société mère française de filialiser cette activité, étant précisé que la localisation dans un Etat à la fiscalité plus avantageuse ne constitue pas un indice suffisant pour caractériser un abus de droit¹⁰⁷.

Finalement, E. BOKDAM-TOGNETTI résume bien l'enjeu de cette situation dans ses conclusions : « *Soulignons qu'il ne s'agit pas de fixer une fois pour toutes le degré de substance en dessous duquel une société ne pourrait jamais descendre ni de condamner tout recours à des filiales étrangères dont l'activité consisterait à gérer plus ou moins passivement des valeurs mobilières, pas davantage qu'il ne s'agit de s'interroger sur la substance de la filiale en termes de personnel ou de moyens matériels : il s'agit seulement de constater que, eu égard au dossier particulier qui lui était soumis et dès lors notamment que la société n'invoquait aucun intérêt concret autre que fiscal à l'interposition de la société néerlandaise, la cour a pu considérer, sans entacher son arrêt ni de dénaturación ni d'erreur de qualification juridique, que les éléments produits par l'Administration établissaient l'absence de substance économique et le but exclusivement fiscal de l'interposition de la société* »¹⁰⁸.

Plusieurs remarques relatives aux décisions de la cour administrative d'appel de Versailles et du Conseil d'Etat doivent être formulées.

Tout d'abord, il faut souligner que la cour administrative d'appel, pour prouver le caractère exclusivement fiscal de la structure, s'était appuyée sur l'absence de risque supporté par la société française en tant qu'actionnaire. Selon la cour, la société française n'était pas « *dans la situation d'un actionnaire supportant un risque relatif à sa participation dans la mesure où le dividende versé était seulement fonction des revenus de placement en obligations* »¹⁰⁹. Ce critère, dans l'appréciation du caractère exclusivement fiscal de l'opération, peut être critiqué. En effet, « *le fait que les actifs détenus par sa filiale soient des obligations ne supprimait en rien le risque pris par Natixis au titre de sa participation dans sa filiale. [...] Quels que soient les actifs*

¹⁰⁷ F. DEBOISSY, « L'abus du régime des sociétés mères », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, §4.

¹⁰⁸ Conclusions E. BOKDAM-TOGNETTI, 2 A, §4, arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, SA Natixis

¹⁰⁹ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §2 faisant référence à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 6 novembre 2012, n°10VE03020.

détenus par la filiale, l'actionnaire conserve son « risque d'actionnaire » si son exposition économique demeure liée aux résultats de la filiale »¹¹⁰. D'ailleurs, cet argument n'est pas relevé par le Conseil d'Etat dans la démonstration du caractère exclusivement fiscal, ce qui tend à prouver le caractère non pertinent du critère dans cette étape de l'argumentation. Même si Natixis s'était véritablement soustraite à ce risque d'actionnaire, cet élément aurait dû être relevé au cours de la démonstration du second critère de la fraude à la loi, c'est-à-dire la non-conformité aux objectifs des auteurs du texte mis en œuvre.

Le Conseil d'Etat souligne quand même le fait que si la société mère avait directement détenu les obligations, le risque aurait été le même.

Ce faisant, la filiale néerlandaise était « une structure passive dont l'intervention était économiquement transparente »¹¹¹ et qui était donc dépourvue de substance économique.

Par ailleurs, le fait que les intérêts soient devenus imposables aux Pays-Bas n'a pas été retenu par le Conseil d'Etat pour écarter la qualification de fraude à la loi. En effet, il s'agit d'apprécier « les objectifs du contribuable a priori et non les conséquences du montage a posteriori »¹¹². La fraude à la loi aurait pu être écartée si l'évolution des objectifs du contribuable avait conduit à modifier le montage. Plus précisément, il aurait fallu que la société néerlandaise se trouve finalement dotée d'une substance économique. Or, en l'espèce, « l'imposition aux Pays-Bas « était sans incidence [...] sur l'intérêt poursuivi dans le montage » »¹¹³.

Ensuite, alors que Natixis contestait l'argument de non-participation aux assemblées, le Conseil d'Etat lui a opposé le fait que : « le pilotage automatique de cette structure [...] conduisait à l'absence d'implication réelle de la mère »¹¹⁴.

¹¹⁰ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §2.

¹¹¹ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §2 faisant références aux propos du rapporteur public relatifs à l'arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, *SA Natixis*.

¹¹² N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §3.

¹¹³ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §3 faisant référence à l'arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, *SA Natixis*.

¹¹⁴ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section I B §3 faisant référence aux propos du rapporteur public.

Enfin, le second critère de fraude à la loi n'a pas été explicitement démontré, le rapporteur public considérant comme implicite ce deuxième élément.

En ce qui concerne l'intention du législateur quant au régime « mère-fille », deux raisonnements peuvent être suivis¹¹⁵ et, ce faisant, des incertitudes demeurent.

Dans une première acception, l'on pourrait considérer que le législateur n'a pas prévu le cas des sociétés dépourvues de substance et, de ce fait, n'a pas souhaité les exclure. L'application du régime ne serait donc pas subordonnée au respect d'une condition de substance.

Dans une seconde acception, on pourrait considérer que le législateur a souhaité réserver l'application du régime « mère-fille » à l'implication et à l'influence de la société mère dans la filiale.

Dans la décision *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*¹¹⁶, le Conseil d'Etat avait considéré, à l'issue d'une analyse approfondie du régime « mère-fille », que ce dernier avait pour but de « *favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française* »¹¹⁷. Donc, dans l'arrêt *SA Natixis*, le Conseil d'Etat semble avoir directement déduit la non-volonté de la société mère de s'impliquer dans le développement économique de sa filiale de la démonstration du premier critère de la fraude à la loi.

En ce qui concerne l'avoir fiscal, le Conseil d'Etat a considéré qu'il n'y avait pas fraude à la loi, en se fondant sur le fait que la société française avait bel et bien conservé son risque d'actionnaire, ce qui permet de dire que le montage est conforme aux objectifs du législateur et que, ce faisant, le second critère de la fraude à la loi n'est pas caractérisé. Ainsi, « *le fait que la filiale détenait des obligations avait certes pour effet de réduire de fait la volatilité de l'investissement réalisé par Natixis, mais le Conseil d'Etat juge, comme il l'avait fait précédemment [...] que, quand bien même une prise de participation présente « un faible risque économique compte tenu du contexte ou des circonstances dans lesquelles cette opération intervient », cela n'a pas pour effet de supprimer le risque inhérent à la qualité d'actionnaire* »¹¹⁸.

¹¹⁵ C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016, §14.

¹¹⁶ Arrêt du Conseil d'Etat du 17 juillet 2013, n° 352989, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding*.

¹¹⁷ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section II §5.

¹¹⁸ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section II A §6.

Ce faisant, au cours de la même décision, le Conseil d'Etat a jugé que l'opération était « abusive »¹¹⁹ au regard du régime « mère-fille » mais a, en revanche, cassé l'arrêt de la cour d'appel qui avait refusé à la société le fait de pouvoir bénéficier de l'avoir fiscal.

viii. Enseignements retirés de la jurisprudence

Cette analyse chronologique et approfondie de la jurisprudence du Conseil d'Etat concernant des cas où une société française détient une participation dans une société étrangère conduit à formuler plusieurs remarques.

Il faut rappeler que dans la version de l'article L. 64 du LPF antérieure à sa réforme par la loi de finances rectificative pour 2008¹²⁰, l'administration devait, pour caractériser un abus de droit, soit se fonder sur la fictivité de la société étrangère, soit sur la démonstration que l'acte n'avait aucun autre motif que celui d'atténuer ou d'éluider les charges fiscales auxquelles le contribuable aurait dû être soumis du fait de sa situation et de ses activités réelles. Désormais, elle doit soit se fonder sur la fictivité de la société étrangère (ce point-là n'a pas changé), soit démontrer une fraude à la loi en réunissant le but exclusivement fiscal et l'interprétation littérale des textes contraire à l'objectif des auteurs, critères issus de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*¹²¹.

Par ailleurs, la démonstration par l'administration fiscale française du défaut de substance économique de la société étrangère dans laquelle la société française détient une participation est un élément clé de ces décisions. Il est à noter que cet élément, pierre angulaire des décisions du Conseil d'Etat, n'est ni présent dans l'article L.64 du LPF ni dans le champ lexical employé par la CJUE en droit européen¹²².

Le défaut de substance économique constitue « *l'élément objectif permettant de caractériser le critère subjectif de la poursuite d'un but exclusivement fiscal, et c'est peut-être même la condition sine qua non pour que le juge sanctionne une fraude à la loi* »¹²³.

¹¹⁹ Opération qui constitue une fraude à la loi mais se situe en-dehors du champ d'application de l'article L. 64 du LPF.

¹²⁰ LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008, article 35.

¹²¹ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

¹²² J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013, §3.

¹²³ J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013, §3.

Le défaut de substance économique représente alors un moyen ou un indice pour prouver le but exclusivement fiscal qui, lui-même, ne suffit plus à caractériser un abus de droit (et doit aujourd'hui être associé au second critère d'interprétation littérale des textes contraire à l'objectif des auteurs).

Ce faisant, tout en remarquant que la notion de substance économique est récurrente dans la démonstration de l'abus de droit par l'administration fiscale française, cet élément de preuve est devenu moins suffisant. En effet, il constituait un indice, certes prépondérant mais pas unique, dans la démonstration du caractère exclusivement fiscal dans la version de l'article L. 64 du LPF antérieure à la réforme de la loi de finances rectificatives pour 2008¹²⁴. En effet, l'absence de but autre que fiscal devait également être démontrée. Désormais, le but exclusivement fiscal qui est démontré, en partie par l'absence de substance économique, doit être associé à l'interprétation littérale en contrariété avec l'objectif des auteurs. Ainsi, le défaut de substance économique constitue seulement un moyen ou un indice pour prouver le but exclusivement fiscal qui lui-même ne suffit désormais pas à caractériser un abus de droit¹²⁵.

Par ailleurs, il convient de noter une différence dans l'appréciation de la substance économique selon la nature de la société étrangère interposée¹²⁶.

Une société holding est une société qui détient des participations dans d'autres sociétés et qui gère ce portefeuille de détentions.

Il s'agit, tout d'abord, de distinguer les holdings pures ou passives des holdings animatrices¹²⁷. Les premières gèrent uniquement leur portefeuille de participations alors que les secondes peuvent être définies comme des sociétés dotées de moyens humains et matériels, suffisants et autonomes, destinés à la conduite active de la politique du groupe. Une holding sera considérée comme animatrice si elle participe « *activement à la gestion des sociétés du groupe en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique* »¹²⁸. Elle n'agit pas en tant que simple actionnaire des sociétés qu'elle contrôle mais définit une véritable ligne de conduite industrielle et stratégique au sein du groupe. Au regard de la jurisprudence

¹²⁴ LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008, article 35.

¹²⁵ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1008, p. 788.

¹²⁶ F. DEBOISSY, « L'abus du régime des sociétés mères », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, §2.

¹²⁷ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §943, p. 706 et s..

¹²⁸ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §943, p. 706 et s..

rendue à ce sujet¹²⁹, des indices factuels tels que le contrôle effectif des filiales, le fait de délivrer des prestations de services intra-groupes ou le rôle essentiel de la holding dont témoignent les différents procès-verbaux... sont à recueillir pour déterminer le caractère animateur de la holding. Il faut que la holding détermine la ligne de conduite stratégique, industrielle du groupe, un simple soutien financier ne suffisant pas à caractériser une holding animatrice¹³⁰. Elle ne peut finalement pas simplement jouer son rôle d'actionnaire¹³¹.

Dans le cas d'une participation d'une société française dans une société étrangère, l'administration fiscale, pour caractériser un abus de droit, apprécie la substance économique de la société étrangère au regard d'un faisceau d'indices factuels et matériels. C'est ainsi que le Conseil d'Etat peut se fonder sur la notion compétences propres de la société étrangère¹³² ou encore la question de la participation de l'actionnaire français aux assemblées générales¹³³... De ce fait, la substance des sociétés étrangères renvoie à la notion de présence, de consistance de ces dernières, ce qui s'apprécie au regard d'un faisceau d'indices concrets, objectifs et vérifiables par des tiers tels que les « *les moyens humains et matériels de la structure, son autonomie de gestion, sa vie juridique et, le cas échéant, la nature de ses éléments d'actif* »¹³⁴.

Dès lors, comment faut-il apprécier la substance d'une holding passive ? Ainsi, comme le démontre l'arrêt *SA Natixis*¹³⁵, la détermination de la substance économique d'une société holding pure s'apprécie au regard de critères plus abstraits, peu importe que la société étrangère interposée réalise ou non un chiffre d'affaires ou ait des salariés.

On retrouve cette idée dans l'avis n°2010-12 du 7 décembre 2010 du Comité de l'abus de droit fiscal concernant la société X France Holding¹³⁶. En l'espèce, une société américaine détenait de manière exclusive une société aux Pays-Bas qui elle-même contrôlait une société française. Cette dernière, conformément au régime « mère-fille », distribuait des dividendes à sa société mère néerlandaise, et ce, sans retenue à

¹²⁹ Jurisprudence foisonnante car la notion de holding animatrice était très importante pour la question de l'exonération de l'ISF au titre des biens professionnels.

¹³⁰ Arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 6 mai 2014, n°13-11240, *M. Porche* ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §943, p. 706 et s.,

¹³¹ Arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 10 décembre 2013, n°12-23720.

¹³² Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

¹³³ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 2004, n°247729, *Pléiade*.

¹³⁴ E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n°24, 13 juin 2013.

¹³⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 11 mai 2015, n°365564, *SA Natixis*.

¹³⁶ BOFIP – Impôts – Archives – Doctrine applicable jusqu'au 11 septembre 2012 - B.O.I. N°9 du 3 février 2011 [BOI 13L-1-11] Séance n°6 du 7 décembre 2010.

la source. L'administration fiscale considérait que ce montage était constitutif d'un abus de droit en matière de retenue à la source.

Le Comité, dans son avis, a considéré que la société holding néerlandaise n'était pas dépourvue de substance économique puisqu'elle fonctionnait « *conformément à son objet* »¹³⁷ et qu'elle détenait « *de nombreuses filiales dans vingt pays (multiplicité d'investissements)* »¹³⁸.

Ce faisant, dans le cas de l'interposition d'une société holding passive dans un Etat à la fiscalité plus avantageuse, il semble cohérent que le « *degré* »¹³⁹ de substance soit moindre que dans le cas d'une société animatrice de groupe. Dès lors, l'appréciation de la substance économique d'une telle structure se fait par des moyens plus abstraits : il faut que l'entité opère conformément à son objet, ce qui consiste à réaliser des investissements tout en étant détenue par des investisseurs.

Finalement, la substance économique ne s'apprécie pas de la même manière selon que le Conseil d'Etat est confronté à une société opérationnelle ou à une holding pure¹⁴⁰.

Il est à noter que la localisation de la société interposée ne permet pas, en elle-même, de juger du but exclusivement fiscal de l'opération : « *la localisation ne constitue donc pas une séquence autonome et suffisante pour la caractérisation du but exclusivement fiscal* »¹⁴¹. Le contraire amènerait à une restriction de la liberté d'établissement. Cette affirmation est cohérente avec la liberté d'établissement, une des libertés fondamentales européennes¹⁴².

¹³⁷ F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, *Revue de droit fiscal*, n°9, 3 mars 2011, section 2 B.

¹³⁸ F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, *Revue de droit fiscal*, n°9, 3 mars 2011, section 2 B.

¹³⁹ F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, *Revue de droit fiscal*, n°9, 3 mars 2011, section 2 B.

¹⁴⁰ L. TASOCAK, « Substance économique et abus de droit : le réalisme fiscal à tout prix ? », *Revue de droit fiscal*, n°30-35, 27 juillet 2017, §12.

¹⁴¹ E. BOKDAM-TOGNETTI, « Régime des sociétés mères et abus de droit : de l'arrêt Sté Pléiade à l'arrêt Groupement Charbonnier Montdidierien, retour sur dix ans de jurisprudence du Conseil d'Etat », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, section 3, §3.

¹⁴² F. DEBOISSY, « L'abus du régime des sociétés mères », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, §2 faisant référence à l'arrêt du Conseil d'Etat du 15 avril 2011, n°322610, *min. c/ Société Alcatel CIT*.

b. L'hypothèse de produits hybrides mettant en jeu la question de la déductibilité fiscale des charges financières

La question de l'abus de droit ne porte pas seulement sur des cas d'interposition de sociétés étrangères. En effet, la caractérisation d'un abus de droit peut se faire dans d'autres types d'opérations. L'abus de droit peut concerner la mise en jeu de dispositifs hybrides. Ces derniers conduisent à une double non-imposition, une double déduction ou à une non-imposition et déduction résultant du fait que les Etats ne donnent pas la même définition au produit concerné ou à l'entité en question. L'instrument ou l'entité se voit donc appliquer un régime fiscal qui est contradictoire dans les Etats en question.

L'affaire SAS Ingram Micro, qui peut être décomposée en deux grandes étapes, en constitue un exemple.

Il faut noter que cette affaire porte sur un cas ne s'inscrivant pas dans le cadre communautaire.

Toutefois, il nous semble pertinent de l'utiliser car la problématique des dispositifs hybrides peut apparaître, au sein même de l'Union européenne, comme en témoigne la directive ATAD¹⁴³ qui vise notamment à lutter contre ces derniers. Ce faisant, l'affaire ci-dessous exposée pourrait aussi être applicable à une situation intracommunautaire.

Il faut commencer par s'intéresser à l'arrêt *SAS Ingram Micro*¹⁴⁴.

En l'espèce, la société SAS Ingram Micro avait, à la fois, distribué des dividendes, pour un montant de 65 millions d'euros, à son associé, la société Ingram Micro Europe Holding LLC, dont le siège social se situait au Delaware, mais avait également émis, pour 61,75 millions d'euros, des obligations remboursables en actions (ORA) au bénéfice de ce dernier. Les intérêts à verser au titre de ces ORA constituaient alors des charges financières fiscalement déductibles pour la société française et n'étaient pas imposés au Delaware.

L'administration fiscale a alors considéré que la combinaison des deux opérations constituait un abus de droit dont le seul but était de bénéficier de la déduction fiscale

¹⁴³ Directive ATAD (*The Anti Tax Avoidance Directive*) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le marché intérieure.

¹⁴⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 13 janvier 2017, n°391196, *SAS Ingram Micro*.

des intérêts dus au titre des ORA, et ce, au regard de plusieurs éléments¹⁴⁵ : la simultanéité des deux opérations, la similarité de leur montant et l'identité du bénéficiaire unique des deux opérations.

Par ailleurs, l'administration fiscale avait relevé le fait que la société distributrice des dividendes et des ORA se retrouvait, à l'issue des deux opérations, dans sa position initiale : « *les sommes qui figuraient au report à nouveau ont été transférées dans un compte de « capitaux propres » (en réalité, de quasi-fonds propres) »*¹⁴⁶.

Enfin, elle a pris en compte la non-imposition des intérêts dans les mains de la société bénéficiaire.

Le Conseil d'Etat, qui a confirmé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles, a alors considéré qu'il y avait abus de droit au sens de fraude à la loi¹⁴⁷.

Le rapporteur public ainsi que le Conseil d'Etat ont réaffirmé le « *principe de liberté de gestion des entreprises dans le choix de leur mode de financement* »¹⁴⁸. Ainsi, si une entreprise souhaite émettre des ORA afin de financer les dividendes qu'elle distribue à son associé, la déductibilité des intérêts n'est pas remise en cause par principe, à moins que l'administration ne considère que la combinaison de ces opérations caractérise un abus de droit au sens de fraude à la loi : « *le Conseil d'Etat juge qu'il n'existe par principe aucune impossibilité de cette nature et désarme quelque peu les critiques contre la solution en ramenant celle-ci à sa juste portée qui est celle d'un cas d'espèce* »¹⁴⁹.

Comme cela a été précédemment énoncé, une fois que l'administration a démontré la fraude à la loi, la charge de la preuve se renverse. Ainsi dans cette situation, le contribuable a essayé de démontrer que ces opérations n'étaient pas destinées à un but

¹⁴⁵ C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016, §28.

¹⁴⁶ C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016, §28.

¹⁴⁷ Il faut souligner le fait que le litige portait sur les exercices de 2005 et 2006 mais aussi sur les exercices de 2007 et 2008. Or, l'article L. 64 du LPF a été modifié et la nouvelle définition légale de l'abus de droit est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Cette dernière a vocation à s'appliquer aux propositions de rectifications qui sont notifiées à compter de ladite date. Cela signifie donc qu'une partie du présent litige est sous l'empire de l'ancienne version tandis que l'autre partie est soumise à l'application de la nouvelle définition. Cela n'a pas beaucoup d'importance puisque l'ancienne version de l'abus de droit était, comme cela a déjà été vu, interprétée au regard de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*

« Emission au profit de la société mère d'obligations remboursables en actions concomitante à une distribution de dividendes : confirmation de la qualification d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°15, 13 avril 2017, §2.

¹⁴⁸ « Emission au profit de la société mère d'obligations remboursables en actions concomitante à une distribution de dividendes : confirmation de la qualification d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°15, 13 avril 2017, §5.

¹⁴⁹ « Emission au profit de la société mère d'obligations remboursables en actions concomitante à une distribution de dividendes : confirmation de la qualification d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°15, 13 avril 2017, §5.

exclusivement fiscal. Il a ainsi avancé des arguments de réorganisation du groupe mais également des motifs sociaux et financiers. Ces arguments n'ont pas convaincu les juges.

Plusieurs remarques peuvent être effectuées concernant cette décision.

Tout d'abord, dans le cas en l'espèce, la notion de substance économique est toujours présente. Il s'agissait ici d'apprécier la substance économique de l'opération. Ainsi, comme le rappelle le rapporteur public dans ses conclusions¹⁵⁰, l'absence de flux de trésorerie n'est pas érigé en soi comme un critère d'appréciation de l'artificialité de l'opération et donc de l'absence de substance économique. Toutefois, il s'agit d'un élément qui a conforté les juges de la cour administrative d'appel de Versailles dans l'appréciation du caractère artificiel de l'opération.

Ensuite, le caractère artificiel du montage ne se fondait pas sur la nature des titres mais sur le montage résultant de la combinaison des deux opérations¹⁵¹.

Enfin, certains¹⁵² ont pu noter le fait que le Conseil d'Etat s'était concentré sur le premier critère de l'abus de droit au sens de fraude à la loi. On pourrait alors interpréter ce silence comme le fait que les juges ont considéré ce critère comme implicitement rempli : « *La décision [...] ne tranche pas la question de savoir si le premier critère de l'abus de droit par fraude à la loi était rempli. Nous pensons à titre personnel qu'il devait être regardé comme tel, bien qu'il ne soit pas tout à fait évident d'interpréter l'intention des auteurs du 1 de l'article 39 du CGI [...] compte tenu de l'ancienneté de ce texte* »¹⁵³.

Cet arrêt a été suivi par un arrêt du Conseil d'Etat du 19 juillet 2017¹⁵⁴ suite au recours de la société en rectification d'erreur matérielle, recours qui a été jugé comme recevable. Dans cette décision, le Conseil d'Etat reconnaît avoir commis une erreur matérielle.

Le Conseil d'Etat considère alors que la cour avait mis en avant le caractère artificiel du montage et avait considéré que le critère objectif de l'abus de droit au sens de

150 « Emission au profit de la société mère d'obligations remboursables en actions concomitante à une distribution de dividendes : confirmation de la qualification d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°15, 13 avril 2017, arrêt *SAS Ingram Micro*, Conclusions d'E. CREPEY.

¹⁵¹ A. ILJIC, Distributions de dividendes et émissions d'obligations remboursables en actions : réflexions sur l'affaire SAS Ingram Micro », *RJF* 3/2017, n°250, section A.

¹⁵² O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ? », *Revue de droit fiscal*, n°43-44, 26 octobre 2017, §1 faisant référence aux propos d'A. ILJIC, « Distributions de dividendes et émission d'obligations remboursables en actions : réflexions sur l'affaire SAS Ingram Micro », *RJF* 3/2017, p. 435.

¹⁵³ A. ILJIC, « Distributions de dividendes et émissions d'obligations remboursables en actions : réflexions sur l'affaire SAS Ingram Micro », *RJF* 3/2017, n°250, section A.

¹⁵⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 19 juillet 2017, n°408227, *Sté Ingram Micro*.

fraude à la loi était implicitement rempli. Certains s'inquiètent de cette réponse : « [...] faut-il en déduire que les juges du fond, dès lors qu'ils estimeront que l'administration démontre l'existence d'un montage poursuivant un but exclusivement fiscal et par voie de conséquence son caractère artificiel, ne seraient plus astreints à vérifier si ce montage, conforme à la lettre du texte, est cependant contraire aux objectifs poursuivis par les auteurs de celui-ci ? Si tel était le cas, les deux critères de l'abus de droit ne seraient plus placés sur un pied d'égalité, le critère objectif devenant subsidiaire par rapport au critère subjectif »¹⁵⁵.

O. FOUQUET¹⁵⁶, pour critiquer cette approche (où le critère objectif découlerait implicitement de la démonstration du caractère artificiel du montage), s'appuie sur plusieurs éléments.

Tout d'abord, il considère que la notion de « montage purement artificiel » a été dégagée, au niveau interne comme au niveau européen, afin de caractériser la présence du caractère subjectif. Au niveau interne, d'ailleurs, il souligne le fait que cette notion a été créée lorsque l'abus de droit reposait sur son ancienne définition qui se fondait uniquement sur la présence du critère désormais considéré comme subjectif.

Ensuite, il revient sur le fait que le Conseil d'Etat, tout comme la CJUE, s'attachent en général à souligner la présence des deux critères.

Finalement, le fait de considérer comme rempli le second critère de l'abus de droit du fait même que le premier critère a été démontré peut être critiqué. L'on peut considérer, ou du moins espérer, qu'il s'agit d'une approche adoptée spécifiquement au cas d'espèce, les deux critères demeurant distincts et d'égale importance.

Après cette analyse chronologique des cas jurisprudentiels relatifs à des opérations transfrontalières européennes¹⁵⁷ considérées comme abusives (1.1.), il convient d'analyser la légitimité de l'interventionnisme français du point de vue du droit européen (1.2.).

¹⁵⁵ O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ? », *Revue de droit fiscal*, n°43-44, 26 octobre 2017, §4.

¹⁵⁶ O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ? », *Revue de droit fiscal*, n°43-44, 26 octobre 2017, §5.

¹⁵⁷ Ou transposables à des situations transfrontalières européennes.

1.2 JUSTIFICATION DE CET INTERVENTIONNISME FRANCAIS PAR LA NOTION D'ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

La mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit dans des opérations transfrontalières européennes constitue une restriction à des libertés fondamentales européennes (par exemple, la liberté d'établissement) mais est justifiée par la caractérisation d'un abus de droit au sens européen. La mise en œuvre est, dès lors, justifiée du fait que l'opération, d'après la CJUE, constitue un abus des libertés fondamentales européennes ou de la directive TVA¹⁵⁸. Dès lors, la caractérisation d'un abus de droit au sens européen (1.2.1.) justifie la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit dans des opérations transfrontalières européennes (1.2.2.).

1.2.1. CREATION D'UNE NOTION AUTONOME D'ABUS DE DROIT AU SENS COMMUNAUTAIRE

Le droit européen, que ce soit la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA ou encore les libertés fondamentales, peuvent faire l'objet d'abus par les contribuables des différents Etats membres.

a. La protection des libertés fondamentales par le droit européen

Les articles 49 et 54 du TFUE assurent la liberté d'établissement¹⁵⁹, respectivement pour les personnes physiques et pour les personnes morales. La liberté d'établissement exerçable par des personnes morales est définie à l'article 54 du TFUE. Seules les personnes morales ayant un but lucratif qui sont constituées conformément à la législation d'un Etat membre et dont le siège social statutaire, l'administration principale ou le principal établissement se situe dans un Etat membre¹⁶⁰ peuvent s'en prévaloir. Deux types d'établissement peuvent alors être distingués : l'établissement principal, se référant au siège social de la personne morale, et l'établissement secondaire renvoyant à l'implantation d'une filiale ou d'une succursale dans un Etat membre¹⁶¹.

¹⁵⁸ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA.

¹⁵⁹ M. MENJUCQ, « Droit international et européen des sociétés », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §133, p. 124.

¹⁶⁰ M. MENJUCQ, « Droit international et européen des sociétés », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §138, p. 125.

¹⁶¹ M. MENJUCQ, « Droit international et européen des sociétés », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §134, p. 124.

Pour les personnes morales, « la notion d'établissement, au sens des dispositions du traité, implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans l'Etat membre d'accueil pour une durée indéterminée. Elle suppose, par conséquent, une implantation réelle de la société dans cet Etat et l'exercice d'une activité économique effective dans celui-ci »¹⁶². Autrement dit, elle suppose « l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans cet Etat pour une durée indéterminée »¹⁶³.

Une personne morale abuse de cette liberté si elle s'en prévaut sans pour autant réellement l'exercer. En d'autres termes, « l'abus de droit communautaire ne peut exister que lorsque le contribuable n'exerce pas réellement la liberté qu'il revendique »¹⁶⁴.

Ainsi, les personnes morales comme les personnes physiques, peuvent user des libertés fondamentales qui leur sont accordées par le droit européen. Ainsi, le fait qu'une personne souhaite s'établir dans un autre Etat membre pour pouvoir bénéficier d'une fiscalité plus avantageuse n'est pas considéré comme constituant un abus de droit. Toutefois, si cette personne se prévaut d'une liberté fondamentale européenne telle que la liberté d'établissement sans l'exercer réellement et souhaite seulement éluder la charge fiscale à laquelle elle devrait être soumise dans son Etat membre d'origine, alors ce comportement peut être caractérisé comme constituant un abus de droit fiscal.

Le seul fait de s'établir dans un autre Etat membre ne permet pas de présumer d'un abus dans l'exercice des libertés fondamentales offertes par le droit européen. Il s'agit donc pour l'administration de démontrer le caractère abusif de l'opération. Pour ce faire, le montage doit-il être principalement, essentiellement ou purement artificiel ? Et, par ailleurs, qu'entend précisément la CJUE par l'emploi de ces termes ?

b. L'utilisation abusive de la directive européenne relative à la TVA : hésitation jurisprudentielle entre but « essentiellement » ou « exclusivement » fiscal

Pour appréhender la notion d'abus de droit au sens communautaire, il est intéressant de se concentrer sur l'évolution qu'a connue cette notion dans le domaine harmonisé

¹⁶² CJCE, 12 juillet 2012, C-378/10, *Vale*, §34.

¹⁶³ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §54.

¹⁶⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1002, p. 781.

de la TVA régi par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. Il s'agit, dès lors, d'analyser chronologiquement les différents arrêts qui ont été rendus par la CJCE (devenue la CJUE) en la matière.

Les cas d'espèce étudiés ne concernent pas que des situations transfrontalières européennes. Toutefois, le domaine de la TVA est harmonisé au niveau européen par le biais de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 qui prévoit notamment des règles pour les situations intracommunautaires. Ce faisant, même si certains cas abordés concernent des situations internes au sein de certains Etats membres, la définition de l'abus de droit qu'en retire la CJUE pourra être applicable aux situations transfrontalières européennes visées en partie par ladite directive.

Par ailleurs, il est intéressant d'analyser ces décisions pour appréhender de manière précise et exhaustive la notion d'abus de droit définie par la CJUE au niveau européen.

i. Arrêt *Halifax*

L'arrêt *Halifax* rendu par la CJCE réunie en grande chambre le 21 février 2006¹⁶⁵ concerne l'abus de la directive communautaire relative à la TVA. Cet arrêt porte sur une affaire complexe dont D. GUTMANN fait un résumé clair et concis : « *L'affaire concernait un établissement bancaire (Halifax) exonéré de TVA pour 95% de ses prestations et corrélativement privé de 95% de son droit à déduction de la TVA d'amont. Cet établissement, devant construire de nouveaux locaux, avait mis en place un montage complexe faisant intervenir de multiples contrats avec des filiales afin de récupérer finalement 100% de la TVA grevant les frais de construction* »¹⁶⁶.

La Cour rappelle que « *l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette* »¹⁶⁷. Toutefois, cette marge de manœuvre accordée à l'assujetti trouve une limite qui est l'utilisation abusive de la directive : « *l'opération est [...] abusive si l'opérateur, alors qu'il ne remplit pas les conditions d'exercice de l'option pour la TVA, se met artificiellement en mesure de bénéficier d'un droit à déduction* »¹⁶⁸.

Ainsi, la Cour énonce-t-elle les deux conditions cumulatives pour qu'il y ait abus de droit au niveau européen : « [...] *La constatation de l'existence d'une pratique*

¹⁶⁵ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*.

¹⁶⁶ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1001, p. 780.

¹⁶⁷ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*, §73.

¹⁶⁸ F. DEBOISSY, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », *Revue des contrats*, n°3, p. 1006, 1^{er} juillet 2007, §20.

abusives exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal »¹⁶⁹. Ce faisant, il faut qu'un avantage fiscal contraire aux objectifs et finalités de la disposition mise en œuvre soit effectivement réalisé sachant que l'opération avait essentiellement pour but l'obtention de cet avantage. Pour démontrer que le second critère est rempli, il faut déterminer « le contenu et la signification réels des opérations en cause » en prenant en considération, notamment, « le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale »¹⁷⁰.

Il est à noter que cet arrêt est conforme aux conclusions de l'avocat général rendues non seulement au sujet de cette affaire mais également relativement aux affaires C 419/02 et C-223/03¹⁷¹. Ce dernier a, dans ce cadre, renvoyé à la caractérisation jurisprudentielle de l'abus de droit au sens européen : « Il est interdit à la personne revendiquant le droit de le faire valoir dans la seule mesure où la disposition de droit communautaire qui confère formellement ce droit est invoquée pour obtenir des avantages illégitimes et manifestement étrangers à l'objectif de ladite disposition ». Inversement, lorsque le droit est exercé dans les limites imposées par les buts et les résultats poursuivis par la disposition communautaire en cause, il n'y a pas d'abus, mais simplement un exercice légitime du droit »¹⁷². On y trouve, par ailleurs, une référence aux conclusions de l'avocat général Tizzano dans l'affaire *Zhu et Chen*¹⁷³. Ce dernier, au point 114 de ses conclusions, affirmait que le « critère » de l'abus « est donc, essentiellement, s'il existe ou non une dénaturation des finalités et des objectifs de la disposition communautaire attribuant le droit en question ».

La CJCE définit-elle, dans cette décision, une notion de l'abus de droit plus large que la notion en droit interne français ?

Si on se contentait de l'interprétation littérale de cet extrait, on pourrait le penser.

¹⁶⁹ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*, §2 de ce que la Cour (grande chambre) dit pour droit.

¹⁷⁰ Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE – A propos de l'arrêt Halifax », *Droit fiscal*, n°16, 20 avril 2016.

¹⁷¹ Conclusions de l'avocat général M. M. POIARES MADURO présentées le 7 avril 2005, note de bas de page 59.

¹⁷² Conclusions de l'avocat général M. M. POIARES MADURO présentées le 7 avril 2005, note de bas de page 59.

¹⁷³ CJCE, 19 octobre 2004, C-200/02, *Zhu et Chen*.

Toutefois, « on ne saurait oublier que, dans le même point [point 75] du même arrêt, la Cour ajoute ceci : « En effet, ainsi que l'a précisé M. l'avocat général au point 89 de ses conclusions, l'interdiction des pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux » [...] la Cour montre clairement que le « but essentiel » est synonyme dans son esprit de but unique »¹⁷⁴. De ce fait, la Cour assimile le terme « essentiel » au terme « unique ». L'abus de droit européen, tel que défini par la CJCE, ne présente donc pas un champ d'application plus large que l'abus de droit au sens interne et ne vise bien que les montages au but uniquement fiscal.

Cet avis est confirmé par le point 69 de l'arrêt *Halifax* qui énonce : « [...] l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire ».

Si l'on suit donc ce second avis, les principes européens de sécurité juridique et de confiance légitime¹⁷⁵ ne sont donc pas menacés par cette jurisprudence.

On assiste, par ailleurs, dans le cadre de cette décision, à une « objectivisation »¹⁷⁶ de la notion.

En effet, dans l'arrêt *Emsland-Stärke*¹⁷⁷, relatif au domaine de la politique agricole commune, une définition de principe de l'abus de droit, non spécifique au domaine fiscal, a été donnée. La Cour a affirmé que la caractérisation d'un abus de droit nécessitait la réunion de deux critères cumulatifs, l'un objectif et l'autre subjectif : « La constatation qu'il s'agit d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, un élément

¹⁷⁴ J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013, §2 ; analyse appuyée par O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁷⁵ Le principe de sécurité juridique repose sur trois notions : la clarté, la précision et la prévisibilité. Le principe de confiance légitime est issu d'une jurisprudence communautaire. En vertu de ce principe, la confiance des personnes dans des réglementations nationales ou européennes doit être respectée par les administrations qui mettent en jeu lesdites normes sans pour cela entraîner un immobilisme de ces dernières.

¹⁷⁶ C. KESSEDJIAN, « Autonomie en droit européen – Stratégie des citoyens, des entreprises et des Etats », Ed. Panthéon Assas, Colloques ; J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013.

¹⁷⁷ CJCE, 14 décembre 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, concernait l'abus de droit relatif aux restitutions à l'importation.

*subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention.»*¹⁷⁸. Le caractère essentiellement artificiel du montage s'apprécie désormais plus au regard des objectifs et finalités de la disposition mise en œuvre que de l'intention et de la volonté de la personne.

Il est à noter, en outre, que cet arrêt réaffirme le droit pour le contribuable d'optimiser sa situation fiscale. En effet, au point 85, la Cour renvoie aux conclusions de l'avocat général en énonçant, une nouvelle fois, que le contribuable est en droit de structurer son activité de manière à limiter sa dette fiscale¹⁷⁹.

O. FOUQUET¹⁸⁰ opère un rapprochement entre cette décision et l'arrêt *min. c/ Sté Sagal*¹⁸¹. D'après cet auteur, il existe trois points de convergence entre ces deux décisions.

Un premier point commun existe concernant les sources de l'abus de droit. Il existe un « *principe général d'interdiction des pratiques abusives* »¹⁸² posé par le droit communautaire, notamment par l'arrêt *Emsland-Stärke*¹⁸³, qui n'est pas propre au domaine fiscal. En droit français, la théorie de l'abus de droit que l'on connaît en droit fiscal est issu d'un principe du droit civil. D'ailleurs, d'après cet auteur, il « *existe dans les théories civilistes deux éléments caractéristiques de l'abus de droit que la jurisprudence fiscale reprendra : l'usage anormal ou excessif d'un droit et l'intention de l'auteur de l'acte* »¹⁸⁴.

Le deuxième point de convergence entre les deux décisions est le fait que le droit communautaire, tout comme le droit français, reconnaît la possibilité pour le contribuable d'optimiser fiscalement sa situation. L'optimisation fiscale n'est donc pas reprochée ni par le droit français, ni par le droit communautaire.

Enfin, l'auteur relève un troisième point de convergence, et non des moindres : il s'agit des critères mêmes de l'abus de droit. En effet, en droit communautaire, « *l'existence d'une pratique abusive est caractérisée par deux éléments [...] D'une*

¹⁷⁸ CJCE, 14 décembre 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, §52 à 53. « *L'existence d'un tel élément subjectif peut être établie, notamment, par la preuve d'une collusion entre l'exportateur communautaire, bénéficiaire des restitutions, et l'importateur de la marchandise dans le pays tiers* » dans le cas d'espèce.

¹⁷⁹ J. TUROT, « *Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal* », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013, §2.

¹⁸⁰ O. FOUQUET, « *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit* », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁸¹ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal*.

¹⁸² O. FOUQUET, « *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit* », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁸³ CJCE, 14 décembre 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*.

¹⁸⁴ O. FOUQUET, « *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit* », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

*part, les opérations ont pour résultat l'obtention, sous couvert d'une régularité formelle, d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par la réglementation fiscale communautaire et la législation nationale la transposant. D'autre part, les opérations ont pour « but essentiel » l'obtention d'un avantage fiscal »*¹⁸⁵. Nous ne reviendrons pas sur la notion d'« essentiel » que nous avons déjà explicitée et qui renvoie donc à l'idée d'exclusivité. Au travers de cette citation qui récapitule les deux éléments cumulatifs pour caractériser un abus de droit au sens européen, on retrouve donc les deux éléments cumulatifs caractérisant l'abus de droit au sens de fraude à la loi en droit français.

Au regard de ces trois points de convergence, O. FOUQUET conclut à l'harmonie entre les jurisprudences française et européenne relatives à l'abus de droit. Plus précisément en ce qui concerne les deux décisions sur lesquelles repose son raisonnement, O. FOUQUET relève le fait que le Conseil d'Etat n'a pas cherché à « sonder »¹⁸⁶ l'esprit du contribuable mais a suivi l'analyse préconisée par la CJUE : après avoir relevé le caractère purement artificiel du montage et l'avantage fiscal retiré, le Conseil d'Etat a conclu « *quasi mécaniquement* »¹⁸⁷ que le but était exclusivement fiscal.

Pour finir, la CJUE, au cours de l'arrêt *Halifax*, précise que le fait de relever une conduite abusive ne conduit pas pour autant à infliger une sanction¹⁸⁸ mais conduit simplement au remboursement des sommes mises en jeu du fait de l'opération.

ii. Arrêt *Part Services*

L'arrêt *Part Services* de la CJCE concernait également l'utilisation de la directive communautaire relative à la TVA.

Dans cet arrêt, la Cour, afin de répondre à la première question préjudicielle¹⁸⁹, renvoie à ce qui été posé dans l'arrêt *Halifax* pour ensuite conclure : « *qu'une pratique*

¹⁸⁵ O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁸⁶ O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁸⁷ O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.

¹⁸⁸ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*, §93.

¹⁸⁹ Qui porte sur l'appréciation de la notion d'abus de droit au sens européen et relativement à l'application de la directive relative à la TVA.

abusives peut être retenue lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel de l'opération ou des opérations en cause »¹⁹⁰.

Si l'on suit l'interprétation qui a été faite du terme « *essentiel* » dans l'arrêt *Halifax*, il faut donc considérer que ce terme est, là encore, assimilé au terme « *unique* ».

iii. Arrêt *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*

Dans l'arrêt *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA* de la CJCE du 22 mai 2008¹⁹¹, on assiste à un éclaircissement jurisprudentiel considérable. Pour caractériser un abus de droit, le montage doit désormais être purement artificiel, la Cour ne faisant plus appel au terme « *essentiel* » qui pouvait prêter à confusion.

La Cour rappelle que le droit européen pose un principe d'interdiction des abus de droit qui s'applique au domaine de la TVA. Ce faisant, la directive relative à la TVA ne doit pas couvrir des transactions qui sont mises en œuvre « *dans le seul but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire* »¹⁹². Seuls les « *montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal* »¹⁹³ doivent être interdits. On remarque que la Cour se réfère à la définition de l'abus de droit issue de l'arrêt *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd* rendu non pas à propos de la directive relative à la TVA mais concernant l'utilisation abusive de la liberté d'établissement.

Cet arrêt constitue donc un éclaircissement de la jurisprudence antérieure. L'abus de droit dans l'utilisation de la directive communautaire relative à la TVA est caractérisé lorsque le montage est purement artificiel et dépourvu de réalité économique, c'est-à-dire mis en œuvre dans le seul but de bénéficier des avantages fiscaux y afférant. Ceci est affirmé de manière plus claire que dans les arrêts précédents, notamment l'arrêt *Halifax*.

iv. Apports de ces arrêts

Des incertitudes ont donc marqué l'appréhension de la notion d'abus de droit européen en ce qui concerne l'application de la directive relative à la TVA ; plus exactement dans les arrêts *Halifax* et *Part Services* dans lesquels le recours au mot « *essentiel* » a pu faire naître des doutes.

¹⁹⁰ CJCE, 21 février 2008, C-425/06, *Part Services*, §1 de ce que la Cour dit pour droit.

¹⁹¹ CJCE, 22 mai 2008, C-162/08, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, §28.

¹⁹² CJCE, 22 mai 2008, C-162/08, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, §27.

¹⁹³ CJCE, 22 mai 2008, C-162/08, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, §28.

La notion jurisprudentielle d'abus de droit au niveau communautaire a finalement été harmonisée de manière claire.

En effet, alors que dans le domaine harmonisé de la TVA, les arrêts ont donné naissance à des doutes estompés par l'arrêt *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, la notion avait été définie de manière claire et précise dès 2006 en ce qui concernait l'abus des libertés fondamentales européennes. Dans cet autre cas, l'abus de droit était caractérisé par la présence d'un « *montage purement artificiel dont le seul but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné* »¹⁹⁴, en énonçant qu'un tel montage est nécessairement « *dépourvu de réalité économique* »¹⁹⁵.

Ce faisant, l'abus de droit est désormais caractérisé par un montage purement artificiel, que ce soit dans le cadre de l'application de la directive relative à la TVA ou dans l'exercice d'une liberté fondamentale telle que la liberté d'établissement.

c. L'harmonisation de la définition de l'abus de droit au sens communautaire

Comme cela vient d'être décrit, la CJCE, devenue CJUE, a su construire, au fil des arrêts, une notion de l'abus de droit propre au droit communautaire. Désormais, tant pour le domaine harmonisé de la TVA en droit européen que pour l'exercice des libertés fondamentales, l'abus de droit est caractérisé par la mise en œuvre d'« *un montage purement artificiel* ». Ce dernier semble, de prime abord, respecter les critères formels posés par la disposition sur laquelle il se fonde mais est mis en place dans le but exclusif de bénéficier d'un avantage fiscal contraire aux finalités et objectifs de ladite disposition.

Il est alors intéressant de confronter la théorie française de l'abus de droit (au sens de fraude à la loi) et la définition jurisprudentielle communautaire de l'abus de droit. On aurait pu craindre une distorsion entre les deux au regard de l'interprétation qui pouvait être faite par certains de l'arrêt *Halifax* et qui amenait à sanctionner les montages essentiellement artificiels¹⁹⁶. Ce risque a disparu avec l'éclaircissement de la position de la CJUE. Dès lors, les théories interne et communautaire de l'abus de droit convergent totalement.

¹⁹⁴ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §51 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §819, p. 571-572.

¹⁹⁵ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §55 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §819, p. 571-572.

¹⁹⁶ Voir supra pour comprendre le terme « essentiel » qui, en réalité, renvoie à l'idée d'unique.

Il est à noter que dans l'arrêt *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, la CJUE précise les éléments qui contribuent à déterminer le caractère purement artificiel d'un montage. Il s'agit alors pour l'administration de se fonder sur des « *éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la société étrangère contrôlée en termes de locaux, de personnel et d'équipements* »¹⁹⁷. Par ailleurs, « *la société résidente, qui est la mieux placée à cet effet, doit être mise en mesure de produire des éléments concernant la réalité de l'implantation de la société étrangère contrôlée et le caractère effectif des activités de celle-ci* »¹⁹⁸.

1.2.2 LA MISE EN ŒUVRE DE MECANISMES NATIONAUX ANTI-ABUS JUSTIFIEE PAR LA RECONNAISSANCE D'UN ABUS DE DROIT AU SENS EUROPEEN

a. La mise en œuvre de mécanismes nationaux anti-abus pour sanctionner l'abus des libertés fondamentales

On se concentre ici sur les abus des libertés fondamentales dans le cadre d'opérations transfrontalières européennes. Il s'agit de savoir dans quelle mesure la mise en œuvre de mécanismes nationaux anti-abus dans un tel contexte, constituant une restriction à la liberté d'établissement (par exemple), est justifiée par la reconnaissance d'un abus de droit au sens où l'entend la CJUE.

Les personnes physiques et morales résidentes de l'Union européenne ne peuvent pas abuser des libertés fondamentales qui leur sont offertes par le droit européen, sous peine de commettre un abus de droit au sens du droit européen. Ainsi, « *les ressortissants d'un Etat membre ne sauraient, à la faveur des facilités créées en vertu du traité tenter de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale. Ils ne sauraient se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes communautaires* »¹⁹⁹.

¹⁹⁷ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §67 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §819, p. 571-572.

¹⁹⁸ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §70 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §819, p. 571-572.

¹⁹⁹ CJCE, 7 février 1979, 115/78, *Knoors*, §28.

Le fait de caractériser un abus de droit au sens européen permet de justifier la mise en œuvre de mécanismes de répression nationaux qui doivent alors être proportionnés²⁰⁰ et justifiés par le but poursuivi. Autrement dit, des mécanismes nationaux anti-abus, que ce soit la théorie interne de l'abus de droit ou d'autres mécanismes tel que l'article 209 B du CGI, peuvent être mis en œuvre par les administrations fiscales nationales dès lors qu'un abus de droit est caractérisé au niveau européen.

Ainsi, la mise en œuvre de l'abus de droit fiscal français constitue une restriction à une ou des libertés fondamentales²⁰¹ mais représente une mesure nécessaire et proportionnée qui se justifie par la reconnaissance d'un abus de droit au sens européen.

Si l'on se concentre sur le cas français, dès lors que l'administration relève un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF dans le cadre d'une opération fiscale européenne impliquant la France, elle met en œuvre la théorie de l'abus de droit. Cet interventionnisme français est alors justifié d'un point de vue communautaire par l'existence d'un abus de droit au sens européen. L'interventionnisme français est d'autant plus justifié qu'il y a convergence entre les définitions nationale et européenne de l'abus de droit au sens de fraude à la loi.

Ainsi, dans l'arrêt *min. c/ Sté Sagal*, le Conseil d'Etat a caractérisé un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF en précisant : « *qu'eu égard à l'objectif ainsi poursuivi, qui consiste spécifiquement à exclure du bénéfice des dispositions fiscales favorables les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française, ainsi qu'aux conditions de leur mise en œuvre, les dispositions précitées de l'article L. 64 du LPF ne peuvent être regardées comme apportant une restriction à la liberté d'établissement incompatible avec les stipulations susmentionnées du traité instituant la Communauté européenne* »²⁰².

Ce faisant, le fait de mettre en œuvre un tel mécanisme national anti-abus ne constitue pas une restriction injustifiée des libertés fondamentales assurées par le droit européen.

Comme cela a déjà été évoqué, d'autres mécanismes nationaux anti-abus peuvent être mis en œuvre. Cela est d'autant plus intéressant pour les Etats membres qui ne sont

²⁰⁰ La CJUE met en œuvre, une fois une restriction à une liberté fondamentale caractérisée et une justification apportée (pour les abus de droit, cela pourrait notamment être la lutte contre l'évasion fiscale et/ou la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposer), un test de proportionnalité.

²⁰¹ Généralement, la liberté d'établissement.

²⁰² Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal* ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1002, p. 781 ; Y. DE KERGOS et J. MONSENEGO, « L'abus de droit à l'épreuve du droit européen », 22 juin 2005, *Les Echos*.

pas pourvus d'une théorie interne de l'abus de droit aussi développée qu'en France. Pour bien comprendre cet enjeu, il s'agit de s'intéresser précisément à l'arrêt *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd* de la CJUE du 21 février 2006²⁰³. En l'espèce, la société mère du groupe détenait des filiales dans divers Etats membres de l'Union européenne, dont certaines en Irlande, dans l'*International Financial Services Center* de Dublin, ce qui permettait à ces dernières d'être soumises à une fiscalité plus avantageuse et à un impôt sur les sociétés à 10%. L'administration fiscale anglaise considérait que ces dernières rentraient dans le champ de l'*Income and Corporation Tax Act*, disposition nationale similaire à l'article 209 B du CGI. La société mère du groupe considérait que ce mécanisme national constituait une restriction à la liberté d'établissement.

Tout d'abord, la CJUE a constaté que la disposition législative constituait bien une restriction à la liberté d'établissement. En effet, il y avait bien différence de traitement entre deux situations objectivement comparables au regard de la disposition en question. Autrement dit, la société mère n'était pas fiscalement traitée de la même manière selon si sa filiale se situait dans un Etat membre à fiscalité plus avantageuse, telle que l'Irlande, ou dans un Etat membre présentant une fiscalité comparable à l'Angleterre.

Ensuite, la CJUE a regardé si la restriction était justifiée par la poursuite d'un objectif légitime. Après avoir rappelé qu'il n'existe pas en droit européen de présomption de fraude fiscale, elle a affirmé qu'un tel mécanisme était légitime du point de vue du droit européen si et seulement s'il visait précisément « *les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné* »²⁰⁴.

En l'espèce, la disposition fiscale en cause prévoyait certaines exceptions qui ont été jugées insuffisantes au regard du droit européen. La disposition présentait donc un risque qui était celui de sanctionner un montage ne constituant pas un abus de droit au sens européen.

Au regard de cet arrêt, un mécanisme national anti-abus, telle que la théorie française de l'abus de droit, peut être mis en œuvre pour sanctionner un abus de droit européen dès lors qu'il est justifié et proportionné à l'objectif poursuivi.

²⁰³ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*.

²⁰⁴ CJCE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, §51.

Il peut, dès lors, être intéressant de remarquer qu'en dehors la théorie interne de l'abus de droit, l'administration fiscale française dispose d'un autre moyen pour sanctionner un montage caractérisant un abus de droit au sens européen. Il s'agit de l'article 209 B du CGI qui a fait l'objet d'une réforme, avant même que l'arrêt *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Ltd* ne soit rendu, mais en totale conformité avec ce dernier²⁰⁵. C'est ainsi que dans l'instruction de l'administration fiscale française relativement à la réforme de ce texte, il est écrit : « conformément à l'arrêt *Cadbury Schweppes plc en date du 12 septembre 2006 de la Cour de justice des Communautés européennes, l'existence d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale s'apprécie au regard de critères objectifs. Les dispositions de l'article 209 B du Code général des impôts ne trouveront pas à s'appliquer lorsque la réalité de l'implantation (existence physique en termes de locaux, personnels et équipements) et l'exercice effectif d'une activité économique seront établis [...] »²⁰⁶. Il pourra être mis en œuvre tant qu'il reste légitime et proportionné au but poursuivi.*

La notion de « montage artificiel » que l'on retrouve dans la lettre du texte a pu jeter un doute quant à sa conformité avec la notion d'abus de droit au sens européen qui, elle, vise les montages purement artificiels. D. GUTMANN considère qu'il ne s'agit que d'une différence de style et non de fond²⁰⁷, en s'appuyant notamment sur l'arrêt *min. c/ Sté Sagal* où il était rappelé que la théorie interne de l'abus de droit devait être mise en œuvre afin d' « exclure du bénéfice des dispositions fiscales favorables les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française »²⁰⁸.

Pour qu'un montage purement artificiel soit caractérisé, il faut que deux éléments soient réunis²⁰⁹.

Tout d'abord, il faut qu'un élément subjectif soit présent. Il consiste à démontrer l'intention du contribuable de pouvoir bénéficier d'un avantage fiscal.

Par ailleurs, il faut pouvoir démontrer objectivement que, quand bien même il y a eu respect des conditions prévues par le droit communautaire, la finalité de la liberté d'établissement n'a pas été poursuivie. Il faut donc que puisse être démontré objectivement le fait que la transaction ou le montage ne reflète pas la réalité économique. Ainsi, la personne physique ou morale devra, par exemple, essayer de

²⁰⁵ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §820, p. 173.

²⁰⁶ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §820 et 821, p. 572 et s..

²⁰⁷ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §820 et 821, p. 572 et s..

²⁰⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, n°267087, *min. c/ Sté Sagal*.

²⁰⁹ « Article 209 B et droit communautaire – La CJCE précise la notion de montage purement artificiel », *Ed. Francis Lefebvre*, 4/10/2016, §18 ; « The principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU law ? », *European Taxation*, December 2016.

démontrer que le montage reflète bel et bien la réalité économique en réunissant des éléments substantiels propres à démontrer la présence physique d'un établissement par exemple.

b. Risques et incertitudes juridiques concernant la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit au regard de la définition communautaire de l'abus de droit

Au regard de l'analyse qui a été effectuée, et plus particulièrement de la convergence entre les définitions interne et européenne de l'abus de droit, il n'y a que très peu d'incertitudes juridiques concernant la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit au regard de la définition de l'abus de droit au sens européen.

Le contribuable qui se fait poursuivre sur le terrain de l'abus de droit par l'administration fiscale française invoquera devant la CJUE une restriction à une des libertés fondamentales garanties par le droit européen. La mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit sera alors justifiée par la reconnaissance d'un abus de droit européen tel que défini par la CJUE qui a édifié un principe d'interdiction des abus de droit au niveau européen.

La mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit dans des opérations transfrontalières européennes est justifiée par la détermination d'un abus de droit au sens du droit communautaire et permet de lutter contre les opérations fiscales européennes abusives. (1.) Les auteurs des traités internationaux, conscients de l'importance de cette lutte contre les pratiques abusives, ont multiplié l'insertion de clauses anti-abus qui influencent la portée de la théorie interne de l'abus de droit dans le contexte international (2.).

2. LA PORTEE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL INFLUENCEE PAR LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS DANS LES TRAITES INTERNATIONAUX

Comme a pu le souligner D. GUTMANN²¹⁰, la politique de lutte contre les politiques abusives s'est renforcée tant d'un point de vue interne qu'international. Les auteurs des textes internationaux ont pris conscience de l'importance de lutter contre des pratiques juridiques abusives. On a donc assisté, au cours de ces dernières années, à l'insertion de diverses clauses anti-abus, générales ou spéciales, que ce soit dans les directives européennes ou dans les conventions fiscales. Ce faisant, la question de l'articulation de la théorie interne de l'abus de droit et de ces clauses se pose. Par ailleurs, il faut s'interroger sur l'influence qu'ont ces clauses sur la portée de la théorie interne de l'abus de droit.

Il s'agit de répondre à ces questions en prenant en compte les divergences qui existent tant dans les clauses elles-mêmes que les situations qu'elles couvrent. Il faut s'intéresser d'abord à l'utilisation abusive des directives européennes (2.1.) avant de s'intéresser à l'exercice abusif des conventions fiscales (2.2.).

2.1. LA LUTTE CONTRE LES ABUS DANS L'EXERCICE DES DIRECTIVES EUROPEENNES

Il s'agit, dans cette partie, de s'intéresser à l'utilisation abusive des directives européennes, c'est-à-dire aux « *pratiques abusives permettant de maximiser les avantages accordés par les directives européennes en contournant leur finalité* »²¹¹. Ces dernières ne régissent que les situations transfrontalières européennes.²¹² Elles se sont vues doter, ces dernières années, de clauses anti-abus (2.1.1.). Il s'agit alors de s'interroger sur l'articulation de ces clauses avec la théorie interne de l'abus de droit (2.1.2.) qui peut être mise en œuvre dans des situations transfrontalières européennes²¹³.

²¹⁰ D. GUTMANN, « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », *FR 56/08*, Ed. Francis Lefebvre, paru le 21/11/2008.

²¹¹ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §12, p. 60.

²¹² Décision n°2016-553 QPC du 8 juillet 2016, Commentaire Conseil constitutionnel : « *La directive « mère-fille » ne régit que les situations transfrontalières intracommunautaires (...)* ».

²¹³ Cf. I.

2.1.1. LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS DANS LES DIRECTIVES EUROPEENNES

L'ensemble des directives relatives à des impôts directs sont dotées de clauses anti-abus. Tandis que les unes sont sous-entendues dans la mesure où elles énumèrent les conditions pour bénéficier de l'application de ladite directive, les autres énoncent clairement la situation où un Etat membre peut considérer qu'il y a utilisation abusive de ladite directive²¹⁴.

Il s'agit ici de s'intéresser à deux directives, les directives « Fusions »²¹⁵ et « Mère-Filiale »²¹⁶, qui se sont vues doter d'une clause anti-abus générale.

Nous nous concentrerons sur le deuxième cas, d'autant plus qu'il porte sur l'application transfrontalière du régime « mère-fille » qui, comme cela a été vu précédemment, soulève des questions en matière d'abus.

a. La clause anti-abus de la directive « Fusions »²¹⁷

La directive « Fusions » présente à l'article 15, 1, a) une clause anti-abus, qui a pour objet la non-application de ladite convention à un montage ayant « *comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ; le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* »²¹⁸.

La notion d' « *objectif principal* » doit s'entendre comme l'idée que l'objectif est « *essentiel* »²¹⁹, au regard des avantages non fiscaux.

Cette clause est mise en œuvre à la discrétion des Etats membres au sens où ces derniers peuvent refuser d'appliquer le régime fiscal de faveur prévu par ladite

²¹⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1001, p.777.

²¹⁵ Directive 2005/56/CE du 26 octobre 2005 relative aux fusions transfrontalières des sociétés de capitaux remplacée par la directive n°2009/133 du 19 octobre 2009.

²¹⁶ Directive n°90/435/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination de la « *double imposition des flux de dividendes entre sociétés d'Etats membres différents* » – D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §778, p. 521.

²¹⁷ On appelle volontairement cette directive « Directive Fusions » afin de rendre plus aisée la lecture.

²¹⁸ Article 15 1 a) de la directive n°2009/133 du 19 octobre 2009.

²¹⁹ CJUE du 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia-SGPC*.

directive à tout ou partie d'une opération si cette dernière rentre ou non dans le champ d'application de la clause anti-abus.

Cette clause doit être interprétée strictement. Elle ne doit pas conduire les Etats à exclure d'office certains types d'opérations, il faut donc vérifier, pour chaque cas, si une opération rentre dans le champ de la clause anti-abus.

Ce faisant, cette clause anti-abus constitue un premier exemple de la volonté des Etats membres de l'Union européenne de lutter contre l'utilisation abusive de certaines directives.

b. La clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale »

La clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale » est intéressante car elle a donné lieu à de multiples articles de doctrine sur l'interprétation et l'application qui devaient être faites.

La modification de la directive « Mère-Filiale » a été adoptée par les Etats membres de l'Union européenne le 27 janvier 2015. Cette dernière s'est vue ajouter une clause anti-abus au paragraphe 2 de l'article 1^{er} : « *Les Etats membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. [...]* »²²⁰.

Cette clause anti-abus présente un champ d'application plus large que l'article L. 64 du LPF. En effet, elle a vocation à s'appliquer à des opérations réalisées dans un but principalement fiscal, et non, seulement, à des opérations dont le but est exclusivement fiscal si l'on reprend la définition de fraude à la loi posée à l'article L. 64 du LPF.

Elle présente l'intérêt d'uniformiser la lutte par les Etats membres contre l'utilisation abusive de la directive en érigeant une règle anti-abus *a minima*²²¹. En effet, avant

²²⁰ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, article 1^{er}, paragraphe 2.

²²¹ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §16, p. 61 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §314, p.214-215 ; F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? »,

l'adoption de la clause anti-abus au sein de la directive « Mère-Filiale », il pouvait être tentant de mettre en œuvre un montage destiné à abuser de la directive et mettant en jeu des Etats membres ne disposant pas d'une théorie interne de l'abus de droit aussi développée qu'en France.

Cette clause anti-abus a été dessinée en fonction de plusieurs objectifs. Il s'agissait de cibler les pratiques abusives identifiées, tout en permettant une coordination des Etats, et cela, dans le respect des libertés fondamentales posées par le droit européen et des principes exposés dans la recommandation sur la planification fiscale agressive (C(2012)8806)²²².

Cette clause a dû faire l'objet d'une transposition en droit interne. Cette dernière a eu lieu grâce à l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015²²³.

La clause anti-abus a fait l'objet d'une insertion à l'identique au sein du 3 de l'article 119 *ter* du CGI qui est relatif à la non-application d'une retenue à la source des dividendes versés par une société française à une société présente dans un Etat membre de l'UE (ou désormais dans l'EEE). Cette insertion s'est substituée à l'ancienne clause qui existait.

En outre, un k a été rajouté à l'article 145.6 du CGI. Ce dernier est relatif à la non-imposition des dividendes perçus par une société française de sa filiale française, de l'UE (voire même d'un Etat tiers)²²⁴ (sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges) rentrant dans le champ d'application du régime mère-fille. La création du k à cet article est venu préciser que la non-imposition ne s'applique pas pour les « *produits des titres de participation distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages définis au 3 de l'article 119 ter* »²²⁵.

Lors de la transposition de la directive au sein du droit français, notamment en créant le k de l'article 145.6 du CGI, le Conseil constitutionnel a fait l'objet d'une saisine par les sénateurs. Ces derniers s'inquiétaient du manque de clarté de la règle et

Revue de droit fiscal, n°16, 21 avril 2016, §8 ; « Régime « mère-fille » : adoption d'une règle générale « anti-abus » par l'Union européenne », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1151, 1^{er} mars 2015, disponible sur LamyLine.

²²² M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §11, p. 60.

²²³ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §314, p.214-215.

²²⁴ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §314, p.213.

On se contente ici d'analyser le régime mère-fille dans un cadre intracommunautaire, dans des situations transfrontalières européennes (qui constituent le champ d'application de la directive mère-fille, de l'article 119 *ter* du CGI et en partie de l'article 145 du CGI). Nous ignorons donc les situations purement internes ainsi que les situations impliquant des Etats tiers pouvant être visées par l'article 145 du CGI.

²²⁵ Article 145 du CGI, version en vigueur au 31 décembre 2017, modifié par LOI n°2017-1775 du 28 décembre 2017 – art 15 (v), site Legifrance.

considéraient que l'adoption de ce texte serait contraire à la décision n° 2013-685 DC du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 qui avait interdit la modification de l'article L. 64 du LPF qui consistait en la substitution du motif principalement fiscal au motif exclusivement fiscal.

Le Conseil constitutionnel a alors rendu la décision n°2015-726 du 29 décembre 2015. Il faut souligner le fait que le contrôle *a priori* de constitutionnalité du Conseil constitutionnel s'est ici limité aux cas de distributions internes et de distributions par une filiale d'un Etat tiers, en partie visés par la clause anti-abus transposée en droit français. En effet, le Conseil constitutionnel n'a pas le pouvoir d'apprécier la constitutionnalité de la loi qui constitue la transposition d'une directive et régissant alors les situations intracommunautaires : *« l'obligation d'une transposition littérale des directives résultant de l'article 88-1 de la Constitution a une valeur constitutionnelle et qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se prononcer sur une loi se bornant à tirer les conséquences nécessaires des dispositions inconditionnelles et précises d'une directive (en l'absence de disposition expresse contraire à la constitution) »*²²⁶. Le Conseil constitutionnel a alors précisé que les dispositions soumises à contestation des parlementaires avaient *« un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes »*²²⁷ dans la décision n°2013-685 DC du 29 décembre 2013 du Conseil constitutionnel. Il a alors jugé que la clause anti-abus ne visait pas à mettre en œuvre une sanction, comme cela est le cas de l'abus de droit. Par ailleurs, la rédaction de la clause a été jugée assez claire pour considérer qu'aucun principe constitutionnel n'avait été méconnu²²⁸.

Une inquiétude relative au cas des holdings pures est née du fait des propos du Gouvernement lors des travaux parlementaires : *« la clause vise aussi à écarter les montages artificiels. Tel est le cas des montages impliquant une société holding n'ayant comme seule et unique activité que de détenir des actions »*²²⁹. Certains ont pu craindre que les holdings pures soient directement exclues de l'application du régime « Mère-Filiale ». En réalité, du fait du principe même de la proportionnalité²³⁰, les opérations les impliquant ne peuvent être exclues directement du bénéfice du régime « mère-fille ». Il faudra alors démontrer que les trois critères propres à l'application de la clause anti-abus de la directive sont réunis. Ainsi, pour éviter l'application de la

²²⁶ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §32, p. 66.

²²⁷ Décision n°2015-726 DC du 29 décembre 2015 du Conseil constitutionnel, considérant 12.

²²⁸ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §3.

²²⁹ Rapport n°3347, 14 décembre 2015, article 16 du projet de loi de finances rectificative pour 2015.

²³⁰ Ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire.

clause anti-abus, faut-il que le contribuable arrive à démontrer qu'il retire des avantages économiques, ces derniers étant appréciés au regard des avantages fiscaux obtenus²³¹.

2.1.2. L'ARTICULATION COMPLEXE DE LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT AVEC LA CLAUSE ANTI-ABUS DE LA DIRECTIVE « MERE-FILIALE »

a. Les trois critères cumulatifs d'application de la clause anti-abus

D'après la doctrine de l'administration fiscale française²³², la clause ne s'applique que si trois conditions sont réunies de manière cumulative²³³ : le montage (ou la série de montages) n'est pas considéré(e) comme authentique (a) et est mis(e) en œuvre dans un but principalement fiscal (b) ce qui va à l'encontre des objectifs de ladite directive (c).

b. Le champ d'application de la clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale »

i. Explication des termes de la clause anti-abus

En vue de mieux comprendre la portée de ces clauses anti-abus, les termes doivent faire l'objet de certaines remarques et précisions.

En ce qui concerne le terme de « montage », la Commission, dans sa première version, avait considéré que : « [constituent] *des montages artificiels ou des parties d'ensembles artificiels de montages les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique* »²³⁴. Par ailleurs, une définition de la notion de « montage » peut également être trouvée dans les conclusions de P. COLLIN à propos de l'arrêt *min. c/*

²³¹ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §28, p. 65.

²³² BOI-IS-BASE-10-10-10-10, n°190.

²³³ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §11 ; M. – P. Hôo, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §18, p. 61.

²³⁴ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §19, p. 61.

Sté Sagal : « il n'y a d'abus de droit qu'en présence d'une série d'actes cohérents et convergents passés en vue de créer une situation juridique ou économique artificielle, et à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable ». Il ne faut, dès lors, pas confondre montage et structure, un montage pouvant se caractériser seulement par des décisions prises en vue de créer une artificialité²³⁵.

Le caractère « *non authentique* » du montage ou de la série de montages, dérivé de l'anglais « *genuine* » qui signifie ce qui est « authentique » mais aussi ce qui est « sincère » ou de « bonne foi »²³⁶, est explicité au paragraphe 3 de l'article 1^{er} de la directive : « *Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* »²³⁷.

L'appréciation du caractère « *authentique* » ou non du montage doit se faire au regard des circonstances²³⁸, « *les éléments du montage doivent être objectivés par le « recours aux faits et circonstances pertinents* » »²³⁹. Les auteurs ont préféré le terme « authentique » à la notion d'artificialité, renvoyant trop précisément à la jurisprudence *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, la clause anti-abus ayant vocation à s'appliquer aux cas où des opérations ne reflètent pas la réalité économique, et pas simplement aux sociétés dépourvues de toute substance économique²⁴⁰.

En ce qui concerne l'expression « *motifs commerciaux* », il semble qu'il faille ne pas l'entendre au sens français mais au sens de « *motifs économiques* »²⁴¹. En effet, au regard de la jurisprudence rendue par la CJUE à propos de la directive « Fusions », les termes « commercial » et « économique » se confondent. Cette idée est corroborée par les commentaires effectués lors des travaux parlementaires selon lesquels il fallait comprendre par « *motifs commerciaux valables* » les « *« motifs économiques*

²³⁵ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §19, p. 62.

²³⁶ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §19.

²³⁷ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, article 1^{er}, paragraphe 3.

²³⁸ « Dispositif anti-abus du régime mère fille », *Le lamy Optimisation fiscale de l'entreprise*, Partie 7 Etude 710 Section III, mis à jour en février 2017.

²³⁹ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §26, p. 64.

²⁴⁰ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §20, p. 62.

²⁴¹ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §20 faisant référence à M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §23, p. 62.

valables » issus de la directive sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux »²⁴².

Il est intéressant de souligner le fait que la clause s'applique aussi bien à un montage qu'à une série de montages, sachant qu'un montage « peut comprendre plusieurs étapes ou parties »²⁴³. Cela signifie donc que la règle anti-abus est proportionnelle et pourra notamment s'appliquer non seulement au montage si ce dernier tout entier est non authentique mais éventuellement seulement à une partie ou à une étape de ce dernier si cette dernière était non authentique²⁴⁴. Ainsi, d'après le considérant introductif n°8 de la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 : « *Même si les Etats membres devraient utiliser la disposition anti-abus pour s'attaquer à des montages qui, dans leur intégralité, ne sont pas authentiques, il peut aussi arriver que seules certaines étapes ou parties d'un montage ne soient pas authentiques. Les Etats membres devraient également pouvoir recourir à la disposition anti-abus pour s'attaquer à ces étapes ou parties spécifiques, sans préjudice des autres étapes ou parties authentiques du montage. Cela permettrait d'optimiser l'efficacité de la disposition anti-abus tout en garantissant son caractère proportionné. L'approche partielle peut être efficace dans des cas où les entités concernées en tant que telles sont authentiques, mais où, par exemple, des parts à l'origine de la distribution des bénéfiques ne sont pas attribuées de manière authentique à un contribuable établi dans un Etat membre, c'est-à-dire si le montage, de par sa forme juridique, transfère la propriété des parts mais que ses caractéristiques ne correspondent pas à la réalité économique* »²⁴⁵. D'après D. GUTMANN, l'analyse de la citation amène à penser que l'opération de portage, par laquelle le bénéficiaire n'est que le propriétaire temporaire des titres ouvrant droit aux dividendes et à l'application du régime « mère-fille », est visée²⁴⁶.

D'après F. DEBOISSY dans son article « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? »²⁴⁷, la clause anti-abus de la directive peut être interprétée de deux manières différentes.

²⁴² Rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale (deuxième lecture) n°3347, 14 décembre 2015, article 16 du projet de loi de finances rectificative pour 2015.

²⁴³ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, article 1^{er}, dernière phrase paragraphe 2.

²⁴⁴ « Régime « mère-fille » : adoption d'une règle générale « anti-abus » par l'Union européenne », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1151, 1^{er} mars 2015, disponible sur LamyLine.

²⁴⁵ Considérant introductif n°8 de la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

²⁴⁶ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §314, p.215.

²⁴⁷ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §17.

Dans un premier sens, la clause ne viserait que les montages purement artificiels, la contrariété à l'intention des auteurs relevant alors d'une présomption irréfragable. Ceci serait en parfaite cohérence avec la notion d'abus de droit ne visant que les montages au but exclusivement fiscal en droits interne et européen.

Dans un second sens, elle pourrait être considérée comme présentant un champ d'application plus large. Elle viserait ainsi des montages au but principalement fiscal sans pour autant qu'ils constituent des montages purement artificiels. Ce faisant, les montages purement artificiels mais aussi des montages dont le but est principalement fiscal rentreraient dans son champ d'application.

En effet, la clause ne constitue pas une règle punitive venant sanctionner une pratique mais doit être interprétée comme une règle d'assiette²⁴⁸, condition supplémentaire subordonnant l'application du régime « mère-fille ». Ce faisant, « *son domaine peut être plus large sans qu'il en résulte mécaniquement une atteinte à l'exigence de proportionnalité de la clause à l'objectif visé* »²⁴⁹.

Dans l'article « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus »²⁵⁰, quelques mois plus tard, le même auteur interprète l'expression au regard, cette fois-ci, de la jurisprudence européenne. Après avoir énoncé le principe de droit européen selon lequel un contribuable ne peut pas bénéficier de manière abusive d'une règle de droit européen, F. DEBOISSY rappelle que « *selon la CJUE, une pratique abusive est caractérisée lorsqu'il résulte « d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal* »²⁵¹ »²⁵². Ce faisant, les pratiques abusives sont celles qui sont essentiellement fiscales, « *ce qui signifie que, dépourvues de toute réalité économique et donc de toute substance, les opérations sont purement artificielles* »²⁵³. Ici, il faudrait donc considérer que le « principal » renverrait au « substantiel » et donc, *in fine*, aux montages purement artificiels. Dès lors, la mise en œuvre d'un dispositif anti-abus, telle que la clause anti-abus dont il est question, apparaîtrait justifiée et proportionnée et ne constituerait pas une restriction à une liberté fondamentale européenne.

²⁴⁸ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §3.

²⁴⁹ F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016, §17.

²⁵⁰ F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Revue de droit fiscal*, n°49, 8 décembre 2016, §10 et 11.

²⁵¹ CJCE, 21 février 2006, C-255/02, *Halifax*.

²⁵² F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Revue de droit fiscal*, n°49, 8 décembre 2016, §10.

²⁵³ F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Revue de droit fiscal*, n°49, 8 décembre 2016, §10.

Ces deux positions exposées par F. DEBOISSY amènent à se demander quelle est l'interprétation, la plus cohérente avec le droit européen, à retenir.

De nombreux auteurs et articles adoptent une interprétation littérale de la clause, à savoir considérer que les montages principalement fiscaux sont ceux qui sont visés par la clause anti-abus. Cette dernière pourrait donc autant s'appliquer à un montage purement artificiel qu'à un montage dont l'objectif est principalement fiscal sans pour autant qu'il constitue un montage purement artificiel. D'ailleurs, c'est la position adoptée par M. – P. HÔO, « *ce qui est visé ici à notre avis est la preuve de l'existence d'un objectif tendant à éviter l'imposition lorsque les autres finalités sont négligeables. C'est le but essentiel, prédominant, qui est mis en évidence au terme d'une analyse de comparabilité entre le gain résultant de l'avantage fiscal recherché et les effets des autres objectifs de l'opération.* »²⁵⁴.

Au regard des éléments évoqués, il nous semble donc pertinent de considérer que ce sont littéralement les montages principalement fiscaux qui rentrent dans le champ d'application de la clause, et non seulement les montages purement fiscaux.

ii. L'articulation avec la notion communautaire d'abus de droit définie par la CJUE

Ce faisant, la clause anti-abus de la directive mère-fille présente un champ d'application plus large que la notion d'abus de droit aux sens interne et européen.

Paradoxalement, alors même que la CJUE, au regard de l'analyse effectuée précédemment, retient une définition de l'abus de droit qui s'applique aux montages purement artificiels, aux opérations au but exclusivement fiscal, et ce, de manière quasi identique au droit français, la clause anti-abus vise non seulement ces derniers mais aussi des montages principalement fiscaux.

Est-ce que les auteurs craignent à ce point l'utilisation abusive de ladite directive qu'ils ont décidé d'élargir la vision de l'abus de droit au sens européen ? Ou ne pourrait-on pas considérer qu'il s'agit d'une définition de l'abus de droit en droit européen spécifiquement liée à l'utilisation de la directive « Mère-Filiale » ?

Il semble qu'aucun auteur ne s'inquiète de ce paradoxe au niveau européen. Ce faisant, il semble qu'il faille distinguer la définition communautaire de l'abus de droit dégagée par la CJUE de la notion qui peut se dessiner au travers du champ d'application large de la clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale ».

²⁵⁴ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §31, p. 65.

iii. Les incertitudes relatives à l'application de la clause anti-abus

Une difficulté peut naître dans le cas où un montage présente plusieurs objectifs : « *Lorsqu'un montage est mis en place avec plusieurs objectifs différents, l'analyse du caractère principal d'un des objectifs résulte d'une appréciation de fait tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu à l'encontre de la finalité du régime d'exonération des dividendes, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature obtenus par le montage considéré* »²⁵⁵.

Au regard de la jurisprudence rendue au sujet de la directive « Fusions »²⁵⁶, si un montage présente plusieurs objectifs, dont un objectif économique considéré comme marginal au regard de l'objectif fiscal, l'administration considérera que l'objectif économique est non valable.

In fine, il s'agit pour l'administration de prendre en compte l'ensemble des objectifs du montage et d'apprécier, de manière factuelle, l'objectif fiscal au regard de l'ensemble des avantages de diverses natures résultant du montage²⁵⁷.

Enfin, D. GUTMANN a précisé que « *la clause anti-abus ne vise qu'à la défense des avantages prévus par la directive, et ne peut être appliquée si l'avantage fiscal ne résulte pas de celle-ci* »²⁵⁸.

c. Les incertitudes liées à l'articulation entre l'article L. 64 du LPF et la clause anti-abus

La question qui se pose, dans des situations transfrontalières européennes impliquant la France, est celle de l'articulation entre l'application de la clause anti-abus de la directive, transposée en droit interne aux articles 145 et 119 *ter* du CGI, et l'application de la théorie interne de l'abus de droit.

²⁵⁵ BOI-IS-BASE-10-10-10-10, §210.

²⁵⁶ « Dispositif anti-abus du régime mère fille », *Le lamy Optimisation fiscale de l'entreprise*, Partie 7 Etude 710 Section III, mis à jour en février 2017 et « Régime mère-fille : commentaires relatifs à la clause anti-abus », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1182, 15 juillet 2016, disponible sur LamyLine faisant référence à la décision de la CJUE du 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia-SGPC*.

²⁵⁷ « Régime mère-fille : commentaires relatifs à la clause anti-abus », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1182, 15 juillet 2016, disponible sur LamyLine ; M. – P. HÖO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §25, p. 64.

²⁵⁸ « Dispositif anti-abus du régime mère fille », *Le lamy Optimisation fiscale de l'entreprise*, Partie 7 Etude 710 Section III, mis à jour en février 2017 faisant référence aux 2^{ème} Apartés de Droit et Patrimoine en 2016.

En effet, il est à rappeler que la théorie interne de l'abus de droit peut être mise en œuvre dans des opérations internationales impliquant la France, donc, *a fortiori*, dans des opérations intracommunautaires impliquant la France.

Par ailleurs, la directive « Mère-Filiale » vise des situations transfrontalières intracommunautaires mais aussi les articles 119 *ter* et 145²⁵⁹ du CGI, dans lesquels a été transposée la clause anti-abus de la directive « Mère-Filiale ».

D'après la doctrine de l'administration fiscale²⁶⁰, la règle anti-abus de la directive transposée en droit interne français et la théorie interne de l'abus de droit sont distinctes. La première n'a pas pour objectif de modifier la seconde.

Face à l'utilisation abusive de la directive « Mère-Filiale », la France peut remettre en cause l'application de ladite directive en se fondant sur la clause anti-abus de cette dernière et, par la suite, appliquer les pénalités et le régime procédural propres à la théorie interne de l'abus de droit si les conditions d'application de l'article L. 64 du LPF sont remplies.

Ce principe est en totale cohérence avec le commentaire trouvé dans les *Cahiers du Conseil constitutionnel* : « il reviendra à l'administration d'appliquer deux standards différents, l'un pour examiner si l'ensemble des conditions requises pour bénéficier de l'exonération sont satisfaites, l'autre pour réprimer un éventuel abus de droit »²⁶¹.

Par ailleurs, selon O. FOUQUET, l'administration fiscale française peut légitimement préférer la théorie interne de l'abus de droit à la clause anti-abus, mais pourrait également appliquer les pénalités liées à la théorie interne de l'abus de droit de manière conjointe à la mise en œuvre de la clause anti-abus.

« Malgré l'adage specialia generalibus derogant, le nouveau dispositif spécifique ne ferait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus », l'Assemblée nationale ayant considéré que cette « clause se présente sous la forme d'une règle minimale, ce qui

²⁵⁹ L'article 145 du CGI vise également les situations internes ou des situations impliquant la France et un États tiers, situations que nous ignorons ici puisque nous nous concentrons sur les opérations transfrontalières européennes.

²⁶⁰ BOI-IS-BASE-10-10-10-10, n°250 et 260.

²⁶¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1001, p.779.

signifie que les Etats membres pourront appliquer des règles plus strictes au niveau national »²⁶².

En revanche, le principe précédemment exposé dans la doctrine et repris dans les commentaires des *Cahiers du Conseil constitutionnel* semble contraire à ce qui est exposé par le Conseil constitutionnel dans sa décision²⁶³ : « *le non-respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF* »²⁶⁴.

Il est à noter que c'est la décision qui a autorité juridique, et non les commentaires des *Cahiers du Conseil constitutionnel*. De ce fait, d'après la décision, l'application de la clause anti-abus de la directive qui entraîne la perte du bénéfice du régime « mère-fille » écarte la possibilité pour l'administration fiscale française de mettre en œuvre la théorie interne de l'abus de droit ainsi que les pénalités et le régime procédural y afférant.

C'est également l'avis que rend M. – P. HÔO qui considère que l'administration fiscale devra préférer la mise en jeu de la clause anti-abus toutes les fois que cela sera possible²⁶⁵.

Il faut également souligner le fait qu'il est possible pour l'administration de changer de procédure et de passer de la mise en œuvre de l'abus de droit à celle de la clause anti-abus. Le chemin inverse paraît plus difficile à emprunter, au vu des garanties procédurales à offrir au contribuable²⁶⁶.

Un doute subsiste quant à l'articulation entre théorie interne de l'abus de droit et mise en œuvre de la clause anti-abus de la directive.

Alors que le régime « mère-fille » interne a pour objectif de favoriser « *l'implication des sociétés mères dans le développement économique de sociétés filles* »²⁶⁷, la directive a pour but de favoriser le rapprochement des sociétés entre Etats membres en évitant une double imposition juridique. Dès lors, ne serait-il pas possible de

²⁶² C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016, §2.

²⁶³ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §1001, p.779.

²⁶⁴ Décision n°2015-726 DC du 29 décembre 2015 du Conseil constitutionnel, considérant 12.

²⁶⁵ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §37, p. 68.

²⁶⁶ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §38, p. 68.

²⁶⁷ N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015, section II §5.

rencontrer des cas qui seraient contraires à la finalité du régime « mère-fille » exposé en droit français (et qui pourrait, sous réserve que toutes les conditions soient remplies, permettre la mise en œuvre de l'article L. 64 du LPF) alors même qu'ils n'iraient pas à l'encontre de la finalité de la directive « Mère-Filiale »?²⁶⁸

Outre l'insertion de clauses anti-abus dans des directives européennes (2.1.), l'on a observé un intérêt accru des Etats pour la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales (2.2.).

²⁶⁸ M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016, §39 p. 68.

2.2. LA LUTTE CONTRE LES ABUS DANS L'EXERCICE DES CONVENTIONS FISCALES

Les contribuables décident parfois de réaliser des opérations en utilisant de manière abusive les conventions fiscales applicables. Face à ces pratiques, des clauses anti-abus, aussi bien générales que spéciales, ont vu le jour. Après avoir rappelé quelques principes de base relatifs à l'utilisation des conventions fiscales (2.2.1.), l'on s'intéressera à la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit pour lutter contre ce genre de pratiques abusives (2.2.2.) avant, enfin, de s'intéresser aux articulations possibles entre la théorie interne de l'abus de droit et les diverses clauses anti-abus dont sont désormais dotées les conventions fiscales (2.2.3.).

2.2.1. QUELQUES RAPPELS SUR LES OBJECTIFS ET LES CONDITIONS D'UTILISATION D'UNE CONVENTION FISCALE

Il convient de rappeler quelques éléments essentiels relatifs aux conventions fiscales et à leur utilisation afin, par la suite, d'analyser les abus dans leur exercice et les conséquences que cela emporte.

On s'intéressera dans le cas présent aux conventions fiscales se référant à la convention modèle OCDE.

a. Notions fondamentales relatives à l'application des conventions fiscales

Outre leur volonté de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et de protéger les contribuables, les conventions fiscales internationales ont principalement pour objet de lutter contre la double imposition juridique. D'après l'OCDE, « *la double imposition juridique internationale peut être définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques* »²⁶⁹. Dès lors, on parle de double imposition juridique lorsqu'un contribuable est imposé deux fois au titre d'un même revenu.

²⁶⁹ §1 Commentaires OCDE article 1^{er} convention modèle.

Pour être applicable, il faut que les parties à l'opération soient résidentes de l'un ou des deux Etats signataires²⁷⁰. Pour que la convention fiscale s'applique, il faut que plusieurs conditions soient réunies cumulativement. Ainsi, faut-il être une personne (en accord avec les termes de la convention), être résidente d'au moins un des deux Etats contractants et ne pas être exonérée d'impôt, à raison de l'exercice d'une activité ou de son statut, dans l'un des Etats partie à la convention.

Ensuite, la convention fiscale divise en plusieurs catégories les différents types de revenus. Pour chacun d'entre eux, des critères de rattachement à l'un et/ou à l'autre des Etats sont posés²⁷¹. Cette répartition des impositions n'est pas nécessairement exclusive. Dans le cas où elle ne le serait pas, l'Etat de résidence doit utiliser la méthode de l'exemption (dans ce cas, l'Etat de résidence perd le droit d'imposer) ou de l'imputation (l'Etat de résidence accorde un crédit d'impôt égal à l'impôt acquitté par la personne dans l'Etat source) en vue d'éliminer la double imposition juridique.

b. Le principe de subsidiarité au cœur de l'application des conventions fiscales

L'utilisation des conventions fiscales est régie par le principe de subsidiarité énoncé par le Conseil d'Etat dans l'arrêt *ministre c/ Sté Schneider Electric*²⁷².

D'après ce dernier : « *considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »²⁷³.

²⁷⁰ Articles 1^{er} et 4 de la convention modèle OCDE respectivement relatifs au champ d'application de la convention et à la notion de résident.

²⁷¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », LGDJ, 8^{ème} édition, 2017-2018, §48, p. 55.

²⁷² Arrêt du Conseil d'Etat du 28 juin 2002, n°232276, *ministre c/ Sté Schneider Electric*.

²⁷³ Arrêt du Conseil d'Etat du 28 juin 2002, n°232276, *ministre c/ Sté Schneider Electric*.

Ce faisant, d'après le principe de subsidiarité, le juge doit d'abord regarder si, d'après le droit interne, la France a le droit d'imposer et ensuite doit essayer de déterminer quelle est la catégorie de la convention fiscale à laquelle appartient le revenu en question pour déterminer si, au regard de ladite convention, la France conserve ou perd son droit d'imposer. Il existe donc une prééminence de l'examen du droit interne.

Ce principe de subsidiarité peut paraître paradoxal au regard de l'article 55 de la Constitution qui énonce : « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* »²⁷⁴.

Dans le cadre de l'articulation entre droit interne et conventions fiscales, il ne s'agit pas d'un rapport de conformité, d'autant plus que toutes les conventions fiscales ne sont pas rédigées de la même manière. Ce faisant, la notion de conformité n'apparaît pas pertinente dans ce cas. Il s'agit en réalité d'un rapport d'application : la loi interne va pouvoir être écartée par la convention fiscale qui a vocation à s'appliquer, sachant que la question de l'application d'une convention fiscale est soulevée d'office par le juge, même si elle n'a pas été soulevée par le contribuable.

2.2.2. LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT COMME MOYEN DE LUTTER CONTRE L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS

a. Stratégies dans l'utilisation des conventions fiscales

Les parties à une opération fiscale internationale peuvent décider de mettre en œuvre des stratégies afin de bénéficier abusivement des stipulations de certaines conventions fiscales. Plus exactement, deux types d'abus peuvent être distingués²⁷⁵.

Il y a, d'une part, le « *treaty shopping* » qui consiste à contourner les dispositions du droit interne grâce à l'utilisation d'une convention fiscale. Ce dernier peut également être défini comme « *l'art d'utiliser les différentes conventions fiscales internationales dans le but de diminuer la charge des contribuables, voire de l'annuler [...] Sont considérées ainsi comme des situations relevant du « treaty shopping », toutes situations consistant à tirer indûment avantage d'une convention fiscale*

²⁷⁴ Article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958, Version en vigueur au 4 octobre 1958, site Legifrance.

²⁷⁵ B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018, p. 233 et s..

internationale »²⁷⁶. L'OCDE, dans le cadre du rapport final de l'Action 6 du plan BEPS a défini le « *treaty shopping* » de la manière suivante : « *a number of arrangements through which a person who is not a resident of a Contracting State may attempt to obtain benefits that a tax treaty grants to a resident of that State* »²⁷⁷ qui pourrait être traduit comme suit : « *un certain nombre d'arrangements par lesquels une personne qui n'est pas résidente d'un État contractant peut tenter d'obtenir les avantages qu'une convention fiscale accorde à un résident de cet État* ».

D'autre part, il y a le « *rule shopping* » qui consiste pour une personne, rentrant dans le champ d'application d'une convention fiscale, à bénéficier abusivement de certaines clauses de ladite convention.

L'on peut prêter attention à deux grands types de stratégie²⁷⁸.

Tout d'abord, les parties à une opération peuvent décider de mettre en place une « société relais ». Cette stratégie consiste en l'interposition d'une société dans un Etat intermédiaire. Dès lors, « *la nature du flux entre l'Etat de la source et l'Etat de la société interposée est identique à celle du flux entre ce dernier et l'Etat du contribuable ultime* »²⁷⁹.

Ensuite, les parties à une opération fiscale internationale peuvent opter pour la mise en œuvre d'une stratégie dite « *stepping stone devices* » ou « tremplin ». Il s'agit, là encore, d'interposer une société dans un Etat intermédiaire afin de créer deux flux de nature différente et de bénéficiaire, ce faisant, d'une double déduction : « [...] *la société paie, par exemple, un intérêt à une société étrangère en faisant jouer la convention bilatérale, et la société étrangère paie un dividende à une société établie dans un Etat tiers* »²⁸⁰.

b. Sanctionner l'utilisation abusive de la convention par la théorie interne de l'abus de droit

Face à l'utilisation abusive d'une convention fiscale par des parties à une opération fiscale internationale, l'administration fiscale dispose de deux moyens²⁸¹. En effet,

²⁷⁶ M. FOURRIQUES, « Le « Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales », *Petites Affiches*, n°197, p. 3, section I.

²⁷⁷ B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018, p. 233 et s. faisant référence à OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstance – Action 6 : Final Report (OECD 2015), International Documentation IBFD, §17.

²⁷⁸ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p. 774-775.

²⁷⁹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p. 774.

²⁸⁰ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p. 775.

²⁸¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p. 775.

« les Etats n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention sur les doubles impositions lorsque des opérations qui représentent un recours abusif aux dispositions de la Convention ont été exécutées »²⁸².

L'administration fiscale peut, tout d'abord, considérer que cet abus peut être sanctionné en se fondant sur le droit interne, par exemple sur la théorie de l'abus de droit. L'Etat considère alors que « toute utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme une utilisation abusive des dispositions de la législation nationale dans le cadre duquel l'impôt est appliqué »²⁸³.

L'administration fiscale peut, sinon, considérer que l'utilisation abusive de ladite convention constitue un abus de la convention et non un abus des dispositions légales internes²⁸⁴ qui ne peut être sanctionné que dans le cadre fixé par cette dernière.

Ce choix emporte de nombreuses conséquences. Outre la question du fondement légal de la convention, se pose la question de la procédure à suivre. En effet, si l'administration décide de se fonder sur la théorie interne de l'abus de droit pour sanctionner l'utilisation abusive d'une convention fiscale et donc d'écarter ladite convention, c'est l'ensemble de la procédure qui devra s'appliquer, avec notamment la possibilité pour le contribuable de demander l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal.

La France a opté pour la première possibilité. L'administration fiscale française est en droit d'écarter l'application d'une convention fiscale sur le fondement du droit interne.

i. Arrêt *Bank of Scotland*

Ceci est affirmé pour la première fois dans l'arrêt *Bank of Scotland* rendu par le Conseil d'Etat le 29 décembre 2006²⁸⁵.

En l'espèce, une société française était exclusivement détenue par une société américaine Merrell Dow Pharmaceuticals. Au regard de la convention franco-américaine, Merrell Dow Pharmaceuticals ne pouvait pas bénéficier du remboursement de l'avoir fiscal afférent aux dividendes perçus de la filiale française. La société américaine avait alors cédé, le 5 novembre 1992, l'usufruit temporaire des titres de la filiale française à Bank of Scotland, société britannique. Cette dernière avait alors dû un peu plus de 267 millions de francs à la société américaine. Bank of Scotland, du fait de l'application de la convention franco-britannique, allait recevoir pendant trois

²⁸² §9.4 Commentaires OCDE article 1^{er} convention modèle.

²⁸³ §9.2 Commentaires OCDE article 1^{er} convention modèle.

²⁸⁴ §9.3 Commentaires OCDE article 1^{er} convention modèle.

²⁸⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, *Bank of Scotland*, n°283314.

ans des dividendes de la filiale française auxquels allait être attaché un avoir fiscal remboursable par le Trésor français.

L'administration avait refusé de rembourser l'avoir fiscal afférant aux dividendes. Alors que le tribunal administratif de Paris avait donné raison à l'administration, ladite décision fut annulée par la cour administrative d'appel de Paris²⁸⁶ qui considéra que la société britannique était bel et bien le bénéficiaire effectif de ces dividendes. Le Conseil d'Etat décida, par la suite, d'annuler la décision des juges d'appel pour dénaturation du contrat et de rejeter les demandes de la société Bank of Scotland.

Tout d'abord, il est intéressant de noter que le Conseil d'Etat considéra que l'article L. 64 du LPF, dont la version applicable aux faits litigieux était celle antérieure à la réforme de 2008²⁸⁷, était inapplicable au cas d'espèce²⁸⁸. En effet, il rejeta l'argument de la société britannique, selon lequel l'administration avait commis un abus de droit « rampant » en ne lui offrant pas les garanties procédurales afférentes à l'article L. 64 du LPF, et ce pour plusieurs raisons. Le Conseil d'Etat jugea notamment que « *n'entre pas dans le champ d'application de l'article L. 64, la remise en cause par l'administration de la portée d'un contrat qui, sans déguiser la réalisation ou le transfert d'aucun revenu, tend seulement à bénéficier abusivement d'un crédit d'impôt ou d'un taux d'imposition réduit* »²⁸⁹.

Conformément à ce qui est posé dans l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* : « *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 LPF, 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,*

²⁸⁶ Arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 23 mai 2005, n°01PA040608, *Société Bank of Scotland*.

²⁸⁷ Article L. 64 du LPF, Version en vigueur du 9 juillet 1987 au 1^{er} juin 2004, Modifié par LOI 87-502 1987-07-08 art. 14 JORF 9 juillet 1987.

²⁸⁸ N. MELOT & M. BUCHET, « Abus de droit : les arrêts *Bank of Scotland* et *Abbey National Treasury Services* à la lumière des écrits de Patrick Dibout », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, Section 1 A 2°, p.3.

²⁸⁹ Arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, *Bank of Scotland*, n°283314.

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'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »²⁹⁰. Ce faisant, l'administration peut toujours considérer comme ne lui étant pas opposable un acte fictif ou un acte relevant d'une fraude à la loi, quand bien même l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable. Dans un tel cas, l'acte est inopposable à l'administration mais la procédure et les garanties relatives à l'article L. 64 du LPF ne s'appliquent pas.

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat applique pour la première fois le principe énoncé dans l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*²⁹¹. En ce qui concerne la détermination de la fraude à la loi, les deux conditions cumulatives énoncées par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* ne sont malheureusement pas rappelées de manière explicite mais selon les auteurs, il est certain que le Conseil d'Etat s'est fondé sur ledit arrêt²⁹².

Pour le premier critère, le but exclusivement fiscal, le Conseil d'Etat souligne que l'opération a été mise en œuvre afin de bénéficier abusivement de l'application des stipulations de la convention franco-britannique relatives au remboursement de l'avoir fiscal.

Pour le second critère, celui de l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs des auteurs, le Conseil d'Etat expose beaucoup moins son raisonnement et fait référence seulement à la notion de « *bénéficiaire effectif* ».

Une fois la fraude à la loi déterminée, le Conseil d'Etat requalifie les faits : « *la fraude étant démontrée, le juge peut écarter l'opération apparente, s'en tenir à la réalité des rapports juridiques unissant les parties et en déduire que le bénéficiaire effectif des dividendes litigieux est la société américaine* »²⁹³. D'après le Conseil d'Etat, « *le flux*

²⁹⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

²⁹¹ S. REEB-BLANLUET, « Distribution de dividendes : incidence de la fraude dans la définition du bénéficiaire effectif », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, 1^{er} mai 2005, p. 592.

²⁹² N. MELOT & M. BUCHET, « Abus de droit : les arrêts *Bank of Scotland* et *Abbey National Treasury Services* à la lumière des écrits de Patrick Dibout », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, Section 1 B 1°, p.4 ; S. REEB-BLANLUET, « Distribution de dividendes : incidence de la fraude dans la définition du bénéficiaire effectif », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, 1^{er} mai 2005, p. 592 ; « L'application de la fraude à la loi au « treaty shopping » : la fin du tourisme fiscal ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1212, 15 décembre 2017, disponible sur *Lamyline*.

²⁹³ S. REEB-BLANLUET, « Distribution de dividendes : incidence de la fraude dans la définition du bénéficiaire effectif », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, 1^{er} mai 2005, p. 592.

financier entre les parties, à savoir la société américaine et la société anglaise, serait issu d'un contrat de prêt conclu entre les parties dont le remboursement serait assuré par la société française, en vertu d'une délégation par compensation avec les dividendes payés par la société française »²⁹⁴. Finalement, « *l'administration fiscale, pouvait sous le contrôle du juge, requalifier le contrat de cession litigieux comme dissimulant la réalité d'un contrat de prêt conclu dans l'unique but d'obtenir abusivement le bénéfice des clauses favorables de la convention fiscale franco-britannique* »²⁹⁵. Au regard de cette interprétation, c'est bel et bien la société américaine qui était restée propriétaire des titres de la société française et était donc le bénéficiaire effectif des dividendes.

Plusieurs remarques peuvent être formulées grâce à l'arrêt *Bank of Scotland*.

Tout d'abord, l'application d'une convention fiscale bilatérale peut être écartée sur le fondement du droit interne.

Ensuite, lorsque l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable, l'administration fiscale peut se fonder sur le principe énoncé par l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*²⁹⁶. Ce principe, associé à une procédure distincte de celle afférente à la théorie interne de l'abus de droit, est subsidiaire à l'article L. 64 du LPF, ce n'est que lorsque la théorie de l'abus de droit n'est pas applicable, que l'administration fiscale peut recourir notamment à la notion de fraude à la loi telle qu'exposée dans l'arrêt *min. c/ Sté Janfin* : la « *fraude à la loi s'applique en dehors du champ de l'abus de droit délimité par le législateur. Elle ne peut être invoquée par l'administration que si l'opération litigieuse ne relève pas du texte de l'article L. 64 du LPF* »²⁹⁷.

ii. Avis n°382545 de la Section des finances du Conseil d'Etat

L'avis n°382545 de la Section des finances du Conseil d'Etat du 31 mars 2009²⁹⁸ réitère le principe, déjà implicitement affirmé par l'arrêt *Bank of Scotland*, selon lequel l'application d'une convention fiscale peut être écartée en se fondant sur le droit interne telle que la théorie interne de l'abus de droit : « [...] *les conventions fiscales auxquelles la France est partie n'empêchent pas, dans la mesure où elles reprennent les stipulations de l'article 1^{er} du modèle de convention, et sauf si des*

²⁹⁴ N. MELOT & M. BUCHET, « Abus de droit : les arrêts *Bank of Scotland* et *Abbey National Treasury Services* à la lumière des écrits de Patrick Dibout », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, Section 1 B 1^o p.4.

²⁹⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, *Bank of Scotland*, n°283314.

²⁹⁶ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

²⁹⁷ S. REEB-BLANLUET, « Distribution de dividendes : incidence de la fraude dans la définition du bénéficiaire effectif », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, 1^{er} mai 2005, p. 592.

²⁹⁸ Avis de la Section des finances du Conseil d'Etat du 31 mars 2009, n°382545.

stipulations de la convention en cause ou des éléments relatifs au contexte ou au but dans lequel elle a été établie y font obstacle, l'application des dispositions de droit national relatives à la lutte contre la fraude à la loi et à la répression des abus de droit en matière fiscale, et permettent de remettre en cause, sous réserve que la fraude à la loi ou l'abus de droit puisse être établi, le droit d'un résident français à l'imputation d'un crédit d'impôt étranger »²⁹⁹.

Au regard de cet avis, l'administration fiscale est donc en mesure de s'appuyer sur le droit interne, notamment la théorie interne de l'abus de droit si cela est possible, pour remettre en cause l'application d'une convention fiscale dès lors que cette dernière reprend les stipulations de l'article 1^{er} de la convention modèle de l'OCDE et qu'aucun élément relatif au but ou au contexte n'y fait obstacle.

iii. Avis n°2012-42 rendu par le Comité de l'abus de droit fiscal

On a ensuite retrouvé cette idée dans l'avis n°2012-42 rendu par le Comité de l'abus de droit fiscal³⁰⁰ relatif à une société italienne détenant une villa en France. Le siège social de la société avait été déplacé au Luxembourg en décembre 2003. Quelques temps après, en octobre 2004, le bien immobilier avait été cédé. L'administration fiscale française considérait que le transfert du siège social avait été exclusivement motivé par la volonté d'éluder l'imposition afférente à la plus-value immobilière par application des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise. En effet, cette dernière aurait été soumise à imposition si la convention franco-italienne avait été applicable. En se fondant sur un faisceau d'indices tels que les paiements d'acomptes par le cessionnaire (avant et quelques jours après le transfert du siège) ou encore les échanges entre le gérant statutaire et l'avocat de la société quant à une solution plus favorable fiscalement à cette cession, le Comité a considéré que le transfert du siège n'avait été « *inspiré par aucun autre motif que celui d'éluder la plus-value réalisée lors de cession immobilière* »³⁰¹. Par ailleurs, il considère que l'opération allait à l'encontre des objectifs et finalités prévus par les Etats signataires de ladite convention. Le Comité a donc considéré qu'il était possible pour l'administration fiscale de se prévaloir de la théorie de l'abus de droit afin d'écarter l'application de la convention franco-britannique. A ce titre, elle avait la possibilité d'infliger les

²⁹⁹ Avis n°382545 de la Section des finances du Conseil d'Etat du 31 mars 2009 ; D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p.776.

³⁰⁰ Direction générale des Finances publiques, Service juridique de la fiscalité, Sous-direction du contentieux des impôts des professionnels, Séance du 25 octobre 2012 : avis rendus par le Comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n°4/2012), disponible sur le site impots.gouv.fr

³⁰¹ Avis n°2012-42 du Comité de l'abus de droit fiscal.

majorations de 80% à la société, instigatrice du montage et principale bénéficiaire de celui-ci. L'administration avait alors « pris note »³⁰² de l'avis du Comité.

iv. Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017 n°396954

Finalement, c'est l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 25 octobre 2017³⁰³ qui confirme de manière certaine la possibilité pour l'administration fiscale française de considérer que l'utilisation d'une convention fiscale par les parties à une opération peut être constitutive d'un abus de droit au sens de fraude à la loi³⁰⁴. En d'autres termes, l'administration fiscale française est en droit d'écarter l'application d'une convention fiscale en se fondant sur l'article L. 64 du LPF.

En l'espèce, une personne physique, résidente fiscale française, avait promis d'acquérir un ensemble immobilier le 30 décembre 2003. Le même jour, elle avait créé une société holding au Luxembourg dont elle détenait 99,99% du capital. Les parties à l'opération avaient par la suite conclu des avenants permettant au promettant de pouvoir se substituer une société de son choix. Finalement, c'est la société holding luxembourgeoise qui avait acquis le bien immobilier le 30 juillet 2004. La société avait vu son objet social élargi le 6 octobre 2004 et avait finalement cédé l'ensemble immobilier le 10 novembre 2005.

En application de la convention franco-luxembourgeoise conclue le 1^{er} avril 1958, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession avait été exonérée d'imposition. Cette non-imposition résultait d'une différence d'interprétation des stipulations des articles 3 et 4 de ladite convention par les deux Etats signataires³⁰⁵. D'après l'article 3 de ladite convention, seul l'Etat de situation de l'immeuble était en droit d'imposer les revenus fonciers. Mais aucune définition des revenus immobiliers perçus par une entreprise n'était donnée. Ce faisant, le Conseil d'Etat, donc la France, s'est fondé(e) sur le fait qu'en droit français les revenus immobiliers fassent partie des revenus

³⁰² Avis n°2012-42 rendu par le Comité de l'abus de droit fiscal.

³⁰³ Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954 ; « L'abus de convention internationale qualifié d'abus de droit », *La Revue Fiduciaire*, 16 novembre 2017.

³⁰⁴ « Panorama de jurisprudence – Abus de droit – Application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *La Revue fiscale du patrimoine*, n°12, décembre 2017.

³⁰⁵ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

Il est à noter que cette différence d'interprétation a été résolue par plusieurs avenants dont le premier du 24 novembre 2006 a été ratifié par la loi 2007-1815 du 24 décembre 2007 et publié par décret 2008-43 du 12 janvier 2008. Désormais, c'est la France qui a le pouvoir d'imposition concernant les revenus fonciers et les plus-values immobilières dans les cas de « détention directe des immeubles » ou « au travers « de sociétés qui, quelle que soit leur forme juridique, n'ont pas de personnalité distincte de celle de leurs membres » » - J. SAÏAC, « Convention fiscale franco-luxembourgeoise et immobilier : la fin d'une époque ? », *Option Finance*, 22 septembre 2014.

commerciaux pour considérer que ces revenus réalisés par la société luxembourgeoise (ne disposant d'aucun établissement stable en France) constituaient des bénéfices d'entreprises seulement imposables dans l'Etat de situation de la société, c'est-à-dire le Luxembourg.

L'administration fiscale française considérait que la société luxembourgeoise avait été interposée dans l'unique but de bénéficier de cette non-imposition, ce qui n'aurait pas été le cas si la personne physique avait elle-même réalisé l'opération. Elle souhaitait donc se prévaloir de l'article L. 64 du LPF.

Le Conseil d'Etat a d'abord rappelé ce que prévoyait l'article L. 64 du LPF dans sa rédaction en vigueur³⁰⁶ au moment des faits litigieux avant d'en donner une interprétation à la lumière de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*³⁰⁷ (qui éclaire l'appréciation du second critère alternatif de l'abus de droit). Ainsi, il a analysé les deux critères cumulatifs pour qu'il y ait abus de droit au sens de fraude à la loi.

En ce qui concerne l'élément subjectif, qui est la recherche d'un but exclusivement fiscal, la substance de la société luxembourgeoise a bel et bien été reconnue puisque cette dernière détenait une participation à hauteur de 17% dans un groupe.

Il convient de souligner le fait, qu'en l'espèce, ce n'est pas l'absence de substance économique de la société holding qui a été visée puisque cette dernière exerçait effectivement une activité financière, mais le caractère artificiel de l'interposition effectuée dans un but uniquement fiscal. Pour qu'il n'y ait pas montage artificiel, il faudrait non seulement que la société ne soit pas dépourvue de substance économique mais également que son interposition ne soit pas considérée comme artificielle : « *s'il est vrai que l'absence de substance de la société aurait permis de regarder comme rempli le critère tiré du but exclusivement fiscal de l'opération, l'inverse est en revanche erroné* »³⁰⁸.

L'artificialité du montage était facile à démontrer en l'espèce : « *le contribuable, qui avait initialement signé la promesse d'achat en son nom propre, avait ensuite modifié l'acte pour que lui soit substituée la société, laquelle avait alors procédé à l'acquisition avant même que son objet social n'ait été étendu à de telles opérations, cela sans avoir jamais développé aucune autre activité immobilière* »³⁰⁹. De ce fait, la

³⁰⁶ Article L. 64 du LPF, Modifié par Loi 87-502 1987-07-08 art.14 JORF 9 juillet 1987, Version en vigueur du 9 juillet 1987 au 1^{er} juin 2004, site Legifrance.

³⁰⁷ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

³⁰⁸ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

³⁰⁹ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section II A, § 19.

société holding luxembourgeoise présentait bel et bien une substance économique mais cette dernière « ne correspondait pas à l'activité litigieuse. Le contribuable lui-même en a fait l'aveu, en ajoutant l'immobilier à l'objet social de la holding. De plus, celle-ci n'a réalisé aucune autre opération de même nature, ne disposant d'aucun moyen matériel et humain pour la gestion des immeubles acquis ; pour preuve, cette gestion fut confiée à une autre entreprise [...] Bien que la société fût dotée d'une substance, son interposition s'est avérée artificielle, car elle n'était pas en mesure d'exercer l'activité que son dirigeant lui avait prétendument confiée »³¹⁰. Le Conseil d'Etat a considéré que l'interposition n'était motivée que par des raisons fiscales et « n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier et que cette société n'a jamais développé aucune autre activité immobilière en dépit du changement, d'ailleurs postérieur à l'acquisition litigieuse, de son objet social »³¹¹. Ainsi, c'est le fait même d'interposer la société dans le seul but fiscal de bénéficier de l'application de la convention franco-luxembourgeoise qui permet de remplir le critère subjectif de fraude à la loi, quand bien même la société en elle-même n'est pas artificielle et présente bien une substance économique.

Ensuite, concernant l'élément objectif, c'est-à-dire l'application littérale du texte en contrariété avec les objectifs poursuivis par les auteurs, le Conseil d'Etat a considéré que les « Etats parties à la convention franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer des stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique »³¹².

L'utilisation abusive d'une convention fiscale a déjà été considérée comme étant contraire aux objectifs posés par les Etats signataires. En effet, on retrouve cette idée dans plusieurs avis rendus par le Comité de l'abus de droit fiscal. Ainsi, dans l'avis du Comité n°2012-48, il était question du transfert de la Suisse vers le Luxembourg du siège social d'une société. Quelques jours après qu'une seconde assemblée ait voté en faveur de ce transfert, la société a procédé à la cession d'un actif immobilier situé en France. L'administration considérait que le transfert était uniquement motivé par la volonté de ne pas être imposée en France, par application de la convention franco-luxembourgeoise, au titre de la plus-value. En effet, il y aurait eu imposition si la convention franco-suisse avait été appliquée. Le Comité a alors relevé la double non-

³¹⁰ C. de la MARDIERE, « L'application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *Revue de droit fiscal*, n°10, 10 mars 2016, §3.

³¹¹ Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

³¹² Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

imposition liée aux différences d'interprétation des Etats signataires. Il a ensuite procédé à un raisonnement analogue à celui tenu par le Conseil d'Etat dans l'arrêt du 25 octobre 2017. Ainsi, il semble que le Comité se soit fondé sur l'article L. 64 du LPF alors en vigueur au moment des faits litigieux mais interprété à la lumière de la jurisprudence *min. c/ Sté Janfin*³¹³.

C'est ainsi que, dans le cadre de cet avis, le Comité a conclu au but exclusivement fiscal de l'opération puisque, au regard des éléments du cas d'espèce, le transfert n'avait été envisagé que dans le cadre de cette opération. Par ailleurs, il a conclu directement, sous la forme là-encore d'une présomption, que « *cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux Etats signataires de la convention* »³¹⁴. L'administration avait finalement « *pris note de l'avis* »³¹⁵ du Comité qui considérait comme justifiée l'utilisation de l'article L. 64 du LPF.

Le Conseil d'Etat avait, quant à lui, déjà considéré que la présence d'un montage artificiel permettait de présumer que le second critère était rempli dans l'arrêt *SAS Ingram Micro*³¹⁶. Selon certains auteurs, c'est seulement en raison de la situation d'espèce que le Conseil d'Etat avait reconnu que le second critère était implicitement rempli³¹⁷.

En réalité, la présence d'un montage artificiel constitue pour le Conseil d'Etat une présomption irréfragable de présence du second critère. Le Conseil d'Etat considère qu'il ne peut pas être dans l'objectif des auteurs des textes de donner un avantage fiscal à un montage artificiel. Ainsi, « *le montage artificiel présente, lorsqu'il intervient dans un contexte fiscal, la particularité de porter en lui-même le respect des deux critères de la fraude à la loi, qui se trouvent « confondus et révélés simultanément* »³¹⁸ »³¹⁹. Ceci signifie qu'en présence d'un acte par lequel le contribuable cherche à bénéficier de manière abusive des stipulations d'une convention fiscale, mais qui ne constitue pas en tant que tel un montage artificiel,

³¹³ Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

³¹⁴ Avis du Comité de l'abus de droit fiscal n°2012-48.

³¹⁵ Avis n°2012-48 du Comité de l'abus de droit fiscal.

³¹⁶ Arrêt du Conseil d'Etat du 19 juillet 2017, *SAS Ingram Micro*, n°408227.

³¹⁷ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section II A, §23 faisant référence à O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ?, note ss CE, 3^{ème} et 8^{ème} ch., 19 juillet 2017, n°408227, *SAS Ingram Micro*.

³¹⁸ Conclusions de J. BURGUBURU sur l'affaire du CE 14-4-2010, n°315940, Lanoux, inédite à la RJF.

³¹⁹ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

l'administration fiscale devra alors rechercher l'intention des auteurs de la convention³²⁰.

Si l'on en revient à l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, la cour administrative d'appel de Versailles avait estimé que le contribuable avait appliqué « *littéralement la convention toute entière, en violation des « objectifs poursuivis par les deux Etats signataires, lesquels ne sauraient avoir conçu ces stipulations pour des montages dépourvus de tout intérêt économique »* »³²¹. Il est intéressant de noter que le mot « *stipulations* » est employé au pluriel, ce qui signifie que c'est la convention fiscale toute entière qui est visée et non une stipulation en particulier.

Par cette décision, le Conseil d'Etat va dans le même sens que la décision de la cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre 2015³²².

Cet arrêt appelle plusieurs remarques.

Tout d'abord, le Conseil d'Etat dans son arrêt du 25 octobre 2017³²³ précise que la fraude à la loi peut être reconnue quand « *la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi* »³²⁴. Il semble donc, au regard de cet arrêt, que la théorie interne de l'abus de droit puisse être mise en œuvre par l'administration fiscale française seulement lorsque la convention fiscale est dépourvue d'une clause anti-abus générale. Toutefois, elle ne précise pas quelles seraient les conséquences en cas de présence d'une telle clause.³²⁵

Ensuite, il semble que l'application abusive d'une convention fiscale puisse être écartée si cette dernière constitue un acte fictif. Ainsi, la mise à l'écart de l'application d'une convention fiscale pourrait reposer sur la première branche de l'abus de droit³²⁶.

³²⁰ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

³²¹ C. de la MARDIERE, « L'application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *Revue de droit fiscal*, n°10, 10 mars 2016, §4.

³²² Arrêt de la cour d'appel de Versailles du 17 décembre 2015, n°13VE01281.

³²³ Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

³²⁴ Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

³²⁵ J. SAÏAC et M. LEDEE, « L'abus de droit s'applique aux stipulations des conventions fiscales », *La lettre de l'Immobilier*, supplément du n°1449 du magazine *Option Finance*, 12 février 2018 ; M. – P. HÔO et C. MAIGNAN, « Conventions fiscales et abus de droit », *Le Blog de Taj*, 30 novembre 2017.

³²⁶ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

En effet, la théorie interne de l'abus de droit, au sens de ses deux branches alternatives, est applicable dès lors qu'un contribuable cherche à bénéficier abusivement d'une norme.

Enfin, certains auteurs s'inquiètent de la possible mise en œuvre simultanée chez les deux Etats signataires de la convention mise en cause de leur théorie interne de l'abus de droit³²⁷. Il faut avoir conscience du fait que cette mise en œuvre simultanée aurait notamment pour but de comprendre la réelle portée des actes en jeu. Toutefois, des difficultés risqueraient de survenir. Il faudrait alors recourir aux procédures de règlement des différends.

Certains peuvent s'inquiéter, au nom de la sécurité juridique, de la mise en œuvre du droit interne pour écarter l'application abusive d'une convention fiscale.

Toutefois, « *en cas de fraude ou d'abus, la protection objective de l'ordre public doit l'emporter sur les considérations subjectives liées à la sécurité juridique du contribuable* »³²⁸. Dans ses conclusions relatives à l'arrêt du 17 décembre 2015³²⁹, P. DELAGE, rapporteur public, avait considéré que « *quelle que soit la norme, l'artifice est contraire à l'intention de ses rédacteurs. Dès lors, il nous semble que cette approche ne peut être regardée comme créant de l'insécurité juridique* »³³⁰.

La mise en œuvre possible de la théorie interne de l'abus de droit au sens de fraude à la loi dans le cadre de l'utilisation abusive d'une convention fiscale suppose donc, en partie, de s'intéresser à la volonté des Etats signataires de ladite convention afin de savoir si l'utilisation relève de l'application littérale du texte contrairement aux objectifs des auteurs, à moins que le montage en cause ne soit artificiel ce qui dès lors permet de présumer de manière irréfutable que le second critère cumulatif de la fraude à la loi est rempli.

Il est donc intéressant d'analyser la manière dont va être appréhendée la volonté des auteurs d'une convention fiscale. Dès lors, il faut analyser les moyens d'interprétation d'une convention fiscale.

³²⁷ A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

³²⁸ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis.

³²⁹ Arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre 2015, n°13VE01281.

³³⁰ C. de la Mardière, « L'application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *Revue de droit fiscal*, n°10, 10 mars 2016, section 3, §4, p.9.

v. Les méthodes d'interprétation d'une convention fiscale

Cette dernière doit être interprétée conformément aux articles 31 à 33 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969. Il est important de souligner le fait que la France n'a pas ratifié cette convention³³¹. Toutefois, un avis de la Section des finances du Conseil d'Etat en date du 31 mars 2009³³², dans la lignée de la jurisprudence précédente, les a considérés comme des « *principes coutumiers du droit international* ».

D'après l'article 31 §1 de la Convention de Vienne, un « *traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* ». Ce faisant, trois règles sont posées. La Commission du droit international a précisé dans ses commentaires officiels : le « *paragraphe 1 contient trois principes distincts. Le premier – celui de l'interprétation de bonne foi – découle directement de la règle pacta sunt servanda. Le deuxième constitue le fond même de la méthode de référence au texte : les parties sont présumées avoir l'intention qui ressort du sens ordinaire des termes qu'elles utilisent. Le troisième principe a trait à la fois au bon sens et à la bonne foi ; le sens ordinaire d'un terme doit être déterminé non pas dans l'abstrait, mais dans le contexte du traité et compte tenu de son objet et de son but* »³³³. On peut considérer qu'une convention fiscale a pour objet de répartir l'imposition entre les Etats signataires tandis que le but est la prévention de la double imposition juridique, voire quelquefois la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales³³⁴.

Les paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 31 traitent respectivement de la notion de contexte, de la question des accords ultérieurs et de la question des mots présentant un sens particulier.

L'article 32 de la Convention de Vienne, quant à lui, permet de faire appel à des moyens complémentaires. Parmi ces derniers, on peut penser aux commentaires de l'OCDE. Les commentaires acceptés comme indice d'interprétation sont ceux antérieurs à la conclusion de ladite convention. Ainsi, les Etats signataires, sauf réserves expresses, sont réputés avoir pris en considération les commentaires de la

³³¹ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 1 A 1° §2.

³³² Avis de la Section des finances du Conseil d'Etat, 31 mars 2009, n°382545.

³³³ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 1 A 2° §3 faisant référence aux commentaires officiels de la Commission du droit international relatifs au projet initial des articles de la Convention de Vienne en 1966 ; Arrêt du Conseil d'Etat du 11 avril 2014, n°362237, *M. Giorgis*, point 9 : « *les stipulations de la convention (...) doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but (...)* ».

³³⁴ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 3 B §10.

convention modèle OCDE en vigueur au moment de la signature de la convention. C'est ainsi que dans l'arrêt *Andritz*³³⁵, le Conseil d'Etat a refusé de prendre en compte les commentaires postérieurs³³⁶.

Un débat persiste autour de la prise en compte des commentaires postérieurs³³⁷ : alors que le Comité des affaires fiscales précise que les modifications des commentaires doivent être prises en compte dans les conventions reproduites conformément au modèle, qu'elles soient antérieures ou postérieures ; le Conseil d'Etat en s'appuyant sur la Convention de Vienne refuse la prise en compte rétroactive de tels commentaires. Certains³³⁸ s'inquiètent de la non prise en compte rétroactive des commentaires craignant ainsi un phénomène de « *commentaire gelé* » au sens où le commentaire pris en compte, nécessairement antérieur, ne serait pas en phase avec l'évolution économique des entreprises ou encore un « *effet de cliquet* » au sens où deux conventions rédigées de la même façon mais faisant référence à des commentaires différents ne seraient, dès lors, pas interprétées de la même manière.

Enfin, l'article 33 de la Convention de Vienne traite des difficultés dans les cas où la convention existe en plusieurs langues.

Si l'on revient à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre 2015³³⁹, le rapporteur public, P. DELAGE, avait rappelé les principes de la Convention de Vienne tels qu'ils avaient été analysés dans l'avis de la Section des finances du Conseil d'Etat le 31 mars 2009. Une difficulté particulière se posait dans ce cas. En effet, il s'agissait d'un litige afférent à une stipulation générale de la convention et non à une stipulation particulière, comme cela avait pu être le cas dans l'arrêt *Bank of Scotland*³⁴⁰. Finalement, le second critère a été rempli, telle une évidence ou plus exactement une présomption irréfragable, en considérant que les Etats signataires ne pouvaient pas avoir souhaité d'élargir l'application de la convention aux montages artificiels. Cette solution était totalement conforme aux conclusions du rapporteur public qui avait énoncé : « *plus largement, il s'agit de considérer que quelle que soit la norme, l'artifice est contraire à l'intention de ses*

³³⁵ Arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2003, n°233894, *SA Andritz* dont il est fait référence à plusieurs reprises : P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 3 D §12 ; A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.

³³⁶ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 3 D §12.

³³⁷ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 3 D §12.

³³⁸ P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013, section 3 D §12.

³³⁹ Affaire qui a ensuite donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

³⁴⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, *Bank of Scotland*, n°283314.

rédacteurs [...] cette approche ne peut être regardée comme créant de l'insécurité juridique »³⁴¹.

Il faut noter le fait que, quelquefois, la question qui se pose n'est pas celle de savoir si une convention fiscale a fait l'objet d'une application abusive. Dans ces cas, il s'agit alors de déterminer quelles auraient été les conséquences de l'application d'une convention fiscale si une société n'avait pas été interposée. Il s'agit donc de savoir si un abus de droit a été commis, la mise en lumière de cet abus se faisant par la comparaison entre la situation en question et la situation par application de la convention fiscale qui a été écartée. L'arrêt *SAS Thermo Electro Holdings*³⁴² en constitue un exemple.

vi. L'arrêt *SAS Thermo Electro Holdings*

En l'espèce, une société par actions simplifiée (SAS) française avait contracté un emprunt de 65 millions d'euros auprès de sa société sœur néerlandaise en novembre 2003 qui, elle-même, avait emprunté le même montant auprès de la société américaine unique associé de la société française. La société française avait alors déduit les intérêts dus au titre de l'emprunt qu'elle avait contracté.

L'administration fiscale française avait alors contesté la déductibilité de ces intérêts car elle considérait qu'en vertu du montage, l'emprunt avait été en réalité contracté auprès de la société mère américaine et que, ce faisant, l'interposition de la société néerlandaise était abusive. En réalité, cette dernière n'avait été interposée que pour éviter l'application des règles relatives à la limitation de la déductibilité des intérêts. En effet, l'article 212, 1^o du CGI interdisait pour les sociétés dont les exercices étaient clos avant le 1^{er} janvier 2007 de déduire la fraction des intérêts qui était versée aux actionnaires contrôlant l'emprunteuse et dépassant une fois et demi son capital social, sauf exemption pour les avances consenties par une société mère au sens de l'article 145 du CGI³⁴³.

Pour se défendre, la société française invoquait, en s'appuyant sur l'article 25 §3 de la convention franco-américaine, le fait que si elle avait directement contracté avec la

³⁴¹ Conclusions P. DELAGE, cour administrative d'appel de Versailles, 17 décembre 2015, n°13VE01281.

³⁴² Arrêt du Conseil d'Etat du 21 juillet 2017, n°392908, *SAS Thermo Electron Holdings*.

³⁴³ La société française ne pouvait pas ici se prévaloir de l'exemption pour les avances consenties par une société mère au sens de l'article 145 du CGI car la société américaine ne caractérisait pas une société mère au sens dudit article.

société américaine, elle n'aurait pas non plus été soumise à l'application de ces règles de sous-capitalisation.

Ce qui est intéressant dans le cas présent est le fait qu'il s'agit de savoir, en l'absence de l'interposition de la société néerlandaise, quelles auraient été les conséquences de l'application de la convention franco-américaine.

« Il ne s'agit pas ici de refuser un avantage fiscal prévu par la convention applicable au flux requalifié mais bien de déterminer si la convention se serait appliquée – en l'absence d'interposition – aurait permis à la requérante d'échapper à la règle de la limitation de la déduction des intérêts, et de ce fait, si la conclusion de l'emprunt avec la société sœur néerlandaise n'aurait pas permis d'échapper au mécanisme de sous-capitalisation (puisque'il n'aurait pas joué non plus) »³⁴⁴.

De ce fait, il s'agissait d' *« apprécier l'entrave le cas échéant apportée à la liberté d'établissement par une législation réprimant la sous-capitalisation, au regard de la législation nationale « combinée, le cas échéant, aux dispositions pertinentes des conventions évitant la double imposition » »³⁴⁵.*

La société opposait à l'administration le fait que si la convention franco-américaine avait été appliquée, l'article 25 §3 de la convention aurait empêché l'application de l'article 212 du CGI.

Le Conseil d'Etat s'est donc reporté sur les commentaires de cet article afin d'en comprendre la portée et, à cet égard, a censuré la décision rendue par la cour d'appel. L'affaire a donc été renvoyée devant une cour de renvoi.

Ce qui est intéressant dans cet arrêt est le fait que les juges, pour révéler le caractère abusif de l'opération, doivent comparer la présente situation avec celle où il n'y a pas d'interposition. Le fait d'envisager cette dernière hypothèse amène alors à appréhender quelles auraient été les conséquences de l'application de la convention fiscale adéquate.

³⁴⁴ M.-P. HÔO, « Abus de droit et conventions fiscales : le dispositif de sous-capitalisation à l'épreuve de la convention franco-américaine », *Deloitte/Taj*, disponible sur le site de Taj, 30 novembre 2017.

³⁴⁵ « Abus de droit : interprétation d'une convention fiscale bilatérale », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1211, 1^{er} décembre 2017, disponible sur LamyLine, faisant référence à la décision de la CJUE du 13 mars 2007, aff. C-524/07, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

2.2.3. LA MULTIPLICATION DES CLAUSES ANTI-ABUS CONVENTIONNELLES ET LEUR ARTICULATION AVEC LA THEORIE INTERNE DE L'ABUS DE DROIT

Il s'agit maintenant de s'intéresser à un exemple de clause anti-abus que l'on retrouve dans plusieurs conventions fiscales et également de comprendre l'articulation entre les clauses anti-abus conventionnelles et la théorie interne de l'abus de droit avant, enfin de se concentrer sur une clause anti-abus toute nouvelle, issue du plan BEPS.

a. Exemple de la clause anti-abus dite du « bénéficiaire effectif »

Les clauses anti-abus se sont multipliées au sein des conventions fiscales, on peut notamment penser à la clause dite du « bénéficiaire effectif », clause anti-abus largement présente dans les conventions fiscales rédigées sur le modèle de la convention modèle OCDE.

Cette dernière est présente aux articles 10, 11 et 12 de la convention modèle OCDE respectivement relatifs aux dividendes, aux intérêts et aux redevances.

Face à l'absence de commentaires de la notion et donc à une vision quelque peu obscure la concernant, le Conseil de l'OCDE a adopté, le 15 juillet 2014, des commentaires qui lui sont relatifs qui ont notamment permis de préciser en quoi consiste le test du bénéficiaire effectif³⁴⁶.

Ce dernier se décompose en deux étapes, sachant que l'OCDE a opté pour une approche juridique de la clause.

Tout d'abord, il s'agit de se demander si la personne qui bénéficie du revenu en question est limitée dans l'utilisation qu'elle peut en faire en vertu d'une obligation légale ou contractuelle.

Ensuite, il faut démontrer le lien direct qui existe entre le paiement, d'une part, et cette obligation, d'autre part.

L'approche économique a donc été abandonnée, notamment du fait de son caractère flou. Certains auteurs s'en félicitent. En effet, si l'approche économique avait été

³⁴⁶ A. MADEC, « La clause du bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OCDE », *Revue de droit fiscal*, n°47, 20 novembre 2014, §3.

retenue, la clause aurait été de portée générale sans pour autant offrir toutes les garanties substantielles qui devraient être assurées dans un tel cas³⁴⁷.

Cette approche juridique est volontairement restrictive, ce qui limite la portée de la clause. Cette dernière est d'autant plus limitée du fait de la clause anti-abus proposée par l'Action 6 du plan BEPS que l'on analysera dans la suite de cette étude³⁴⁸.

b. Articulation incertaine des clauses anti-abus avec la théorie interne de l'abus de droit

Face à la multiplication des clauses anti-abus au sein des conventions fiscales, se pose la question de leur articulation avec le droit interne. La jurisprudence démontre qu'il est possible pour l'administration fiscale française de se fonder sur le droit interne, notamment sur la théorie interne de l'abus de droit, pour écarter l'application d'une convention fiscale dans le cadre d'une opération fiscale internationale. Dès lors, comment articuler ce principe et la présence d'une clause anti-abus ?

Deux démonstrations existent.

➤ Première démonstration

L'articulation entre la théorie interne de l'abus de droit et la clause anti-abus de la convention fiscale repose sur la distinction entre les différents types de clauses conventionnelles anti-abus.

En effet, les clauses anti-abus générales doivent être différenciées des clauses anti-abus spéciales. L'articulation ne sera pas la même selon le type de clause anti-abus présente dans la convention fiscale en jeu³⁴⁹.

Tout d'abord, si la convention fiscale est dotée d'une clause anti-abus spéciale, telle que la clause du bénéficiaire effectif, l'administration fiscale française peut quand même décider de mettre en œuvre le droit interne. On retrouve ce principe dans l'arrêt

³⁴⁷ A. MADEC, « La clause du bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OCDE », *Revue de droit fiscal*, n°47, 20 novembre 2014, §3.

³⁴⁸ A. MADEC, « La clause du bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OCDE », *Revue de droit fiscal*, n°47, 20 novembre 2014, §3.

³⁴⁹ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section I B, §15 à 17.

*Bank of Scotland*³⁵⁰ dans lequel l'administration a écarté l'application de la convention franco-britannique sur le fondement de la fraude à la loi³⁵¹ au sens de l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*³⁵² alors même que ladite convention était pourvue d'une clause du bénéficiaire effectif.

Ce faisant, en présence d'une convention fiscale bilatérale dotée d'une clause anti-abus spéciale, l'administration fiscale française a le choix³⁵³ : l'utilisation de ladite clause ou du droit interne³⁵⁴.

Les deux règles ne présentant pas une identité d'objet, le principe qui prévoit que la norme générale capitule devant la règle générale ne s'applique pas. En effet, alors même que le droit interne utilisé consiste en la mise en œuvre d'une mesure de répression, la clause anti-abus constitue une règle d'assiette.

Par ailleurs, si la convention fiscale en jeu est dotée d'une clause anti-abus générale, il semble que la mise en œuvre du droit interne par l'un des Etats signataires, par exemple la France, soit paralysée. En effet, selon E. CREPEY, rapporteur public, « *un outil conventionnel spécialement dédié a probablement vocation à évincer les instruments nationaux ayant un objet analogue* »³⁵⁵. Ainsi, « *lorsque la convention prévoit explicitement l'hypothèse de fraude à la loi, c'est la convention qui doit servir de base juridique à l'écartement de l'effet recherché par le contribuable [...] la décision paraît interdire à l'administration, en présence d'une clause générale anti-abus dans une convention fiscale, de s'appuyer sur la théorie de l'abus de droit pour écarter le texte conventionnel* »³⁵⁶. Cette idée est contestée par certains auteurs, à l'instar de F. DEBOISSY, qui utilise là encore le fait que les deux mesures n'ont pas le même objet et que, ce faisant, l'administration devrait avoir le choix des armes³⁵⁷.

En revanche, si la convention fiscale est dépourvue d'une telle clause anti-abus générale, d'après l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017³⁵⁸, l'administration

³⁵⁰ Arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, *Bank of Scotland*, n°283314.

³⁵¹ Il faut rappeler que l'article L. 64 du LPF dans sa version applicable à l'époque des faits litigieux n'était pas applicable au cas d'espèce.

³⁵² Arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, *min. c/ Sté Janfin*, n°260050.

³⁵³ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section I B, §16.

³⁵⁴ Le droit interne pouvant être la théorie interne de l'abus de droit ou encore l'utilisation du principe énoncé dans l'arrêt *min. c/ Sté Janfin*.

³⁵⁵ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section I B, §17.

³⁵⁶ Dossier de droit fiscal, Lextenso, *Bulletin Joly Sociétés*, n°4, p.230, 01/04/2018, sous la direction de D. GUTMANN et avec la participation de P. GOUR et M. SADOWSKY, section II C sur l'abus de convention fiscale.

³⁵⁷ F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section I B, §17.

³⁵⁸ Arrêt du Conseil d'Etat du 25 octobre 2017, n°396954.

fiscale a le droit de mettre en œuvre son droit interne, telle que la théorie interne de l'abus de droit, pour écarter l'application de ladite convention.

➤ Deuxième démonstration

Il faut souligner le fait que l'on trouve dans différents écrits un autre raisonnement relatif à l'articulation entre la théorie interne de l'abus de droit et les clauses anti-abus des conventions fiscales. En se fondant sur ce qu'énonce B. GOUTHIÈRE : « *lorsqu'une convention fiscale ne précise pas qu'un Etat a le droit d'appliquer une disposition de droit interne, cela ne signifie pas qu'elle l'interdise ; le principe est inverse : c'est au contraire le droit interne qui s'applique sauf si une stipulation conventionnelle l'interdit* »³⁵⁹, et en se rapportant au principe de subsidiarité, on peut en déduire un raisonnement relatif à cette articulation.

Plus précisément, il semble que plusieurs situations puissent être distinguées³⁶⁰.

Tout d'abord, il est possible qu'il n'existe pas de clause anti-abus au sein de la convention modèle OCDE visant à sanctionner l'utilisation abusive de la convention faite par les parties à une opération fiscale internationale. Dès lors, l'administration fiscale est en droit d'écarter l'application de ladite convention par l'utilisation de la théorie interne de l'abus de droit.

Ensuite, il est possible que l'utilisation abusive de la convention soit sanctionnée dans la convention modèle OCDE par la présence d'une clause anti-abus qui porte spécifiquement sur cette situation. Il s'agit alors de savoir si la convention en cause reprend cette clause.

Si la convention fiscale en question reprend la clause anti-abus de la convention modèle OCDE, l'administration se fonde alors sur cette clause pour sanctionner l'abus.

En revanche, si une telle clause n'est pas reprise dans la convention en question, il convient alors de se demander si la convention a été signée antérieurement ou postérieurement à l'insertion de la clause anti-abus dans la convention modèle OCDE.

³⁵⁹ B. GOUTHIÈRE, « Les impôts dans les affaires internationales », 9^e édition, 2014, n°10720.

³⁶⁰ Avis de la Section des finances du Conseil d'Etat du 31 mars 2009, n°382545, Droit fiscal n°22 commentaire n°339 ; R. JIRARI, « La notion de substance en fiscalité internationale, outil de lutte contre le « *treaty shopping* » », Mémoire Master 2 Professionnel Fiscalité Internationale, 2015-2016, Université Paris II Panthéon-Assas – HEC Paris, p. 65 et s..

Si elle a été conclue antérieurement, l'administration est toujours en droit de mettre en œuvre l'article L. 64 du LPF, pour sanctionner l'abus.

En revanche, si elle a été signée postérieurement à l'insertion de la clause anti-abus dans la convention modèle et qu'elle en est, elle-même, dépourvue, cela témoigne de la volonté des Etats signataires de ne pas doter la convention d'une clause anti-abus et écarte, de ce fait, la possibilité pour l'administration fiscale de mettre en œuvre la théorie interne de l'abus de droit.

Il est à noter que, quel que soit le raisonnement pour lequel on opte, la mise en œuvre d'une clause anti-abus prévue dans la convention entraîne évidemment la non-application de la procédure et des pénalités relatives à la théorie interne de l'abus de droit.

c. La clause anti-abus générale prévue par l'Action n°6 du plan « BEPS »

Le renforcement de la lutte contre les pratiques abusives dans un contexte international est illustrée par le plan « BEPS » qui en son Action 6 vise spécifiquement la répression de l'utilisation abusive des conventions fiscales³⁶¹. Cette action vise à « *élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas* »³⁶².

i. Les modèles de clause

Deux modèles sont proposés au sein de l'Action 6 du plan « BEPS ».

Le premier modèle est le modèle « LOB » (*Limitation of Benefits* – clause de limitation des bénéficiaires), proche de ce qui existe aux Etats-Unis, qui repose sur la reconnaissance de critères objectifs. Comme le résume G. BACHELIER, « *cette clause, particulièrement détaillée, implique une série de « tests » successifs en vue de vérifier si le résident remplit des critères objectifs ouvrant droit au bénéfice de la convention (présenter un certain profil, exercer une activité dans l'Etat de*

³⁶¹ D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018, §999, p. 776.

³⁶² Plan Action BEPS (*Base erosion and profit shifting*), OCDE, Action 6, p. 20.

résidence...) »³⁶³. Ce modèle consiste à identifier un certain nombre de situations. Si le contribuable se retrouve dans l'une d'elles, il rentre alors dans le champ d'application de la clause. Cette méthode est assez complexe à mettre en place puisqu'elle suppose l'identification au préalable d'un certain nombre de situations³⁶⁴.

Le second modèle est le modèle « PPT » (*Principal Purpose Test*) qui repose sur l'appréciation du motif principal du montage ou de la transaction au regard de l'objet et du but de la convention.

Ces derniers ont été repris dans l'article 7 de l'Instrument Multilatéral³⁶⁵, signé³⁶⁶ à Paris le 7 juin 2017 par 68 Etats³⁶⁷ dont la France, qui a pour objectif la mise en œuvre du plan « BEPS » en modifiant les conventions bilatérales entre Etats de l'OCDE couvertes par cet Instrument Multilatéral³⁶⁸.

La France a décidé d'opter pour le modèle « PPT »³⁶⁹, comme la plupart des Etats signataires de l'Instrument Multilatéral. Dans la suite de notre analyse, nous nous concentrerons donc sur les conventions bilatérales dont la France est partie et qui reposent sur le modèle « PPT ».

C'est ainsi que la convention prévoit en son article 7 paragraphe 1 la méthode « PPT » : *« nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans*

³⁶³ G. BACHELIER, « Quel avenir pour l'abus de droit fiscal à la française – Plan de l'intervention », 10 octobre 2016.

³⁶⁴ E. LESPRIT, M.-C. MAHIEU, J. MUSSARD, « L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ? », *Revue européenne et internationale de Droit Fiscal*, décembre 2017 (repris sur *Le blog de TAJ*, 12 janvier 2018).

³⁶⁵ Egalement appelé « Convention Multilatérale ».

³⁶⁶ La signature témoigne de la volonté des Etats signataires de soumettre les conventions fiscales couvertes dont ils sont partie aux mesures prévues par l'Instrument Multilatéral.

³⁶⁷ Désormais 71 Etats.

³⁶⁸ C. SILBERZTEIN, B. GRANDEL et J.-B. TRISTRAM, « La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant ! », *Revue de droit fiscal*, n°39, 28 septembre 2017.

Pour qu'une convention soit couverte, c'est-à-dire que les Etats signataires souhaitent modifier par la signature de l'Instrument Multilatéral de l'OCDE, il faut non seulement que les Etats aient signé l'Instrument Multilatéral mais qu'ils décident que la convention qui les unit sera couverte par l'Instrument Multilatéral.

³⁶⁹ G. GLON et M.-H. PINARD-FABRO, « Convention multilatérale : le début d'une nouvelle ère en fiscalité internationale », *L'AGEFI HEBDO*, 28 septembre au 4 octobre 2017, p.30.

ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte ».

- ii. La relation étroite entre la clause anti-abus générale issue du modèle « PPT » et le préambule

Il est à noter que l'Action 6 du plan « BEPS » prévoit l'insertion d'un préambule dans les conventions fiscales couvertes : « *Entendant éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscal/éviterement fiscal (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus par la présente convention au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces)* ». Ceci témoigne également de la volonté affirmée des Etats de l'OCDE signataires de l'Instrument Multilatéral de lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales qui prend, le plus souvent, la forme de « *treaty shopping* ».

Ce dernier est en quelque sorte appliqué à l'article 7 de l'Instrument Multilatéral et permet, par la même occasion, d'éclairer ce dernier³⁷⁰.

- iii. Le champ d'application de la clause anti-abus générale issue du modèle « PPT »

Il faut souligner que la clause anti-abus générale, sous la forme du modèle « PPT », présente un champ d'application plus large que la notion d'abus de droit français ou de la notion d'abus de droit définie par la CJUE : « *les avantages de la convention ne pourront être octroyés s'il est raisonnable de conclure, compte tenu des faits et circonstances, que l'obtention de ces avantages est l'un des principaux motifs de la transaction sauf à démontrer que l'octroi de l'avantage serait en accord avec l'objet et le but de la disposition conventionnelle concernée* »³⁷¹.

Elle traite donc des montages dont l'un des objectifs « *principaux* » et non dont le but serait « *exclusivement* » fiscal.

³⁷⁰ B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018.

³⁷¹ Traduction de la clause anti-abus issue du modèle « PPT » proposée par A. de l'ESTOILE-CAMPI, « *Interprétation des conventions fiscales internationales : la Révolution en Marche ?* », *Option Finance*, 11 septembre 2017.

Cette clause anti-abus générale vise, ce faisant, un plus grand nombre de cas que la théorie interne de l'abus de droit ou que l'abus de droit défini par la CJUE. Cela témoigne de l'importance de la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, abus qui est alors considéré de manière plus large que la théorie interne de l'abus de droit. Les parties à une opération fiscale internationale devront, dès lors, être attentives à la présence de cette clause anti-abus au sein de la convention fiscale.

Une des questions qui va se poser relativement à cette clause anti-abus est celle de son articulation avec des clauses anti-abus spécifiques.

Quand bien même ces dernières n'ont pas vocation à s'appliquer à une situation, cette dernière peut toujours rentrer dans le champ d'application de la clause anti-abus générale. Ce faisant, cette clause renforce le pouvoir des clauses anti-abus spécifiques³⁷².

iv. La preuve de l'abus selon la clause anti-abus générale issue du modèle « PPT »

La clause anti-abus prévue par le modèle « PPT », en termes de preuve, se décompose en deux éléments.

Il s'agit, d'abord, pour l'administration fiscale, de démontrer que l'opération ou le montage mis en œuvre par le contribuable consistait principalement en la recherche du bénéficiaire en question ; à charge ensuite pour le contribuable de démontrer le contraire. Par la suite, le contribuable doit démontrer, qu'en réalité, le montage était conforme aux objectifs posés par les stipulations de la convention mises en jeu.

Cette subdivision de la clause en deux étapes amène à formuler plusieurs remarques³⁷³.

Tout d'abord, dès la première étape, l'administration fiscale anticipe la seconde étape et, ce faisant, s'intéresse à l'interprétation qui peut être faite des objectifs des stipulations en cause.

Par ailleurs, la question de l'interprétation du ou des objectifs des stipulations de la convention peut constituer un écueil majeur. En effet, quand bien même le préambule de la convention proposé par l'Action 6 du plan « BEPS » a pour objet de démontrer

³⁷² B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018.

³⁷³ B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018.

que la convention vise, certes, à lutter contre la double imposition juridique mais ne doit pas favoriser la double non-imposition, ce dernier est trop large pour permettre d'appréhender spécifiquement le ou les objectifs des stipulations en question³⁷⁴. Il faudrait alors, peut-être, se référer aux règles prévues par la Convention de Vienne.

v. La conformité de la clause anti-abus générale issue du modèle « PPT » avec le droit européen

Des questions se posent également concernant la conformité de la clause anti-abus générale issue du modèle « PPT » avec le droit européen, notamment du fait de sa formulation quelque peu vague et de son champ d'application volontairement large. Ainsi, un équilibre devrait être trouvé entre la volonté de lutter de manière efficace contre les abus dans l'utilisation des conventions fiscales et la conformité avec le droit européen.

Tout d'abord, il faut souligner le fait que la Commission européenne, le 28 janvier 2016, a émis le « *Anti Tax Avoidance Package* »³⁷⁵ au sein duquel on trouve une recommandation relative à l'application des mesures qui visent à lutter contre les abus. L'idée est d'aider les Etats à adopter la clause dans les conventions fiscales couvertes de manière à ce que cette clause soit conforme au droit européen.

Dans le cadre de cette recommandation, la clause renvoie à la question des activités économiques authentiques, contrairement à ce qui est proposé par l'OCDE au sein du plan « BEPS » et de l'Instrument Multilatéral.

Cette clause peut être considérée comme constituant une restriction aux libertés d'établissement et/ou de circulation des capitaux³⁷⁶.

Au regard de la jurisprudence de la CJUE, il semble que justifier cette restriction en se fondant seulement sur la lutte contre l'évasion fiscale serait plus que difficile³⁷⁷. En revanche, légitimer une telle restriction en associant la précédente justification avec la préservation de la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposer semble peut-être possible.

³⁷⁴ « *Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative : Prevention of Treaty Abuse* », *Bulletin for international Taxation*, January/February 2016.

³⁷⁵ Dont la traduction officielle française peut laisser à désirer : « Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale ».

³⁷⁶ « *The principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU law ?* », *European Taxation*, December 2016.

³⁷⁷ « *The principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU law ?* », *European Taxation*, December 2016.

Mais, même dans un tel cas, la mesure ne passerait pas le test de proportionnalité³⁷⁸, notamment parce que la clause ne respecterait pas le principe de sécurité juridique puisqu'elle pourrait être considérée comme manquant de clarté, de précision, le contribuable ne sachant pas réellement à quelles conséquences il s'expose, notamment en ce qui concerne l'expression « *raisonnable de conclure* »³⁷⁹.

Ce faisant, la clause anti-abus issue du modèle « PPT » constitue une clause anti-abus générale dont l'insertion et la mise en œuvre susciteront des incertitudes et, peut-être, quelques conflits.

³⁷⁸ « The principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU law ? », *European Taxation*, December 2016.

³⁷⁹ B. KUZNIACKI, « The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI : Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application », *World Tax Journal*, May 2018, p. 284.

CONCLUSION

Cette réflexion avait pour objectif de mettre en lumière les différentes problématiques relatives au sujet : « abus de droit dans les opérations fiscales internationales » ainsi que les réponses apportées tant sur le plan jurisprudentiel que doctrinal.

Après avoir rappelé les principes fondamentaux encadrant l'abus de droit en droit fiscal français, nous avons observé que l'administration fiscale française mettait souvent en jeu la théorie interne de l'abus de droit dans des opérations fiscales transfrontalières européennes. Les différents cas jurisprudentiels analysés ont alors permis de souligner l'importance de la notion de « substance économique ».

Cet interventionnisme français a soulevé des questions de légitimité d'un point de vue européen. Ainsi, la mise en œuvre de la théorie interne de l'abus de droit dans des opérations intracommunautaires constitue une restriction à certaines libertés fondamentales (généralement la liberté d'établissement) qui est justifiée par le droit européen dès lors qu'elle poursuit spécifiquement une opération constitutive d'un abus de droit au sens communautaire.

L'analyse a ensuite porté sur les clauses anti-abus qui se sont multipliées dans les directives européennes comme dans les conventions fiscales internationales.

L'on s'est efforcé de comprendre la diversité de ces clauses et, surtout, d'appréhender leur articulation, quelquefois complexe, avec la théorie interne de l'abus de droit.

Le plan « BEPS » qui a donné naissance à l'Instrument Multilatéral constitue un témoignage supplémentaire de cette lutte des Etats contre l'utilisation abusive des traités internationaux. L'Action 6 du plan « BEPS » vise spécifiquement cette lutte mais la clause anti-abus générale fondée sur le modèle « PPT » à laquelle elle donne notamment naissance est source de nombreuses incertitudes. On peut légitimement penser que la question de la conformité de cette clause au droit européen se posera et justifiera, à court ou moyen terme, une réflexion approfondie.

BIBLIOGRAPHIE

Articles utilisés :

C. ACARD, N. GENESTIER, G. EXERJEAN, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (3^e volet) – Etude de structures en matière de fiscalité financière », *Revue de droit fiscal*, n°13, 31 mars 2016.

G. BACHELIER, « Quel avenir pour l'abus de droit fiscal à la française – Plan de l'intervention », 10 octobre 2016.

E. BOKDAM-TOGNETTI, « Régime des sociétés mères et abus de droit : de l'arrêt Sté Pléiade à l'arrêt Groupement Charbonnier Montdidierien, retour sur dix ans de jurisprudence du Conseil d'Etat », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014.

E. BOKDAM-TOGNETTI, « Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie », *RJF* 2013, *Ed. Francis Lefebvre*.

S. BOUVIER et P. COMBES, « Les contours ambigus de la « substance économique » dans le contexte de la théorie de l'abus de droit », *Option finance*, 26 octobre 2015.

N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°31-35, 30 juillet 2015.

M. BUCHET, « Procédures fiscales – Abus de droit et fusion de coquilles en vue de bénéficier d'une imputation de reports déficitaires », *Revue de droit fiscal*, n°26, 26 juin 2014.

F. DEBOISSY, « L'abus du régime des sociétés mères », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014.

F. DEBOISSY, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », *Revue des contrats*, n°3.

F. DEBOISSY, « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Revue de droit fiscal*, n°16, 21 avril 2016.

F. DEBOISSY, « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Revue de droit fiscal*, n°49, 8 décembre 2016.

F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis.

B. DELAUNAY, « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », *Revue de droit fiscal*, n°39, 26 septembre 2013.

A. de l'ESTOILE-CAMPI, « Interprétation des conventions fiscales internationales : la Révolution en Marche ? », *Option Finance*, 11 septembre 2017.

P. FERNOUX, « Abus de droit – Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°23, 5 juin 2008.

P. FERNOUX, « La substance d'une société dans la mécanique de l'abus de droit », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière*, n°11, 17 mars 2017.

- O. FOUQUET, « La réforme de l'abus de droit : pour quoi faire ? », Ed. Francis Lefebvre, 27/09/2013.
- O. FOUQUET, « La définition de l'abus de droit en question ? », *Revue de droit fiscal*, n°43-44, 26 octobre 2017.
- O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF 2006*, Ed. Francis Lefebvre.
- M. FOURRIQUES, « Le « Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales », *Petites Affiches*, n°197.
- G. GLON et M.-H. PINARD-FABRO, « Convention multilatérale : le début d'une nouvelle ère en fiscalité internationale », *L'AGEFI HEBDO*, 28 septembre au 4 octobre 2017.
- B. GOUTHIÈRE, « Les impôts dans les affaires internationales », 9^e édition, 2014, n°10720.
- D. GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018.
- D. GUTMANN, « Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », FR 56/08, Ed. Francis Lefebvre, paru le 21/11/08.
- D. GUTMANN et S. AUSTRY, « L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi », Site du cabinet d'avocat CMS Francis Lefebvre Avocats.
- M. – P. HÔO, « Fiscalité des entreprises – Impôt sur les sociétés – Aménagement du régime mère-fille », *La Semaine Juridique – Notariale et Immobilière*, n°3, 22 janvier 2016.
- A. ILJIC, Distributions de dividendes et émissions d'obligations remboursables en actions : réflexions sur l'affaire SAS Ingram Micro », *RJF 3/2017*, n°250.
- A. ILJIC, « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n°70, Novembre 2017, disponible sur le site Editions Francis Lefebvre.
- R. JIRARI, « La notion de substance en fiscalité internationale, outil de lutte contre le « treaty shopping » », Mémoire Master 2 Professionnel Fiscalité Internationale, 2015-2016, Université Paris II Panthéon-Assas – HEC Paris.
- Y. de KERGOS et J. MONSENEGO, « L'abus de droit à l'épreuve du droit européen », 22 juin 2005, *Les Echos*.
- C. KESSEDJIAN, « Autonomie en droit européen – Stratégie des citoyens, des entreprises et des Etats », Ed. Panthéon Assas, Colloque.
- B. KUZNIACKI, « *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application* », *World Tax Journal*, May 2018.
- E. LESPRIT, M.-C. MAHIEU, J. MUSSARD, « L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ? », *Revue européenne et internationale de Droit Fiscal*, décembre 2017 (repris sur *Le blog de TAJ*, 12 janvier 2018).
- F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, *Revue de droit fiscal*, n°9, 3 mars 2011.

- A. MADEC, « La clause du bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OCDE », *Revue de droit fiscal*, n°47, 20 novembre 2014.
- C. de la MARDIERE, « L'application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *Revue de droit fiscal*, n°10, 10 mars 2016.
- P. MARTIN, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013.
- E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n°24, 13 juin 2013.
- N. MELOT & M. BUCHET, « Abus de droit : les arrêts *Bank of Scotland* et *Abbey National Treasury Services* à la lumière des écrits de Patrick Dibout », *Revue de droit fiscal*, n°24, 13 juin 2013.
- M. MENJUCQ, « Droit international et européen des sociétés », *LGDJ*, 8^{ème} édition, 2017-2018.
- C. NOUEL, « La nouvelle définition de l'abus de droit », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5.
- F. PERROTIN, « L'abus de droit sur la sellette », *Petites Affiches, Lextenso*, n°211, p.4, 22 octobre 2013.
- F. PERROTIN, « Abus de droit et recours à une société panaméenne », *Petites Affiches, Lextenso*, n°89, p.7, 05/05/2009.
- P.-F. RACINE, « Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ? », *Revue Droit fiscal*, 10 juin 2010, n°23.
- S. REEB-BLANLUET, « Distribution de dividendes : incidence de la fraude dans la définition du bénéficiaire effectif », *Bulletin Joly Sociétés*, n°5, 1^{er} mai 2005.
- J. SAIAC, « Convention fiscale franco-luxembourgeoise et immobilier : la fin d'une époque ? », *Option Finance*, 22 septembre 2014.
- J. SAIAC et M. LEDEE, « L'abus de droit s'applique aux stipulations des conventions fiscales », *La lettre de l'Immobilier*, supplément du n°1449 du magazine *Option Finance*, 12 février 2018 ; M. – P. Hôo et C. MAIGNAN, « Conventions fiscales et abus de droit », *Le Blog de Taj*, 30 novembre 2017.
- Y. SERANDOUR, « L'abus de droit selon la CJCE – A propos de l'arrêt Halifax », *Droit fiscal*, n°16, 20 avril 2016.
- C. SILBERZTEIN, B. GRANEL et J.-B. TRISTRAM, « La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant ! », *Revue de droit fiscal*, n°39, 28 septembre 2017.
- L. TASOČAK, « Substance économique et abus de droit : le réalisme fiscal à tout prix ? », *Revue de droit fiscal*, n°30-35.
- J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92.
- J. TUROT, « Demain, serons-nous tous des Al Capone ? A propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°36, 5 septembre 2013.

Autres articles :

« Emission au profit de la société mère d'obligations remboursables en actions concomitante à une distribution de dividendes : confirmation de la qualification d'abus de droit », *Revue de droit fiscal*, n°15, 13 avril 2017.

« Article 209 B et droit communautaire – La CJCE précise la notion de montage purement artificiel », *Ed. Francis Lefebvre*, 4/10/2016.

« Régime « mère-fille » : adoption d'une règle générale « anti-abus » par l'Union européenne », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1151, 1^{er} mars 2015, disponible sur LamyLine.

« Dispositif anti-abus du régime mère fille », *Le lamy Optimisation fiscale de l'entreprise*, Partie 7 Etude 710 Section III, mis à jour en février 2017.

« Régime « mère-fille » : adoption d'une règle générale « anti-abus » par l'Union européenne », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1151, 1^{er} mars 2015, disponible sur LamyLine.

« Dispositif anti-abus du régime mère fille », *Le lamy Optimisation fiscale de l'entreprise*, Partie 7 Etude 710 Section III, mis à jour en février 2017 et « Régime mère-fille : commentaires relatifs à la clause anti-abus », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1182, 15 juillet 2016, disponible sur LamyLine.

« L'application de la fraude à la loi au « treaty shopping » : la fin du tourisme fiscal ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1212, 15 décembre 2017, disponible sur Lamyline.

« Panorama de jurisprudence – Abus de droit – Application du concept d'abus de droit à une convention fiscale internationale », *La Revue fiscale du patrimoine*, n°12, décembre 2017

« Abus de droit : interprétation d'une convention fiscale bilatérale », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1211, 1^{er} décembre 2017, disponible sur LamyLine.

Dossier de droit fiscal, Lextenso, *Bulletin Joly Sociétés*, n°4, p.230, 01/04/2018, sous la direction de D. GUTMANN et avec la participation de P. GOUR et M. SADOWSKY, section II C sur l'abus de convention fiscale.

« L'abus de convention internationale qualifié d'abus de droit », *La Revue Fiduciaire*, 16 novembre 2017.

« *The principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU law ?* », *European Taxation*, December 2016.

« *Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative : Prevention of Treaty Abuse* », *Bulletin for international Taxation*, January/February 2016.

Autres sources :

Legifrance