

## **AVANT PROPOS**

**Olivier FOUQUET**

**Président (h) de la section des Finances du Conseil d'Etat**

**Selon la formule désormais célèbre du commissaire du gouvernement Bernard DUCAMIN qui nous a précédé à la présidence de la section des Finances du Conseil d'Etat, nul contribuable n'est censé payer plus d'impôts qu'il n'en doit. Car avions nous nous-mêmes ajouté, le contribuable n'est pas le mécène du Trésor public**

**Comme le droit est diversifié pour s'adapter à toutes les situations, il ne résulte qu'il existe fréquemment plusieurs chemins juridiques pour parvenir à la traduction en droit du résultat que l'on recherche. Ces divers chemins juridiques ne sont souvent pas fiscalement équivalents. Mais la jurisprudence qui a fait sienne la formule du Président Ducamin, estime que la fiscalité alors applicable résulte exclusivement du chemin juridique emprunté. Si le contribuable emprunte un chemin juridique moins onéreux fiscalement qu'un autre chemin qu'il aurait pu également emprunter, l'administration fiscale ne saurait le lui reprocher et chercher à l'imposer comme s'il avait emprunté le chemin juridique le plus onéreux ;**

**L'administration a été longtemps réticente à se plier à la règle jurisprudentielle ; mais le Conseil d'Etat, dès les années 1980, s'est montré ferme sur le respect de cette règle. Il a ainsi reconnu le libre choix entre l'abandon de créance de la mère à la filiale et l'augmentation de capital de celle-ci (CE ; 17déc. 1984, n° 52341, SA Jokelson et Handtsaem), la liberté de choisir le sens de la fusion (CE, 21 mars 1986, n° 53002, SA Auriège ). Tout à fait intéressante est, à cet égard, la solution plus récente (CE 28 février 2007, n°284565 et n°284566) d'où il résulte principe du libre choix est applicable non seulement dans l'hypothèse où le choix est expressément ouvert par le droit civil ou celui des sociétés, mais également dans celle où le choix résulte du schéma juridique construit par le contribuable ;**

**Néanmoins cette liberté de choix reconnue par la jurisprudence ne va pas jusqu'à admettre que n'importe quel cheminement, fût-il artificiel, est possible. Dans la recherche de la voie fiscale la moins onéreuse, il existe une limite à ne pas franchir, celle de l'abus de droit ; la démonstration par l'administration de l'existence d'un abus de droit est devenue plus complexe à établir depuis la célèbre décision du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, n° 260050, Sté Janfin, qui a ajouté au critère traditionnel de la poursuite par le contribuable d'un but exclusivement fiscal, qui remontait à 1957, celui, tiré de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne du non-respect par ce contribuable de l'esprit dans lequel le législateur a conçu la règle fiscale applicable (voir par exemple , CE, 7 sept. 2009, n° 305586, SA AXA). IL en résulte que le critère de l'opération dénuée de substance ou artificielle a pris une importance encore plus déterminante qu'auparavant (CE, 18 mai 2005, n° 267087, SA SAGAL) dans le raisonnement du juge ;**

Par ailleurs, l'action de l'administration a été entravée par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne sur les quatre libertés de circulation qui a fait obstacle à l'application de clauses anti-abus de la législation française (dont la plus célèbre a été celle relative à lexit tax). Néanmoins, il semble que la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne se soit assouplie pour mieux tenir compte du principe de territorialité de l'impôt ;

En outre, dans les directives européennes les plus récentes, les stipulations anti abus donnent une définition plus large du champ de l'abus de droit en qualifiant le but fiscal poursuivi par le contribuable non plus d'exclusif mais de principal ou de l'un des principaux buts ;

On comprend dans ces conditions que l'abus de droit reste au cœur des contentieux qui opposent les contribuables à l'administration. Il arrive parfois que l'abus de droit soit le recours ultime de l'administration quand elle n'est pas en mesure d'identifier avec une sûreté suffisante le fondement juridique du redressement qu'elle notifie ; Mais le plus souvent, l'administration cherche à démontrer que la voie moins onéreuse fiscalement choisie par le contribuable n'est qu'un montage artificiel , dépourvu de substance, afin de substituer à cette voie apparente le chemin juridique qui lui paraît correspondre à la réalité et qui est bien entendu, fiscalement plus onéreux. La démonstration n'est pas toujours aisée, car désormais le contribuable prudent cherche à donner de la substance au chemin juridique qu'il a choisi ; il arrive néanmoins que des personnes physiques trop insouciantes ou des directeurs financiers trop préoccupés du taux effectif d'imposition de leur société prennent des risques inconsidérés ou franchissent la ligne jaune à distance de laquelle ils auraient dû se tenir ;

**Comment faire pour identifier la ligne jaune ?**

C'est là que le livre d'Antoine Malgoyre prend tout son sens ; avec une grande clarté et simplicité d'exposition (le lecteur appréciera l'illustration graphique accompagnant chaque fiche ) l'auteur recense plusieurs schémas juridiques susceptibles de créer un montage constitutif d'un abus de droit. Il emprunte son analyse à la jurisprudence, à la doctrine administrative (notamment aux schémas publiés par l'administration comme présumés constitutifs d'un abus de droit) aux redressements en cours,, aux pratiques de certains praticiens ou aux mises en garde publiées par d'excellents auteurs dans la presse juridique. Si un tel recensement ne peut pas être nécessairement exhaustif, il n'en est pas moins complètement complet. En outre, le lecteur déduira sans peine de la description de certains schémas dangereux, que d'autres schémas présentant des analogies sont à éviter ;

Bref, ce livre qui en est à sa troisième édition constitue un véritable guide de l'abus de droit et des erreurs à éviter ; il intéressera au premier chef les praticiens et les fiscalistes d'entreprises. Mais il devrait intéresser également les enseignants et les étudiants qui ont souvent une vision trop théorique de l'abus de droit

**Olivier FOUQUET**  
Président (h) de la section des Finances du Conseil d'Etat