

## 50 Dispositif anti-abus et poursuite d'un but principalement fiscal

À PROPOS DE CONS. CONST., N° 2015-726 DC, 29 DÉC. 2015

Par

Olivier FOUQUET,

président de section (h) au Conseil d'État



**1** – L'article 1<sup>er</sup> de la directive du 27 janvier 2015 (Cons. UE, dir. n° 2011/121/UE, 27 janv. 2015 : Dr. fisc. 2015, n° 6, act. 77) a remplacé le paragraphe 2 de l'article 1<sup>er</sup> de la directive du 30 novembre 2011 (Cons. UE, dir. n° 2011/96/UE, 30 nov. 2011), dite de nouveaux paragraphes 2, 3 et 4 qui instituent un dispositif anti-abus pour le régime mère-fille applicable aux distributions transfrontalières. Le régime mère-fille ne peut pas bénéficier, selon la directive, aux « montages non authentiques », c'est-à-dire « un montage ou une série de montages ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un de ses objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive ». L'appréciation du caractère non authentique se fonde sur « l'ensemble des faits et circonstances de l'espèce ». « 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 ». « La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale et les abus ».

L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2015 transpose fidèlement ces nouvelles dispositions (L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 29 : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 26, note M.-P. Hôo).

2 – La première question posée, sans doute très intéressante, mais qui n'est pas l'objet principal de ce commentaire, était celle du contrôle que le Conseil constitutionnel pouvait exercer sur un texte qui, par la volonté du législateur, s'appliquait aussi bien aux distributions transfrontalières, régies par l'ordre juridique de l'Union européenne, qu'aux distributions nationales, régies par la loi française. Il pouvait s'agir d'une nouvelle application, inédite dans l'ordre constitutionnel, de la jurisprudence *Leur-Bloem* de la CJCE (CJCE, plén., 17 juill. 1997, aff. C-28/95, A. Leur-Bloem : Rec. CJCE 1997, I, p. 4161, pts 16 et s., concl. F. G. Jacobs ; Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 ; RJF 10/1997, n° 1002. – V. également, Ph. Derouin, *Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (À propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997)* : Dr. fisc. 1997, n° 38, 100050). Une première solution, suggérée par le Gouvernement dans ses observations, aurait consisté à borner le contrôle du Conseil constitutionnel sur le texte

en cause au contrôle limité qu'il exerce sur la transposition des directives, sans distinguer entre l'application du texte aux situations transfrontalières et aux situations nationales. Mais, dans la même inspiration que la jurisprudence du Conseil d'État applicable au régime mère-fille (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, SA Technicolor : JurisData n° 2014-031791 ; Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet), le Conseil constitutionnel a choisi de dissocier son contrôle. Il contrôle d'une part la loi de transposition au regard des exigences de l'article 88-1 de la Constitution, et d'autre part la loi en tant qu'elle s'applique aux situations nationales, hors du champ de la directive, au regard des exigences constitutionnelles habituelles. Il en résulte qu'une disposition qui, en tant qu'elle transpose une directive, serait conforme à la Constitution, pourrait ne pas l'être en revanche en tant qu'elle règle une situation nationale. Nous pensons qu'une telle hypothèse ne peut être qu'exceptionnelle. La difficulté d'une telle divergence d'appréciation ne plaiderait d'ailleurs pas en faveur de la thèse des parlementaires qui critiquaient, s'agissant de l'application de l'article 29 de la loi de finances rectificative au droit interne, l'usage des mots « à titre principal ou au titre d'un des objectifs principaux » auxquels ils reprochaient leur imprécision.

3 – Cette seconde question n'était pas moins intéressante que la première. Les parlementaires invoquaient la décision du Conseil constitutionnel n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 censurant l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui réformait la définition de l'abus de droit (L. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 100. – V. O. Fouquet *Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle* : Dr. fisc. 2014, n° 1-2, act. 3).

La configuration pouvait sembler sinon identique, en tous cas très proche, puisque le Conseil constitutionnel avait censuré la nouvelle définition de l'abus de droit se référant aux actes qui ont « pour motif principal » d'éluider ou d'atténuer l'impôt, alors que la définition jusqu'alors en vigueur se référait seulement aux actes qui n'ont « aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer l'impôt » (but exclusivement fiscal).

Dans sa décision du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel critiquait l'usage du terme « principal » sur deux terrains.

Il rappelait, d'une part, « qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34 ; que l'objectif de valeur constitutionnelle

d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi ».

Il faisait valoir, d'autre part, « que le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ».

Le premier terrain, celui exigeant du législateur « des dispositions suffisamment précises et de formules non équivoques », était *a priori* applicable à l'article 29 en tant qu'il utilisait, s'agissant d'un dispositif anti-abus d'interprétation stricte, les termes « à titre principal ou au titre d'un de ses objectifs principaux ».

Le Conseil constitutionnel n'a néanmoins pas jugé l'invocation de ce premier terrain de censure suffisante. Il indique que les dispositions en cause « déterminent une règle d'assiette », et n'entraînent pas, à la différence des dispositions définissant le champ de l'abus de droit, une pénalité importante de 80 %. Autrement dit, le mot « principal » est insuffisamment précis lorsqu'il s'applique à un texte déterminant l'application d'une pénalité, comme dans le cas de l'article L. 64 du LPF, mais il est en revanche suffisamment précis s'agissant d'un texte d'assiette. En résumé, l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi n'a pas la même portée selon qu'il s'agit d'un texte d'assiette ou relatif à une pénalité.

4 – Quelles sont les conséquences de la décision du Conseil constitutionnel ?

En premier lieu, comme l'indique le commentaire des cahiers, la seule application du dispositif anti-abus figurant au 3 de l'article 119 ter du CGI ne permet pas à l'Administration d'infliger au contribuable qui a fait à tort application du régime mère-fille, des pénalités d'abus de droit. Néanmoins, ajoutons nous, il reste loisible à l'Administration de se placer sur le terrain de l'article L. 64 du LPF plutôt que sur celui de l'article 119 ter du CGI, si elle estime que le montage poursuit un but exclusivement fiscal, puisque le paragraphe 4 de l'article 1<sup>er</sup> modifié de la directive du 30 novembre 2011 l'y autorise.

En second lieu, l'impossibilité d'appliquer les pénalités d'abus de droit en cas de recours au dispositif anti-abus de l'article 119 ter du CGI, n'interdit nullement à l'Administration d'appliquer au montant des droits rappelés sur le fondement de cet article les péna-

lités de droit commun prévues par l'article 1729 du CGI : pénalité de 80 % pour manœuvres frauduleuses ou pénalité de 40 % pour manquement délibéré. Le critère des manœuvres frauduleuses est celui du contribuable qui a « créé des apparences de nature à égarer l'Administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle » (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 8 janv. 1997, n° 139711, M. Fattell : Rec. CE 1997, tables p. 773 ; Dr. fisc. 1997, n° 10, comm. 275, concl. G. Goulard ; RJF 3/1997, n° 195 ; GAJF 2009, p. 950. – CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 30 déc. 2015, n° 377855, min. c/ Sté Opportunités Finances : Dr. fisc. 2016, n° 2, act. 34). Or un « montage non authentique » peut-il constituer autre chose qu'une manœuvre créant des apparences destinées à égarer l'Administration ? Dès lors, on ne voit pas pourquoi l'Administration s'embarrasserait s'agissant du régime mère-fille à recourir à la procédure compliquée de l'abus de droit, dès lors qu'elle peut atteindre plus facilement le même résultat en termes de pénalité par la seule application de l'article 119 ter et de l'article 1729 du CGI.

5 – En conclusion, la décision du Conseil constitutionnel conduit à la réflexion suivante. Si le terme « principal » est insuffisamment précis, au regard du principe de légalité des peines, pour déterminer l'application de la pénalité de 80 % d'abus de droit, pourquoi serait-il davantage précis pour déterminer, il est vrai indirectement mais toujours au regard du principe de légalité des peines, l'application de la pénalité de 80 % pour manœuvres frauduleuses mise en œuvre en complément de l'article 119 ter du CGI ?

D'une façon plus générale, la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 relative à la définition de l'abus de droit aurait dû conduire à s'interroger sur le caractère suffisamment précis, au regard du principe de légalité des peines, des définitions prétoriennes des pénalités pour manœuvres frauduleuses (80 %) ou manquement délibéré (40 %). En particulier, la définition de la pénalité pour manquement délibéré apparaît à l'expérience très imprécise, en partie en raison de la faiblesse du contrôle de qualification des faits exercé en cassation sur cette notion, de sorte que son application, au lieu d'être ciblée, a tendance à se généraliser sans égard à son objet. On ne saurait toutefois ignorer que par sa décision *Sté Seras II* (Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC, *Sté SERAS II* : Dr. fisc. 2011, n° 27-28, comm. 416), le Conseil constitutionnel a jugé que la pénalité pour manquement délibéré de 40 % (alors pénalité de mauvaise foi) ne portait pas atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines. Mais rien n'est jamais définitif. Il sera intéressant de voir comment le juge règlera la question de l'applicabilité des pénalités pour manœuvres frauduleuses ou manquement délibéré en cas de redressement fondé sur l'application du 3 de l'article 119 ter du CGI. En se référant à Héraclite, nous dirions volontiers que la jurisprudence est comme un fleuve qui coule : elle est toujours en mouvement.