

**INTERPRETATION FRANÇAISE ET INTERPRETATION EUROPEENNE
DE L'ABUS DE DROIT.**

Par Olivier Fouquet,

Président de la Section des Finances du Conseil d'Etat

La comparaison entre la décision du Conseil d'Etat du 18 mai 2005 n° 267087, min. c/ Sté Sagal (RJF 8-9/05 n° 910, chronique RJF 12/05 p. 943, concl. P. Collin BDCF 8-9/05 n° 110, obs. O. Fouquet Rev. adm. n° 347 p. 482, obs. N. Chahid-Nourai BGFE 4/05 p. 21) et l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 21 février 2006 aff. 255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd (ci-après décisions n° 648, concl. L.-M. Poiares Maduro BDCF 5/06 n° 68), conduit à s'interroger sur la convergence de la jurisprudence nationale et de la jurisprudence communautaire.

On sait que dans **l'affaire Sté Sagal**, relative à l'impôt sur les sociétés, l'administration française critiquait un montage consistant pour des sociétés françaises à participer au capital d'une société de droit luxembourgeois créée sous le régime du holding de la loi de 1929, alors qu'il ressortait des circonstances de l'affaire que ce montage était purement artificiel, la société étant dépourvue de toute substance, et qu'il n'avait pu, par suite, être inspiré que par la recherche d'un avantage exclusivement fiscal.

Dans **l'affaire Halifax, relative à la TVA**, l'administration anglaise critiquait un montage qui avait permis à Halifax, établissement bancaire ne pouvant récupérer que moins de 5 % de la TVA acquittée en amont, de transférer à une de ses filiales (Leeds Development) passant un accord avec une autre de ses filiales (County) la possibilité d'obtenir le remboursement de la quasi-totalité de la TVA ayant grevé les travaux de construction de centres d'appel qu'Halifax désirait réaliser pour les besoins de son activité commerciale.

La lecture de l'arrêt de la Cour de justice et des conclusions de l'avocat général donne le sentiment d'une convergence indéniable entre la conception qu'a la Cour de l'abus de droit en matière de TVA, c'est-à-dire, dans une matière fiscale relevant de la compétence communautaire, et la jurisprudence du Conseil d'Etat sur l'abus de droit en matière de droit fiscal national.

Une convergence indéniable

Nous indiquerons liminairement que la comparaison entre les deux décisions n'a d'intérêt que pour l'analyse du critère français de l'abus de droit fondé sur la recherche d'un but exclusivement fiscal, à l'exclusion du critère fondé sur la fictivité de l'acte (sauf à rapprocher cette fictivité du montage purement artificiel). On sait d'ailleurs que

ce dernier critère joue un rôle résiduel dans la jurisprudence du Conseil d'Etat qui a appris depuis longtemps à appréhender la réalité sans passer par l'abus de droit : cf. L. Olléon, « L'être, le paraître et l'abus de droit » RJF 4/03 p. 303.

Signalons également que la Cour de justice réaffirme à l'occasion de son arrêt sa conception du caractère objectif du régime de la TVA. Des opérations de livraison de biens ou des opérations de prestations de services auxquelles se livre un assujetti caractérisent une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité. La circonstance que ces opérations ne sont faites que dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal n'a pas en soi d'incidence sur l'existence d'une livraison de biens, d'une prestation de services ou d'une activité économique (points 55 à 60 de l'arrêt). Cette conception rejoint celle d'une jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat selon laquelle la théorie de l'acte anormal de gestion n'est pas applicable dans le domaine de la TVA (CE 19 février 1975 n° 93262 : RJF 4/75 n° 183 ; CE 16 juin 1986 n° 42523, Richard : RJF 10/86 n° 927 ; CE 4 mars 1985 n° 41398, SNC d'Arsac et Cie : RJF 5/85 n° 700 ; CE 6 juillet 1988 n° 46549, SCI Le Chanel : RJF 10/88 n° 1085).

S'agissant de la convergence des analyses de la Cour de justice et du Conseil d'Etat, elle nous paraît se manifester sur trois points majeurs : les sources de l'abus de droit, le droit à l'optimisation fiscale, les critères de l'abus de droit en matière fiscale.

1) La Cour de justice (point 69) rappelle qu'il existe un « principe général d'interdiction de pratiques abusives » que sa jurisprudence a dégagé dans les matières non fiscales du droit communautaire. Un opérateur économique ne peut pas se prévaloir du bénéfice des normes communautaires lorsqu'il réalise des opérations dans le seul but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire. Dans son arrêt du 14 décembre 2000 aff. 110/99, Emsland-Stärke (Rec. p. I-11569), la Cour a déjà défini les deux critères de l'abus qu'elle va transposer en l'espèce à la matière TVA : d'une part, le non-respect, sous l'apparence d'une régularité formelle, des objectifs poursuivis par la réglementation communautaire et, d'autre part, la recherche exclusive (« un seul but ») d'un avantage prévu par la réglementation en créant artificiellement les conditions de son obtention. Comme l'expose l'avocat général dans ses conclusions, il s'agit d'un principe régissant l'interprétation du droit communautaire (point 69) qui existe sans avoir besoin d'être reconnu expressément par le législateur communautaire (point 75).

Les sources de la conception française de l'abus de droit ne nous semblent guère différentes. L'abus de droit n'est pas propre au droit fiscal. Son origine est civiliste. 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** (cf. O. Fouquet et N. Chahid-Nourai, « Optimisation fiscale et abus de droit » : EFE 1989 p. 48).

Dès le XIXe siècle, la jurisprudence de la Cour de cassation a fait prévaloir, en matière de droits d'enregistrement, la substance sur la forme pour appréhender la réalité

dissimulée. Au demeurant, il n'échappe à personne que la définition jurisprudentielle de l'abus de droit, telle qu'elle résulte de l'arrêt CE 10 juin 1981 n° 19079 plén. : RJF 9/81 n° 787, concl. Lobry Dr. fisc. 48-49/81 c. 2187, ne doit pas grand chose au texte même de l'article L 64 du LPF, issu des lois des 13 janvier 1941, 27 décembre 1963 et 8 juillet 1987.

Même en l'absence de texte, la jurisprudence du Conseil d'Etat serait sans doute aujourd'hui la même. La principale conséquence de l'intervention du législateur français aura été, paradoxalement, de limiter le champ de l'abus de droit aux seuls impôts désignés expressément par les textes : il a fallu compléter l'article L 64 A du LPF pour faire entrer la taxe professionnelle dans le champ de l'abus de droit.

2) Le deuxième point de convergence notable nous paraît résider dans la reconnaissance du droit du contribuable à l'optimisation fiscale. Cette reconnaissance de la part de la Cour est d'autant plus solide qu'elle est fondée sur l'impératif de sécurité juridique dont elle indique qu'il doit être appliqué avec rigueur en matière fiscale (point 72). Selon la Cour, la 6e directive n'impose pas à l'assujetti de choisir la voie qui implique le montant de la TVA le plus élevé (point 73). La Cour se réfère expressément aux conclusions (point 85) de l'avocat général pour affirmer le droit de l'assujetti de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale. Pour l'avocat général, l'interdiction des pratiques abusives a pour contrepartie l'existence d'une « panoplie des choix laissés ouverts aux contribuables ».

La jurisprudence du Conseil d'Etat s'est orientée depuis longtemps dans ce sens en refusant à l'administration le droit d'imposer au contribuable le choix de la voie fiscalement la plus onéreuse, qu'il s'agisse par exemple du choix entre l'abandon de créance ou la recapitalisation de la filiale (CE 17 décembre 1984 n° 52341 : RJF 2/85 n° 205, concl. O. Fouquet Rev. sociétés 1/85 p. 145) ou du sens des fusions (CE 21 mars 1986 n° 53002, Sté Auriège : RJF 5/86 n° 470 avec concl. O. Fouquet p. 267).

3) Le troisième point de convergence, sans doute le plus remarquable, est celui des critères de l'abus de droit en matière fiscale. Pour la Cour de justice, l'existence d'une pratique abusive est caractérisée par deux éléments (points 74 et 75). D'une 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.

Le premier critère qu'il nous paraît inutile de développer est inhérent à la conception même de l'abus de droit et se trouve implicitement contenu dans la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Le second critère est, en revanche, beaucoup plus riche d'enseignements pour le juge national. Il ne semble pas tout d'abord qu'il faille attacher une importance décisive au terme « essentiel » utilisé par la Cour pour caractériser le but poursuivi par l'opérateur, en l'opposant à la formule utilisée par le Conseil d'Etat (« aucun motif autre que celui

d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales »). En effet, la Cour ajoute, en faisant référence aux conclusions de l'avocat général, que « l'interdiction de 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 ». L'avocat général justifiait son analyse (point 89 de ses conclusions) par le principe de sécurité juridique qui excluait de laisser à l'administration fiscale « un pouvoir d'appréciation beaucoup trop vaste » qui lui aurait permis de décider qu'elle était l'objectif prédominant d'une opération donnée. Cette analyse est très proche des préoccupations de la jurisprudence du Conseil d'Etat qui, en fondant l'existence de l'abus de droit sur la recherche d'un but exclusivement fiscal, a entendu retenir un critère objectif ne donnant pas prise à une appréciation subjective. Au demeurant, on rappellera que la Cour de justice, dans son arrêt Emsland-Stärke susmentionné par lequel elle a défini le plus complètement l'abus de droit en matière non fiscale, a utilisé les termes « seul but » et non « but essentiel ».

L'aspect le plus intéressant, à nos yeux, de l'arrêt de la Cour de justice réside dans les conditions dans lesquelles la Cour admet **la démonstration du but essentiel poursuivi par les opérations en cause**.

La Cour indique (point 81) que la juridiction nationale peut prendre en considération « le caractère purement artificiel » des 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. Elle se réfère à son précédent arrêt Emsland-Stärke que l'avocat général avait analysé dans ses conclusions (points 70 et 71) pour en déduire que le but poursuivi ne pouvait pas être apprécié subjectivement mais devait être déduit de circonstances objectives faisant ressortir le « caractère artificiel » d'événements, d'opérations ou de situations. Le rapprochement avec la décision du Conseil d'Etat du 18 mai 2005, Sté Sagal, s'impose. Le Conseil d'Etat, pour concilier le recours à l'article L 64 du LPF et les libertés communautaires, se fonde sur l'objet de cet article qui est d'exclure du bénéfice de dispositions fiscales favorables « les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française ». Mais, il a indiqué, deux considérants plus haut, que la société holding luxembourgeoise « était dépourvue de toute substance », que sa localisation au Luxembourg plutôt qu'en France ne présentait en l'espèce aucun intérêt économique et financier particulier, de sorte que cette localisation procédait d'un motif exclusivement lié à l'avantage fiscal qui en résultait. Que certains ne partagent pas l'appréciation portée par la Haute Juridiction sur les circonstances de fait de l'affaire n'a pas en soi d'importance. Nous nous bornerons à souligner, à cet égard, que le holding de la loi de 1929 est un peu un chiffon rouge. Ce qui compte, c'est le raisonnement suivi par le Conseil d'Etat qui nous paraît conforme à l'orientation préconisée par la Cour de justice. Le Conseil d'Etat n'a pas cherché à sonder le coeur et les reins du contribuable.

Il s'est borné à rechercher s'il était en présence simultanément d'un montage purement artificiel et d'un avantage fiscal lié à ce montage. Il en a déduit quasi mécaniquement la poursuite par le contribuable d'un but exclusivement fiscal. La

jurisprudence du Conseil d'Etat nous semble ainsi en harmonie avec celle de la Cour de justice.

Une sécurité juridique accrue

Il reste, pour conclure, à poser une question essentielle. Ce dernier état de la jurisprudence tant nationale que communautaire est-il de nature à améliorer la sécurité juridique indispensable aux opérateurs économiques et dont la Cour de justice vient de réaffirmer l'importance ? Il est clair désormais que la clef de la distinction entre le montage abusif et le montage d'optimisation fiscale non critiquable réside dans le caractère artificiel ou non du montage, caractère qui dépend lui-même de la substance du montage.

Pour autant, quelle que soit la clarification des critères de l'abus de droit, elle laissera nécessairement subsister une zone grise qui sépare le montage purement artificiel du montage où la substance l'emporte sur l'artificiel.

Est-il possible d'apporter plus de sécurité juridique aux opérateurs ?

L'absence de succès du rescrit fiscal prévu à l'article L 64 B du LPF, pour des motifs qui ont été amplement analysés sans qu'il soit besoin d'y revenir, nous paraît avant tout l'échec d'un mécanisme fondé sur le colloque singulier entre l'administration et le contribuable. L'état des relations entre l'administration française et les contribuables n'autorise pas, aujourd'hui en tout cas, une discussion bilatérale sans arrière-pensée sur l'intérêt économique d'un schéma d'optimisation fiscale. Il convient dès lors de se poser la question d'une approche plus anonyme de la frontière séparant l'abus de l'optimisation par la voie de la concertation collective.

L'examen des systèmes anglo-saxons de déclaration obligatoire de certains schémas d'optimisation fiscale, conduit-il à certains enseignements pour la France ? On sait que des réflexions sont en cours à ce sujet au sein de l'administration française. Le système déclaratif anglais, purement informatif pour l'administration, est différent du système déclaratif américain qui joue à la fois un rôle préventif et informatif. Le système américain prévoit six catégories de schémas à déclarer (Reportable Transactions). La première catégorie (Listed Transaction) est différente des autres puisqu'elle concerne les schémas d'optimisation que l'administration américaine a identifiés et déclarés comme constituant des schémas abusifs. Le contribuable qui déclare un tel schéma ou un schéma « substantially similar » sait qu'il s'expose quasi automatiquement à un redressement. Il appartiendra au juge de trancher. L'administration retirera de sa liste les schémas dont le juge estimera qu'ils n'ont pas de caractère abusif.

Les cinq autres catégories de schémas d'optimisation à déclarer sont différentes. Elles sont définies par des critères a priori, avec, au sein de chaque catégorie, un certain nombre de cas de dispense de déclaration. Les schémas ainsi déclarés ne sont pas présumés abusifs. Ils servent à l'information de l'administration qui se réserve

toutefois le droit d'opérer des redressements. La définition a priori des critères caractérisant les catégories de schémas à déclarer est délicate. Des critères trop larges risquent de conduire les entreprises à multiplier les déclarations qui, par leur nombre, deviendraient inexploitable pour l'administration. Dans le système américain, on constate d'ailleurs que les critères définis a priori sont ensuite précisés, en quelque sorte calibrés, par circulaire à l'évidence en concertation avec les opérateurs économiques, pour permettre la viabilité du système. Il est d'ailleurs envisagé d'abandonner la catégorie relative aux « Significant Book-Tax differences », qui équivaut grosso modo à notre tableau de passage n° 2058-A du résultat comptable ou résultat fiscal, tant la masse d'informations qu'elle contient s'est révélée difficile à exploiter.

On voit que le système déclaratif américain n'est pas transposable tel quel en France, pour deux raisons au moins. La première est qu'il est élaboré de façon pragmatique, faisant une large place au dialogue habituel entre l'administration et les opérateurs ainsi que leurs conseils. La seconde est que le système juridique fiscal américain fait une large place à la circulaire émanant de l'IRS. Les catégories de déclarations informatives (Confidential Transactions, Transactions with Contractual Protection, Loss Transactions, Significant Book-Tax differences, Assets with Brief Holding Period) ne seraient sans doute pas opérationnelles sans les précisions et aménagements apportés par les circulaires de l'IRS. Ajoutons qu'il est probable que l'administration américaine n'a pas cherché à se montrer trop dissuasive à l'égard des schémas qui favorisent l'expansion des entreprises américaines à l'étranger.

Ces obstacles ne sont pas nécessairement insurmontables, mais la recherche d'une équivalence française au système déclaratif américain exige un effort sensible d'imagination et d'innovation juridique.

On pourrait, en premier lieu, chercher à susciter, sous une forme plus institutionnalisée qui correspond mieux à la tradition française, un dialogue collectif entre l'administration et la place sur certains schémas d'optimisation. Les réserves exprimées par l'administration sur certains schémas présentés de façon anonyme mais discutés collectivement pourraient constituer l'amorce de la « Listed Transaction » américaine qui n'aurait, en tout état de cause, que la valeur d'une recommandation.

L'introduction, en second lieu, d'un système déclaratif obligatoire à l'américaine s'avère plus délicate. Notre système de hiérarchie des normes fiscales n'a pas la souplesse du système américain. Un mécanisme de déclaration, dès lors qu'il est inévitablement assorti de sanctions, ne peut être institué que par la loi. Le caractère sanctionnable de l'absence de déclaration impliquerait que le législateur fixe non seulement le principe de la déclaration mais aussi son contenu dont on a vu qu'il relevait largement aux Etats-Unis du domaine de la circulaire.

S'il fallait s'engager dans cette voie, dans le souci de garantir une plus grande sécurité juridique aux opérateurs et d'offrir aux yeux de l'étranger une vision plus sereine du système fiscal français, il serait raisonnable d'y aller à pas comptés, en faisant le bilan

de chaque étape pour apporter, le cas échéant, des corrections aux imperfections constatées.

Notre esprit cartésien se prête mal, il est vrai, aux approches pragmatiques et prudentes. Nous voulons tout et tout de suite, faute de quoi nous préférons renoncer. Mais il n'est jamais trop tard pour changer. Nous voyons mal, pour notre part, un Yalta fiscal entre l'administration et les opérateurs économiques qui dessinerait, avec la sûreté d'un rideau de fer, la ligne de partage entre les schémas d'optimisation abusifs et ceux qui ne le sont pas. Mais, en revanche, en acceptant de tâtonner un peu, il n'est pas impossible d'essayer de réduire la superficie de la zone grise.

Pouvons-nous changer ? Telle est la question.