

7 La liberté de choisir la voie la moins onéreuse à l'aune des nouveaux dispositifs anti-abus



Pierre CARCELERO,
avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats

1. - SUR LA RÉGULARITÉ DES MESURES DE RÉPRESSION DES ACTES POURSUIVANT UN BUT PRINCIPALEMENT FISCAL

1 - Les dispositions relatives à la répression des abus de droit (LPF, art. L. 64) sont anciennes et bien connues. Elles visent distinctement les actes fictifs, d'une part, et les actes poursuivant un but exclusivement fiscal par l'application littérale d'un texte en contrariété avec les intentions de son auteur, d'autre part.

Ces dispositions ont donné lieu à une jurisprudence abondante qui fait toutefois subsister une certaine insécurité juridique, néanmoins admissible – sauf exception – s'agissant de dispositions visant à censurer des opérations caricaturalement illégitimes.

2 - **Appréciation du but exclusivement fiscal et de l'intention du législateur.** – À ce titre, la répression des actes fictifs, au demeurant moins fréquente, soulève peu de débats tant elle paraît indissociable d'une analyse de bon sens. En revanche, la subjectivité de l'appréciation du but exclusivement fiscal ainsi que de l'intention de l'auteur d'un texte, parfois plusieurs dizaines d'années après sa promulgation, soulève quant à elle nécessairement des incompréhensions ou des contestations¹.

3 - **Extension de la répression de l'abus de droit.** – L'insécurité juridique qui en résulte croît régulièrement au fur et à mesure que la procédure de répression de l'abus de droit s'étend d'une procédure de répression de situations exceptionnelles, presque caricaturales, à une procédure qui frôle parfois l'appréciation de l'opportunité d'opérations pourtant courantes.

4 - Sur ce point et malgré la jurisprudence du Conseil constitutionnel en la matière, on peut constater – et regretter – une tendance de l'Administration, du juge, mais également du législateur à recourir à des dispositions anti-abus, dans une acception large, plutôt qu'à un effort normatif.

5 - **Tendance législative.** – La loi de finances pour 2019 a participé de cette tendance en instaurant deux nouveaux articles destinés à permettre à l'administration fiscale de remettre en cause certains actes poursuivant un but principalement (et non plus exclusivement) fiscal et contraire aux objectifs poursuivis par le pouvoir normatif.

2. - SUR LA PORTÉE DES MESURES DE RÉPRESSION DES ACTES POURSUIVANT UN BUT PRINCIPALEMENT FISCAL

A. - Liberté de choix de l'option fiscalement la moins onéreuse

B. - Situation particulière de l'exercice d'options fiscales

6 - En matière d'impôt sur les sociétés, tout d'abord, l'article 205 A nouveau du CGI permet à l'administration fiscale de ne pas tenir « compte d'un montage ou d'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 du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

7 - En toutes matières, sous réserve de l'application du texte précédent, l'article L. 64 A du LPF permet quant à lui à l'administration fiscale « d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éviter 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 ».

8 - La différence de rédaction des deux dispositifs nous semble résulter principalement, si ce n'est exclusivement, de ce que l'article 205 A du CGI constitue une transposition d'une directive européenne², mais ne devrait pas appeler de divergence d'interprétation, ce que confirme l'administration fiscale qui précise que l'article L. 64 A « a pour objectif d'étendre la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés [...] à l'ensemble des autres impôts »³. On ne peut toutefois exclure au gré des situations qui se présenteront que l'Administration ou le juge de l'impôt lorsqu'il sera saisi ne soit tenté de conférer à chaque rédaction quelques effets distincts.

9 - Ces deux dispositifs entérinent avec un champ d'application très large le choix de privilégier la lutte contre l'évasion fiscale par le biais du contrôle fiscal plutôt que par celui d'une plus grande précision et d'une plus grande clarté de rédaction des textes applicables.

1. V. not. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juill. 2013, n° 352989, Garnier Choiseul : JurisData n° 2013-015486.

2. Cons. UE, dir. 2016/1164, 12 juill. 2016, art. 6.

3. BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 1.

1. Sur la régularité des mesures de répression des actes poursuivant un but principalement fiscal

10 - Censure constitutionnelle de l'extension de l'abus de droit. – Le Conseil constitutionnel a, par le passé, censuré une modification des dispositions de l'article L. 64 du LPF relatif à l'abus de droit, visant à en élargir la définition aux opérations poursuivant un but principalement fiscal⁴. Ce texte ne vise pas, en effet, et contrairement aux articles L. 64 A du LPF et 205 A du CGI, les actes ayant pour motif principal d'éluider l'impôt, mais il s'attache à sanctionner les actes qui n'ont pu être inspirés par « aucun autre motif », précise-t-il, « que celui d'éluider 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 ».

11 - Ce faisant, le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé comme il y était invité sur la portée de « la liberté du contribuable de choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse »⁵ mais a prononcé la censure de ce dispositif au regard :

- de l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi au visa des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;
- et du principe de légalité des délits et des peines au visa de l'article 8 de cette même Déclaration compte tenu des sanctions attachées à la procédure de répression des abus de droit.

Constatant que la référence à un objectif principalement fiscal conférerait une marge d'appréciation trop importante à l'Administration (et sans doute au juge de l'impôt) en violation des exigences constitutionnelles et ne permettait pas d'assurer une compréhension suffisante des normes légales, le Conseil constitutionnel a conclu à la non-conformité de la rédaction proposée.

12 - Vers une nouvelle censure constitutionnelle ?. – Les dispositions de l'article L. 64 A nouveau du LPF n'ont pas été soumises à l'examen du Conseil constitutionnel lors du vote de la loi de finances pour 2019 mais, sans préjuger de leur conformité, il est vraisemblable qu'une question prioritaire de constitutionnalité sera un jour soulevée à cet égard.

Il pourrait en effet être considéré que, le législateur n'a pas davantage défini la notion de but principalement fiscal et que rien ne permet de considérer que l'intelligibilité de la loi se serait améliorée.

13 - Incertitude sur l'application de pénalités. – Sur la portée de ce dispositif en matière de pénalités, le fait que la procédure prévue à l'article L. 64 A du LPF ne soit pas automatiquement associée à l'application de pénalités laisse néanmoins craindre que la motivation requise semble difficilement détachable de l'application de majorations au moins égales à 40 % (manquement délibéré) ; reste à savoir si le Conseil constitutionnel – lorsqu'il sera saisi – considérera les particularités de ces dispositions comme suffisantes pour écarter les critiques précédemment formulées.

14 - Pas d'application systématique de pénalités. – On note en tout cas avec satisfaction que le BOFIP, dans le commentaire qu'il donne de l'article L. 64 A du LPF, énonce que « l'administration pourra, à condition de les justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres à l'affaire considérée, appliquer les pénalités pour insuffisances, omissions ou inexactitudes prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI, aux taux respectifs de 40 % pour manquements délibérés et 80 % pour manœuvres

frauduleuses. L'application de ces pénalités ne saurait se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article L. 64 A du LPF sont remplies ».

15 - L'article 205 A du CGI introduit par l'article 108 de la même loi appelle des interrogations comparables, à tout le moins pour ce qui concerne la compréhension de la réglementation. Toutefois, ce texte constituant la transposition d'une directive communautaire, sa censure éventuelle apparaît d'autant plus improbable.

16 - En outre et même si on peut regretter les incertitudes qu'il induit, le fait que son application soit subordonnée à la démonstration de l'existence d'un montage non authentique permettra, espérons-le, de considérer qu'il ne tend pas à faire obstacle à la gestion, légitime, par un contribuable de ses charges fiscales.

2. Sur la portée des mesures de répression des actes poursuivant un but principalement fiscal

17 - Sous réserve des résultats des questions qui seront vraisemblablement soulevées quant à la conformité à la Constitution ou à des normes internationales des dispositions en cause, se pose également la question de la portée des mesures de répression des actes poursuivant un but principalement fiscal.

Nous ne nous attarderons pas sur la remise en cause des opérations ou ensemble d'opérations constituant en tant que telles un montage non authentique critiquable. Leur sanction n'appelle pas d'observations particulières.

18 - Plus délicate est la problématique de la critique par l'Administration des modalités de mise en œuvre d'une opération dont le principe ne serait pas contesté.

A. - Liberté de choix de l'option fiscalement la moins onéreuse

19 - Légitimité de l'habileté fiscale du contribuable. – Sur le plan des principes, le Conseil d'État a solennellement confirmé la légitimité pour un contribuable de faire preuve d'habileté fiscale⁶. Cette confirmation est au demeurant cohérente avec la notion prétorienne d'acte anormal de gestion qui interdit aux entreprises de tirer au préjudice du Trésor public les conséquences d'actes délibérément réalisés dans l'intérêt exclusif d'un tiers.

Une analyse contraire, impliquant une obligation – ou presque – de supporter une charge fiscale maximale, serait difficilement compatible avec de nombreuses dispositions législatives et imposerait, à notre sens, à la supposer régulière et notamment conforme à la Constitution, un texte légal spécifique et explicite.

20 - Liberté de retenir le choix fiscal le plus favorable. – Dans le même sens, le commissaire du gouvernement Lobry rappelait dans ses conclusions sous une autre décision importante du Conseil d'État⁷ que l'Administration ne pouvait imposer au contribuable de justifier par des considérations autres que fiscales les choix opérés en matière fiscale ; ainsi et entre plusieurs alternatives, les contribuables devaient être libres de retenir le plus favorable, y compris en matière fiscale.

Précisons que la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) retient une solution comparable. Elle a ainsi clai-

4. Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : RFP 2014, alerte 3.

5. Cons. const., 29 déc. 2013, préc. note 4, spéc. n° 10, cons. 113.

6. CE, ass., 3 févr. 1971, n° 74352.

7. CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079 : JurisData n° 1981-606784.

rement reconnu le droit du contribuable à rechercher une optimisation fiscale⁸.

21 - Remise en cause par l'Administration des modalités des opérations. – Malgré les positions jurisprudentielles exprimées en ce sens, l'examen de la jurisprudence démontre que l'Administration n'hésite pas, du moins dans certaines circonstances, à remettre en cause non pas l'opération elle-même, mais ses modalités.

22 - Le cas des opérations de fusion. – La détermination du sens des opérations de fusion en constitue un exemple flagrant. Malgré une décision de principe du Conseil d'État confirmant l'absence d'abus à retenir le choix du sens de la fusion le plus favorable, alors même qu'il pourrait ne pas apparaître comme le plus « naturel »⁹, l'Administration a tenté à de nombreuses reprises de remettre en cause les conséquences d'une fusion, non contestée en son principe, au motif que le choix d'un sens différent aurait entraîné, notamment, la perte de déficits reportables.

23 - Liberté de choisir l'opération la plus favorable exempte d'artificialité. – On ne peut dès lors que se réjouir que l'Administration rappelle dans ses commentaires sous l'article L. 64 A du LPF que ces dispositions, tout comme celles de l'article L. 64 du même code n'ont pas « pour objet d'interdire au contribuable de choisir l'opération juridique la plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions de mise en œuvre la permettant ne soient empreints d'aucune artificialité »¹⁰.

Néanmoins, cette formulation rassurante ne devra pas faire oublier l'attention qui devra être prêtée au choix et à la justification des modalités de mise en œuvre des opérations réalisées par les contribuables, particuliers et entreprises.

B. - Situation particulière de l'exercice d'options fiscales

24 - On a longtemps cru que les options fiscales, qui proposent un choix au contribuable entre deux régimes d'imposition, se trouvaient hors du champ d'application de l'abus de droit par fraude à la loi et ne pouvaient être appréhendées que sous l'angle de la fictivité.

En effet, on comprend mal les motifs susceptibles de conduire à proposer un choix à un contribuable sans accepter qu'il retienne celui lui permettant de minorer ses charges fiscales.

25 - Limite du choix du régime fiscal. – Pourtant, dans sa décision Garnier Choiseul¹¹, le Conseil d'État a jugé qu'une telle option pouvait s'avérer abusive et contraire à l'intention du législateur ce qui ne peut qu'être source d'une inquiétude, inquiétude

d'autant plus grande que les nouveaux textes précités s'appliquent en considération d'un but principalement (et non plus exclusivement) fiscal.

Peut-être doit-on se rassurer en considérant que la décision précitée et la jurisprudence ultérieure s'inscrivaient dans un contexte où l'authenticité des investissements était critiquée par le juge.

26 - Objectif différent et objectif contraire à celui du législateur. – Rassurante également était la solution rendue par le Conseil d'État dans une décision du 15 février 2016¹² par laquelle il a rappelé que la démonstration de la poursuite d'un objectif contraire à l'intention du législateur ne se confondait pas avec l'ensemble des objectifs autres que celui ou ceux initialement poursuivis. En d'autres termes, un objectif pouvait être différent de l'objectif premier de l'auteur d'un texte, sans pour autant y être contraire et se trouver, en tant que tel, illégitime.

27 - Appréciation souveraine de l'intention du législateur. – Cette précision est heureuse et même nécessaire, en particulier pour les dispositions anciennes dont l'objectif initial peut ne plus faire sens de nombreuses années après leur instauration. On doit toutefois garder à l'esprit que, même dans une telle configuration, le juge s'octroie la possibilité de définir – avec une certaine rétroactivité inhérente au rôle de la jurisprudence – ce que serait selon lui l'intention – et surtout les limites – de l'auteur d'un texte, y compris dans un contexte factuel et normatif différent de celui dans lequel il a été établi.

28 - Tentatives de remise en cause d'options de sociétés de personnes. – De nombreux avis du Comité de l'abus de droit fiscal (CADF), par exemple, illustrent ces dernières années des tentatives de remises en cause d'options de sociétés de personnes pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, parfois de manière accessoire à la remise en cause d'un montage global mais parfois à titre principal.

29 - Validation d'options de sociétés de personnes par l'Administration. – Sur ce point, il faut espérer que l'administration fiscale, lorsqu'elle sera saisie de telles questions dans le cadre de rescrits notamment, confirme que l'exercice de telles options ne constitue pas un acte contraire à l'intention du législateur, même si ces options ont pour objet/effet principal ou exclusif une minoration des charges fiscales du contribuable.

30 - Validation d'options de sociétés de personnes par le juge. – Nous espérons que le juge de l'impôt confirmera également de la manière la plus claire et la plus complète possible que de telles options constituent des choix purement fiscaux, par nature, et que leur exercice régulier n'est pas susceptible d'être remis en cause en raison de l'objectif poursuivi. ■

Mots-Clés : Abus de droit - Dispositif anti-abus de droit - But exclusivement fiscal

8. CJCE, gr. ch., 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd : Europe 2006, comm. 128, note F. Mariatte.

9. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 21 mars 1986, n° 53002, Sté Auriège : JurisData n° 1986-600581 ; Dr. fisc. 1986, n° 31, comm. 1446.

10. BOI-CF-IOR-30-20-, 31 janv. 2020, § 1.

11. V. note 1.

12. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 15 févr. 2016, n° 374071, SNC Distribution Leader Price : JurisData n° 2016-008557.