



# Contentieux fiscaux : réflexions et perspectives pour l'année 2017

Michel Guichard, Mathieu Gautier, Eric Lesprit, Ruthy Zaghdoun et Viviane Carpentier ont animé une conférence « Contentieux fiscaux : actualités et perspectives pour l'année 2017 » le 20 avril dernier.

Gilles Bachelier, Conseiller d'Etat, Président de la Cour administrative d'appel de Nantes et Président du Comité de l'abus de droit fiscal, a pris part à cette manifestation et a apporté son éclairage sur les différents thèmes abordés :

- CSPE et C3S
- Contentieux de place et contentieux prospectifs
- La charge de la preuve dans les contrôles de prix de transfert
- La portée de la résidence fiscale des entreprises dans les conventions fiscales
- Quelle stratégie mener dans le cadre d'un abus de droit ?
- Comment l'abus de droit est-il mis en œuvre dans le financement des entreprises ?

## Contacts :

Michel Guichard  
[mguichard@taj.fr](mailto:mguichard@taj.fr)

Ruthy Zaghdoun  
[rzaghdoun@taj.fr](mailto:rzaghdoun@taj.fr)

## CSPE et C3S

*Par Michel GUICHARD*

### **Le contentieux CSPE**

Malgré la déclaration de constitutionnalité du Conseil constitutionnel, le contentieux CSPE s'est poursuivi en raison d'une question préjudicielle renvoyée le 22 février 2017 par le Conseil d'Etat dans l'affaire Praxair devenue Messer.

Ce contentieux fait l'objet d'environ 10.000 requêtes pendantes devant les juridictions et les enjeux financiers pour l'Etat sont chiffrés à près de 5 milliards d'euros.

La CSPE a été attaquée sur le plan constitutionnel au moyen d'une QPC transmise par le Conseil d'Etat – mais le Conseil constitutionnel a prononcé sa constitutionnalité – et sur le plan européen par le biais d'une question préjudicielle – sur le fondement, d'une part, des règles en matière d'aide d'Etat et, d'autre part, des règles relatives aux accises.

**Gilles Bachelier : ce contentieux illustre une nouvelle fois la complémentarité entre les procédures de question préjudicielle et de question prioritaire de constitutionnalité.**

Plusieurs arguments militent en faveur d'une incompatibilité de la CSPE au droit de l'Union européenne : **ses finalités potentiellement contradictoires ; le risque d'une finalité seulement budgétaire ; l'absence de lien d'affectation contraignant ; le durcissement de la jurisprudence de la CJUE.**

### **Le contentieux C3S**

Les transferts de stocks intracommunautaires n'entrant dans le champ de la TVA que par fiction pour s'assurer du paiement de la TVA, imposer ces mouvements à la C3S revient à entraver la libre circulation des marchandises au sein du marché unique.

La Cour de cassation a récemment confirmé que les mouvements de stocks devaient être pris en compte pour le calcul de la C3S mais elle a renvoyé à la CJUE une question préjudicielle tendant à déterminer si ces modalités d'application de la C3S étaient susceptibles d'être contraires au droit de l'Union européenne.

## Contentieux de place et contentieux prospectifs

Par Ruthy ZAGHDOUN

Cette seconde partie est l'occasion de présenter les dernières actualités sur les contentieux de place déjà initiés, mais également des réflexions du Cabinet Taj sur des contentieux susceptibles de se développer dans les mois ou années à venir.

### Contentieux de place

#### La contribution de 3 % sur les dividendes

La taxe est contestée sur les fondements du droit de l'Union européenne, du droit européen, du droit constitutionnel et du droit des traités.

Les [slides 11, 12 et 13 de la présentation](#) décrivent les multiples situations dans lesquelles la contribution est contestée variant selon le taux de détention de la filiale française distributrice et/ou de la provenance des dividendes.

Un petit rappel chronologique ([cf. slide 11 de la présentation](#)) ci-après :

- le 26 février 2015, une plainte a été déposée auprès de la Commission européenne et une procédure, toujours en cours, a été lancée contre la France ;
- le 27 juin 2016, le Conseil d'Etat a transmis une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel et deux questions préjudicielles à la CJUE ;
- le 30 septembre 2016, le Conseil constitutionnel a rendu une décision qui a entraîné, à compter des distributions mises en paiement au 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'extension de l'exonération de la contribution pour toutes les distributions effectuées par une société française détenue à plus de 95 % par sa société mère que celle-ci soit établie en France, en Europe ou hors de l'Europe (sauf ETNC) et peu importe qu'il existe une intégration fiscale en France.

Les affaires concernant les années antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2017 n'ont pas encore connu de dénouement aussi bien au niveau des juridictions administratives que de la DGFIP.

**Gilles Bachelier : le Conseil d'Etat a reconnu dans un arrêt récent du 29 mars 2017 que la contribution de 3 % était contraire à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir contre le BOFiP réservant l'exonération de contribution aux seuls groupes intégrés avant le 1er janvier 2017.**

**Cette décision devrait influencer les juges lors de l'examen des affaires particulières.**

Cette décision n'a malheureusement pas d'impact direct sur les contentieux en cours, le Conseil d'Etat s'étant refusé à appliquer l'exonération pour les distributions antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

- On peut se féliciter tout de même du fait que la reconnaissance de la différence de traitement injustifiée au regard de la Convention EDH vienne nourrir les griefs déjà nombreux contre cette taxe.

- La CJUE, dans sa décision C-365/16 du 17 mai 2017, a conclu à l'incompatibilité de la taxe de 3 % avec l'article 4 §1 a) de la Directive mère-filles lorsque cette taxe est perçue à l'occasion de la distribution des dividendes par la société mère et que son assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales résidant dans d'autres Etats Membres.

La CJUE a décidé de joindre l'affaire de la *fairness tax* belge et la contribution française. Le Cabinet Taj estime que les juges suivront les conclusions de l'avocat général dans la *fairness tax* qui a conclu que, dans le cadre des distributions en cascade – lorsque les dividendes qui supportent la contribution de 3 % proviennent de dividendes de filiales –, la taxe appliquée sur les dividendes est contraire à la directive mère-fille, sans reconnaître à cette taxe le caractère d'une retenue à la source déguisée dans la mesure où le redevable n'est pas celui qui reçoit les dividendes mais celui qui les verse.

- après cette décision et, si cette dernière est favorable au contribuable, une action devant le Conseil constitutionnel devra être menée pour étendre l'exonération aux distributions à destination de sociétés établies en France ou hors de l'UE.

Pour conclure, les sociétés peuvent toujours déposer des réclamations avant le 31 décembre 2017 pour préserver leur droit à restitution, excepté pour les distributions mises en paiement après le 1<sup>er</sup> janvier 2017 lorsque la société mère détient la filiale française distributrice à plus de 95 %, qui sont désormais exonérées en vertu de la loi.

#### **Le contentieux Stéria hors UE et hors intégration fiscale**

Ce second grand contentieux concerne les dividendes reçus par les sociétés françaises en provenance de sociétés établies hors de France et qui n'ont pas pu être neutralisés alors même que toutes les sociétés satisfont aux conditions pour être membres d'une intégration fiscale, que cette intégration existe ou non.

Des dégrèvements ont ainsi été obtenus lorsque la filiale distributrice est établie en Europe et satisfait à toutes les conditions liées au régime de l'intégration fiscale.

De sérieux arguments fondés sur le droit constitutionnel existent pour contester la non-neutralisation lorsque les filiales distributrices sont établies hors de l'UE par exemple dans le cadre de distributions US/France ou Suisse/France.

Pour conclure, les sociétés concernées ont intérêt à déposer des réclamations avant le 31 décembre 2017 pour préserver leurs droits sur l'exercice 2014.

#### **Le contentieux CVAE en intégration fiscale**

Ce contentieux a pris de l'ampleur en fin d'année et se trouve aujourd'hui en cours d'examen devant le Conseil constitutionnel dont la décision doit intervenir au plus tard le 2 juin [la date d'audience a postérieurement été fixée au 2 mai 2017].

Il s'agit d'un contentieux sur le taux effectif d'imposition qui est calculé, pour les sociétés intégrées, par rapport au chiffre d'affaires du groupe fiscal et non par rapport au chiffre d'affaires propre de la filiale.

Il en résulte une différence de traitement au détriment des sociétés membres d'un groupe fiscal intégré et ayant un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros alors qu'aucun lien ne peut être établi entre la CVAE et l'intégration fiscale.

Pour se prémunir d'une éventuelle limitation dans le temps des effets de la décision du Conseil constitutionnel, il convient de déposer des réclamations rapidement.

## **Contentieux prospectifs**

Les contentieux prospectifs sont susceptibles de se développer à court et moyen terme et il faudra donc s'y préparer, d'autant que certains peuvent avoir des effets pervers comme, par exemple, la fin ou le remaniement complet du régime de l'intégration fiscale ou un paiement supplémentaire d'impôt.

### **Les contentieux liés à l'intégration fiscale**

Le premier contentieux abordé a trait à l'intégration fiscale.

Les différents aspects du régime susceptible d'être remis en cause sont les suivants :

- la quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession intragroupe qui s'apparente au contentieux Stéria sur la quote-part sur les dividendes et qui est susceptible d'être contestée sur le fondement du droit de l'Union européenne et du droit constitutionnel ;
- les différents taux de quote-part de frais et charges appliqués aux dividendes, de 5 et 12 % ;
- le traitement des subventions et abandons de créances ou la déduction des intérêts en situation de sous-capitalisation.

Ces contentieux, en plus d'affaiblir de nouveau le régime d'intégration fiscale que le législateur pourrait un jour être tenté de supprimer, sont susceptibles d'avoir des effets négatifs qu'il faut étudier en amont, notamment le dépassement du seuil de 3 millions d'euros lorsque les filiales étrangères sont prises en compte pour le calcul des charges financières.

### **Les contentieux liés à l'utilisation des crédits d'impôt étranger en situation déficitaire**

Le second contentieux présenté concerne l'utilisation des crédits d'impôt étranger en situation déficitaire.

Un débat a lieu entre l'administration fiscale et les conseils s'agissant de l'impossibilité d'imputer les crédits d'impôt étranger en situation déficitaire puisque les uns pensent qu'il n'y a pas de double imposition tandis que les autres estiment que cette situation est mécaniquement génératrice d'une double imposition différée dans le temps puisque le revenu frappé d'une retenue à la source vient diminuer les déficits reportables qui sont perdus et qui viendront alors augmenter le résultat imposable lorsque la société deviendra bénéficiaire.

Il est rappelé que la décision Faurecia du Conseil d'Etat de juin 2016, bien qu'ayant interdit le remboursement en numéraire, semble ouvrir la voie, *via* les conclusions du rapporteur public, à une éventuelle reconnaissance du droit au report des crédits d'impôt comme cela se pratique dans de nombreux pays en Europe.

**Gilles Bachelier : les conclusions du rapporteur public doivent être interprétées à leur juste niveau et ne doivent donc en aucun cas préjuger d'une position du Conseil d'Etat sur cette question.**

Sur le fondement du droit des traités, l'on peut se demander si le droit à déduction des crédits d'impôt étranger prévu par certaines conventions fiscales comme la Grèce, le Brésil ou la Pologne, pourrait être considéré comme un avantage fiscal détachable devant bénéficier à tous les ressortissants de l'UE. A cet effet, la Cour administrative d'appel de Versailles a rendu un arrêt par lequel elle estime que la convention fiscale franco-grecque autorise les sociétés à déduire en charges le montant de l'impôt étranger lorsqu'elles n'ont pu imputer leur crédit d'impôt en raison de leur situation déficitaire.

**Gilles Bachelier : il est dangereux d'interpréter les arrêts de cours administratives d'appel qui ne peuvent permettre d'avoir un avis définitif sur l'application du droit**

### **Le contentieux relatif à l'exonération des intérêts après la décision Masco Denmark**

Le dernier contentieux prospectif présenté découle d'une décision de la CJUE rendue à l'encontre du Danemark en décembre dernier et qui pourrait être transposée à la France s'agissant des intérêts versés à des sociétés liées lorsque le taux dépasse les limites légales admises.

En France, ces intérêts non déductibles peuvent bénéficier de l'exonération prévue par le régime mère-fille, ce qui n'est pas le cas lorsque ces intérêts sont versés par une société établie dans l'UE.

Cette différence de traitement pourrait donc être contestée sur le fondement de la jurisprudence précitée.

Ce contentieux pourrait également être mené dans d'autres pays membres de l'UE prévoyant des dispositifs similaires. Un exemple chiffré permettant de jauger l'impact d'un tel contentieux sur l'imposition de la société mère bénéficiant des intérêts est présenté en [slide 27 de la présentation](#).

Pour conclure, les contentieux à mener sont nombreux et ils peuvent permettre aux sociétés de gagner beaucoup, d'autant que la rémunération de l'argent par le Trésor est un bon placement actuellement et que les intérêts moratoires peuvent être conséquents.

Il faut cependant peser le pour et le contre avant de se lancer dans une procédure car tous les contentieux ne sont pas forcément bons à mener.

## La portée de la résidence fiscale des entreprises dans les conventions fiscales

Par Viviane CARPENTIER

Cette partie traite notamment de la jurisprudence récente en matière d'application des conventions fiscales. La question qui est au cœur des débats est l'interprétation de la notion « d'assujetti » à l'impôt, telle que cette notion est utilisée dans les conventions fiscales. L'enjeu de cette question, concrètement, est de savoir si une entreprise qui ne paye pas d'impôt peut être considérée comme « résidente » et ainsi bénéficier des dispositions de la convention fiscale.

Traditionnellement, l'administration fiscale française estime qu'une personne qui est exonérée d'impôt dans un Etat n'est pas considérée comme étant assujettie à l'impôt. Pour sa part, la jurisprudence des juges du fond est plus contrastée mais globalement plutôt favorable aux contribuables.

- Les décisions Sté Santander Pensiones SA (n° 371132) et Landesärztekammer Hessen (n° 370054) rendues le 9 novembre 2015 par le Conseil d'Etat concernent respectivement une caisse de retraite allemande et un fonds de pension espagnol.

Le Conseil d'Etat a considéré que les stipulations de la convention fiscale concernée doivent être interprétées dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but. Les juges considèrent que l'objet principal d'une convention fiscale est d'éviter les doubles impositions, et donc que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt **à raison de leur statut ou de leur activité** ne peuvent être regardées comme « assujetties ». Ainsi, ces personnes ne peuvent pas bénéficier des conventions fiscales.

On aurait pu penser que cette jurisprudence était limitée à la sphère « financière » et concernait en particulier les fonds de pension, voire les fonds d'investissement – qui ont des statuts très particuliers, mais un arrêt de 2016 a démenti cette idée.

- La décision Sté Easyvista (n°389994) rendue le 20 mai 2016 par le Conseil d'Etat concerne une société libanaise rendant des prestations de services en dehors du Liban et bénéficiant d'un régime « offshore ». Cette société était soumise à une imposition forfaitaire jugée modique, sans être totalement exonérée d'impôt.

La Haute Juridiction reprend le même attendu de principe que celui défini dans les arrêts du 9 novembre 2015. Mais, en l'occurrence, la société libanaise n'était pas totalement exonérée d'impôt et donc le Conseil d'Etat doit aller plus loin dans son analyse. La Haute Juridiction casse l'arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Versailles en jugeant qu'elle a commis une erreur de droit en omettant de rechercher si l'impôt forfaitaire annuel auquel était soumise la société libanaise constitue un impôt « identique ou analogue » aux impositions auxquelles la convention s'applique.

En pratique, on constate que les vérificateurs de l'administration fiscale cherchent toujours à remettre en cause l'application des conventions dès lors qu'une entreprise ne paye pas d'impôt. Or, la jurisprudence du Conseil d'Etat se fonde sur un critère d'exonération « structurelle » (pour reprendre les termes du rapporteur public dans l'affaire « Easyvista »), et non sur un critère du paiement effectif de l'impôt.

Pour finir, il est difficile de ne pas mettre en perspective ces décisions avec les travaux effectués au niveau international par l'OCDE (dans le cadre de l'action 6 des recommandations BEPS) et par l'Union européenne (dans le cadre de l'*Anti-Tax Avoidance Directive* du 12 juillet 2016), mais force est de constater que l'on ne retrouve pas ces discussions autour de la notion de « résidence » ou « d'assujetti » dans les travaux menés au niveau international. Les approches préconisées par

l'OCDE et l'Union européenne visent plutôt à lutter contre des situations jugées abusives, des cas d'évasion fiscale, par le biais de dispositifs anti-abus, plutôt que d'empêcher l'accès aux conventions fiscales « a priori », en se fondant sur la qualité de « résident » du contribuable.

**Gilles Bachelier : ces décisions illustrent l'altération au principe d'interprétation littérale des conventions fiscales auquel le Conseil d'Etat était traditionnellement attaché. Conformément aux principes de la convention de Vienne sur le droit des traités de 1969, le Conseil d'Etat a de plus en plus souvent recours à une interprétation des stipulations conventionnelles dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but depuis la décision Giorgis rendue le 11 avril 2014.**

**Le débat sur la portée des termes relatifs à l'assujettissement à l'impôt n'est pas propre aux conventions fiscales. Le législateur prend le soin de distinguer l'usage des termes « passibles » et « soumis » à l'impôt. Le premier engloberait l'ensemble des personnes entrant dans le champ d'application de l'impôt, qu'elles soient exonérées ou non, alors que le second ne concernerait que les personnes ayant effectivement acquitté cet impôt. La distinction n'est cependant pas si clairement établie en jurisprudence.**

## La charge de la preuve dans les contrôle de prix de transfert

*Par Eric LESPRIT*

Les récents éléments jurisprudentiels en matière de preuve dans le contrôle des prix de transfert sont présentés, à l'occasion de deux arrêts rendus au cours de l'année 2016 par le Conseil d'Etat, phénomène rare en matière de prix de transfert.

### **Les principes : l'article 57 du CGI**

En matière de contrôle des prix de transfert, les principes de l'article 57 du Code général des impôts sont applicables et la charge de la preuve incombe à l'Administration, selon la dialectique habituelle de la charge de la preuve. Si la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger est établie, l'entreprise vérifiée doit alors apporter la preuve que l'avantage consenti à une entité étrangère ne constitue pas, en fait, un transfert de bénéfice à l'étranger dans la mesure où elle a bénéficié d'une contrepartie au consentement à cet avantage.

L'article 57 du CGI institue une présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger lorsque l'Administration démontre cumulativement (a) l'existence de liens de dépendance de droit ou de fait entre une entreprise française et des entreprises étrangères et (b) l'octroi d'avantages anormaux. Il rappelle que l'administration fiscale se voit dispensée d'apporter la preuve du lien de dépendance lorsque l'entreprise étrangère se trouve dans un pays à fiscalité privilégiée, au sens de l'article 238-O A du CGI, ou dans un ETNC.

Lorsque l'Administration est en mesure de prouver l'existence d'un avantage ou d'une libéralité, écarter l'application de l'article 57 reste possible en apportant la preuve d'une contrepartie, dès lors que la présomption de transfert de bénéfice à l'étranger est une présomption simple. Il appartiendra alors à l'Administration de prouver que ces contreparties sont inexistantes, dépourvues d'intérêt pour les entreprises ou insuffisantes.

### **La notion de dépendance**

#### **La dépendance juridique**

L'Administration doit démontrer la notion de dépendance juridique entre les sociétés impliquées dans les opérations litigieuses.

La jurisprudence estime qu'une entreprise est placée sous la dépendance d'une autre entreprise lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages permettant de s'exprimer dans ses assemblées.

Selon la doctrine administrative, il en est de même lorsqu'une entreprise exerce au sein de l'autre entreprise, directement ou par personne interposée, des fonctions impliquant un pouvoir de décision.

De telles situations suffisent à caractériser la dépendance même si la société contrôlée a conservé en fait une totale liberté commerciale et financière, et que le lien financier constitué par le contrôle de la majorité du capital suffit à lui seul à caractériser la dépendance.

## **La dépendance de fait**

A défaut de dépendance juridique, l'Administration doit démontrer une dépendance de fait.

Cette dépendance de fait peut découler d'un lien contractuel ou des conditions dans lesquels s'établissent les relations entre les entreprises.

La jurisprudence a notamment estimé que la dépendance de fait était caractérisée dans le cas d'une société française liée par un contrat à une société étrangère qui en fixait les prix d'achat et de vente, la société française devant de plus rendre compte de ses opérations et verser des redevances importantes, ou encore pour une société française liée à une société chypriote qui était son seul client et qui avait réglé ses dépenses d'installation et lui fournissait l'intégralité des fonds nécessaires à son activité, ou enfin pour une entreprise française et une entreprise étrangère, dont les raisons sociales étaient les mêmes et avaient pour objet la fabrication d'objet de même nature, utilisaient le concours des mêmes représentants commerciaux et se partageaient entre elles les commandes recueillies par ces derniers.

La dépendance de fait peut résulter d'un faisceau d'indices et est caractérisée, selon la jurisprudence, que la société soit dominante ou dominée. Mais cette notion ne saurait se réduire à une simple dépendance économique et/ou une communauté d'intérêts. Le Conseil d'Etat a ainsi estimé que n'est pas suffisante à caractériser une communauté d'intérêts l'absence de contrat régissant les relations commerciales entre la société française et la société étrangère.

Cette dépendance de fait est destinée à caractériser des situations particulières dans lesquelles l'entreprise a la capacité de dicter à une autre des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante, mais qui correspondent à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe. Toutefois, le Conseil d'Etat a été amené à se prononcer dans son arrêt LiveStand Vivre Debout sur une situation inverse à celle envisagée habituellement, la dominante renonçant sciemment à ses propres intérêts au profit de la société dominée. L'avantage anormal consenti est naturellement sanctionné dans les mêmes conditions.

## **La preuve d'un avantage**

### **Une analyse détaillée**

Une fois le lien de dépendance démontré, l'article 57 du CGI impose à l'Administration d'établir l'existence d'un avantage accordé aux entreprises liées qui peut prendre la forme de majorations ou de minorations de prix, ou tout autre moyen analogue de transfert.

A titre d'exemple, de tels avantages ont été reconnus par la jurisprudence dans le cas de versement de redevances excessives, d'octroi de prêts ou d'avances sans intérêts ou à un taux faible ou encore d'abandon de créances consentis hors intérêt de l'entreprise.

Le Conseil d'Etat met en œuvre une appréciation rigoureuse de la matérialité de l'avantage. Ont ainsi été considérés comme non démontrés les avantages constitués par le seul écart de prix de vente aux distributeurs finaux et aux consommateurs, le versement de commissions importantes lorsque celles-ci rémunèrent un service. Le juge estime également que les déficits dégagés par une société ne sont pas suffisants pour caractériser le transfert de bénéfice, quand bien même la société est structurellement déficitaire sur plusieurs exercices.

### **Une analyse par comparaison avec un référentiel pertinent**

Pour démontrer cet avantage, les services de contrôle doivent comparer les prix pratiqués par la société vérifiée avec ceux pratiqués par des tiers, indépendants du groupe considéré. Tel est ainsi le cas dans le cadre de la comparaison avec les prix consentis par des entreprises similaires exploitées normalement avec des clients dépourvus de liens de dépendance ; c'est une comparaison externe, et par la comparaison avec les prix pratiqués par la société vérifiée à l'égard de ses autres clients dépourvus de liens de dépendance sans que cet écart ne s'explique par la situation différente des clients, c'est la comparaison interne.

Quelques clarifications sont données sur l'utilisation des comparables. Pour réaliser l'analyse, l'Administration doit comparer uniquement des éléments comparables et doit ainsi retenir des biens et services de même nature, des entreprises similaires, des situations voisines de celles vérifiées, et ce quand bien même la société se trouve en situation de monopole sur son marché, des caractéristiques de marché proches de celles sur lesquelles la société vérifiée développe son activité et sur des années identiques à celles considérées par l'Administration.

Dans son arrêt Amycel, le Conseil d'Etat a estimé que l'existence de comparables fiables suffit à établir le caractère de pleine concurrence des transactions. La société n'a donc pas à aller chercher des comparables tiers si les comparables internes sont probants. En revanche, un comparable interne ne doit pas nécessairement être privilégié par rapport à un comparable externe.

Dans tous les cas, une analyse de comparabilité doit être réalisée que les transactions contrôlées soient comparées à des comparables internes ou externes, selon les principes de l'OCDE, notamment les dispositions contractuelles, les fonctions exercées, les caractéristiques des biens et services, les circonstances économiques et stratégies économiques.

**Gilles Bachelier : il existe très peu de contentieux en prix de transfert qui sont soumis au contrôle juridictionnel. C'est assez exceptionnel d'en avoir deux au cours d'une même année.**

**La charge de la preuve en matière de prix de transfert peut s'apparenter à la dialectique en matière de démonstration d'un acte anormal de gestion.**

## Quelle stratégie mener dans le cadre d'un abus de droit ?

Par Michel GUICHARD

### Abus de droit : généralités

L'article L 64 du LPF prévoit que l'abus de droit est caractérisé par la fictivité des actes et la fraude à la loi, qui se caractérise elle-même par un critère objectif et un critère subjectif.

L'Administration peut écarter les actes qualifiés d'abusifs et appliquer une pénalité de 40 à 80 %. Elle peut le faire pour tous les impôts, y compris l'impôt sur les sociétés.

La jurisprudence récente a montré que l'Administration a utilisé cette procédure, notamment pour redresser les montages « coquillards », les financements d'une distribution intragroupe par l'émission d'obligations remboursables en actions (ORA), le financement par un prêt participatif d'une réduction de capital par rachat de ses propres titres ou encore l'interposition de sociétés.

### Abus de droit implicite ou « rampant »

L'Administration est parfois tentée de redresser un contribuable en suivant la procédure de droit commun sans invoquer celle de l'article L 64 du LPF, alors que les vérifications relèvent par leur nature, implicitement mais nécessairement, de la procédure de l'abus de droit. L'Administration prive alors le contribuable des garanties attachées à la procédure spécifique et notamment de la faculté de saisir le comité de l'abus de droit fiscal.

L'Administration encourt de ce seul chef la nullité du redressement.

Partant de cette pratique, on remarque une divergence entre deux éminents théoriciens de l'abus de droit :

- pour le Professeur Deboissy, l'Administration a le choix des armes et il faut opérer une distinction pour savoir si l'Administration doit se placer sur le terrain de l'abus de droit ou non ;
- pour le Président Fouquet, au contraire, l'Administration n'a pas la faculté de choisir de mettre en œuvre ou non la procédure d'abus de droit.

### Opportunité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal ?

#### Les étapes de la procédure

A titre de rappel, la procédure mise en œuvre pour un abus de droit commence à l'issue d'une vérification sur place ou d'un contrôle sur pièces.

La proposition de rectification adressée au contribuable doit être signée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire, ce qui signifie que le chef de service étant mis au courant de la rectification proposée, le recours hiérarchique sera très compliqué.

La proposition de rectification peut mentionner plusieurs chefs de recouvrement relevant chacun de procédures différentes dès lors que la nature des redressements en abus de droit est clairement identifiable et que le contribuable n'est pas privé des garanties qui y sont attachées.

Enfin, elle doit mentionner la possibilité de saisir le CADF. L'avis du CADF est uniquement consultatif et ne constitue pas une décision juridictionnelle. Il ne lie ni le contribuable ni l'Administration, ni le juge.

En outre, le contribuable dispose de 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'Administration à ses observations pour saisir le CADF.

Cette saisine suspend la mise en recouvrement et il y a en théorie un renversement de la charge de la preuve si le CADF n'est pas saisi ou s'il a rendu un avis défavorable au contribuable. Néanmoins, il estime qu'en pratique ce renversement n'apporte pas grand-chose.

### **Sens et portée des avis du CADF**

De 2006 à 2016, 36 % des avis du CADF étaient défavorables à l'engagement de la procédure. Ce taux est passé à 38,5 % de 2014 à 2016.

Dans un tiers des affaires examinées par le CADF, l'Administration décide de ne pas suivre l'avis du comité et de maintenir malgré tous les rectifications.

Les décisions de TA non conformes aux avis du CADF sont en majorité en faveur du contribuable et de l'abandon de la procédure.

### **Avantages et inconvénients d'une saisine du CADF**

Les avantages et les inconvénients de la saisine du comité sont dressés :

- parmi les inconvénients, la saisine du comité risque de rendre public certains montages abusifs pouvant être repris par Bercy dans la carte des montages et pratiques abusifs de la DGFIP, ou encore que certains auteurs ont récemment critiqué l'Office du CADF et les moyens relevés d'office.
- parmi les avantages, le rôle d'écoute de l'entreprise du comité face à l'Administration, et enfin un avis rendu par le service juridique de la fiscalité préalablement à la saisine du comité.

Pour conclure, il existe d'autres moyens de défense qui doivent être examinés, notamment avant la saisine, l'intervention auprès du vérificateur ou après auprès du service juridique de la fiscalité de l'administration centrale qui est chargé de rédiger la position de l'Administration devant le comité, ou alors une saisine directe du juge compétent.

**Gilles Bachelier estime être d'accord, dans l'ensemble, avec les propos tenus par Michel Guichard, notamment en ce qui concerne le rôle d'écoute de l'entreprise du CADF et le rôle de l'avis du Service juridique qui est également un point positif.**

**Gilles Bachelier prend comme exemple l'affaire des management packages où l'Administration a finalement négocié, et indique que sur 12 dossiers transmis au Service juridique, seulement 3 ont finalement été transmis au comité.**

**Néanmoins, Gilles Bachelier s'oppose à ce qui vient d'être dit sur l'office du CADF. Il estime que le comité n'est tenu par la loi que de se prononcer sur la présence ou non d'un abus de droit et qu'il n'a pas à requalifier l'opération.**

## Le financement des entreprises et l'abus de droit ?

*Par Mathieu GAUTIER*

Les récents cas d'engagement d'une procédure d'abus de droit dans le but de sanctionner un schéma de financement sont présentés : notamment le cas du financement d'une distribution intragroupe par l'émission d'ORA, puis le financement par un prêt participatif d'une réduction de capital par rachat de ses propres titres et le financement par une centrale de trésorerie belge.

### **Le financement d'une distribution intragroupe par l'émission d'ORA**

On estime que les différents cas traités par le CADF ou les juridictions présentaient une grande similarité par le biais d'une opération consistant en une distribution de dividendes suivie de la souscription d'ORA émises par la société distributrice.

Un premier exemple est l'avis du CADF dans l'affaire X France Holding. Dans le cadre d'une réorganisation interne, plusieurs cessions de titre ont été réalisées. X France Holding procède à une distribution de dividendes au profit de X Europe Holdings. X France Holding émet des ORA pour un montant équivalent, souscrites par son actionnaire, puis libérées à son profit par compensation avec la créance détenue au titre de la distribution de dividendes. L'administration fiscale a considéré ces opérations comme constitutives d'une fraude à la loi, par le biais d'un montage artificiel ayant eu pour but exclusivement fiscal la déduction des intérêts dus au titres des ORA, alors que ces sommes constituaient des dividendes, mais également que ces opérations étaient contradictoires, la distribution exceptionnelle et l'émission d'ORA n'ayant traduit aucun mouvement financier.

Le CADF a estimé qu'il y avait abus de droit car le montage allait à l'encontre de l'intention du législateur d'admettre en matière de déduction des charges financières uniquement celles supportées pour le financement d'opération d'endettement réel.

Un second exemple est une affaire très similaire qui concernait la société Ingram Micro. Il s'agissait également d'une distribution de dividendes suivie d'une émission d'ORA le même jour pour un montant équivalent avec souscription des ORA et libération par compensation avec la créance détenue au titre de la distribution.

L'Administration a également mis en œuvre la procédure de l'abus de droit, en soulignant que les opérations de distribution et d'endettement relevaient d'un montage artificiel ayant eu pour but exclusivement fiscal la déduction des intérêts dus au titre des ORA souscrites par l'actionnaire.

Mais dans cette affaire, la société n'a pas soumis le litige à l'avis du CADF. La CAA de Versailles, confirmant le jugement du TA de Montreuil, s'est fondée sur un faisceau d'indices et principalement sur l'absence de modification de la situation financière de l'entreprise émettrice, les ORA faisant partie des fonds propres de l'entreprise.

Le Conseil d'Etat a confirmé l'arrêt de la Cour de Versailles aux motifs que le contribuable n'a pas soulevé le moyen tiré de l'insuffisance de motivation du fait que l'arrêt d'appel n'explique pas en quoi l'objectif poursuivi par le législateur aurait été méconnu, qu'il n'y a pas de dénaturation des faits par les juges du fond et que les juges du fond n'ont pas pour autant entendu juger que le choix de financer une distribution de dividendes en recourant à l'emprunt était en lui-même constitutif d'un abus de droit.

On estime que la confirmation de l'arrêt de la CAA par le Conseil d'Etat est tenue par des éléments relevés par les juges du fond, mais qu'il demeure difficile d'identifier le texte dont le contribuable aurait ici fait une application littérale contraire aux intentions de ses auteurs. Il est néanmoins relativement évident que le législateur n'a entendu permettre la déduction d'une charge que dans la mesure où elle se

rapporte à une opération ayant un sens économique. Face au faisceau d'indices de l'abus de droit et notamment à l'absence de modification réelle de la structure bilancielle de la société avant et après l'opération, le contribuable n'a pas été en mesure d'apporter des justificatifs probants.

**Gilles Bachelier : en effet, les arguments invoqués par le contribuable en défense n'étaient pas très convaincants. Notamment, avait été mise en avant l'amélioration de la participation des salariés. Or, cette explication était sans portée réelle. Il y a une disproportion manifeste entre les conséquences certes positives de l'opération sur la participation des salariés (se chiffrant en centaines de milliers d'euros) et l'avantage fiscal attendu sous forme de déduction des charges financières dont le montant n'est aucunement comparable.**

On peut s'interroger sur le fait de savoir si le raisonnement adopté consiste en définitive à faire dépendre la déduction des frais financiers supportés par une société française au sort fiscal de ces intérêts à l'étranger, mais également de savoir si l'abus résultant de l'exonération des intérêts perçus par le bénéficiaire est du côté des US.

On peut également se questionner sur l'articulation du dispositif anti-hybride en vigueur depuis 2014 avec la procédure d'abus de droit.

**Gilles Bachelier estime sur ce sujet de l'articulation avec les mesures anti-hybride que pour qu'il y ait une qualification en abus de droit, il faudrait aujourd'hui détourner le dispositif lui-même.**

**Selon lui, l'arrêt du Conseil d'Etat dans l'affaire Ingram Micro est rassurant. Il confirme la jurisprudence relative à la liberté de gestion des entreprises dans leur financement dans ses arrêts de principe Andritz et Monte Paschi, et ne condamne pas le mécanisme des ORA en lui-même. C'est l'absence de réalité économique de l'opération qui est critiquée.**

**Il relève ainsi que le Conseil d'Etat (dans son troisième motif), n'a pas entendu ériger en règle principale l'abus de droit dans le cadre du financement des entreprises (i.e. l'impossibilité de déduire les intérêts d'un emprunt ayant eu pour objet de financer une distribution de bénéfices).**

**Enfin, il rapproche cette solution de l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation, SA Métrologie international c/ Association de défense des porteurs d'ORA, de 1995, pour indiquer que les opérations réalisées en matière d'endettement doivent se traduire non pas par un montage artificiel mais par un apport de fonds propres ou un financement économique. Or, les ORA sont des dettes bien qu'étant comptabilisées en « autres fonds propres ».**

### **Le financement par un prêt participatif d'une réduction de capital par rachat de ses propres titres**

Le cas du financement des entreprises par les prêts participatifs est illustré par l'avis du CADF dans l'affaire SAS Z France Holding.

On estime que le CADF a retenu ici une position inverse à celle qu'il a retenue en matière d'ORA alors que finalement les effets fiscaux de l'opération n'étaient pas si différents de l'affaire des ORA.

Le comité a refusé de considérer l'opération de réduction de capital d'une société concomitante à l'émission d'un prêt participatif souscrit par l'actionnaire comme constitutive d'un abus de droit. Le choix de la société de financer en capital ou en

dette ses filiales ne semble pas pouvoir être critiqué, dès lors que ce financement se traduit par une modification substantielle de la filiale ou de celle de la mère.

La différence importante entre les deux affaires réside dans la modification du passif du bilan de la société sans cet effet d'aller-retour que l'on retrouvait dans l'affaire des ORA.

**Gilles Bachelier confirme cette analyse et ajoute que le contribuable a apporté des arguments économiques convaincants au CADF. Celui-ci est parvenu à démontrer qu'il existait des flux financiers effectifs, un remboursement d'une avance en compte courant (dette court terme) remplacée par un prêt participatif (dette long terme) et que le rachat des titres avait abouti à une réduction des capitaux propres, laquelle n'avait pas été compensée par une souscription de prêts participatifs.**

**Il en résulte que par le recours à ce prêt participatif, une dette de long terme, classée comme telle au bilan, et non en capitaux propres, avait été créée.**

**Il considère que le contribuable avait ainsi pu démontrer que ces opérations avaient eu des effets autres que fiscaux.**

### **Le financement par une centrale de trésorerie belge**

Pour conclure, le cas du financement des entreprises par une centrale de trésorerie et les avis du CADF concernant la SAS A et la SAS B appartenant au même groupe fiscal français *sont abordés*.

Dans cette affaire, la SAS B empruntait à une succursale suisse d'une société luxembourgeoise du groupe. Ces fonds étaient utilisés par la SAS A pour capitaliser la centrale de trésorerie belge qui octroyait un prêt à la société espagnole. L'Administration a considéré ce montage comme un endettement artificiel en France afin de diminuer le résultat imposable du groupe fiscal français et a retenu l'abus de droit de la SAS A et de la SAS B. L'interposition des sociétés françaises ne répondait qu'à un but exclusivement fiscal contraire à l'objectif poursuivi par le législateur. L'Administration a rejeté la déduction des charges financières au niveau de la société emprunteuse et a requalifié des opérations d'apport en capital entre les sociétés françaises et la société belge en contrat de prêts.

Le CADF a relevé l'habileté du groupe à utiliser les différents régimes fiscaux, mais n'a pas retenu l'abus de droit. Le comité a estimé que le groupe était capable de démontrer un objectif autre que fiscal, notamment en retenant que l'investissement réalisé n'était pas fictif et que l'investissement suivait une logique financière.

**Gilles Bachelier souligne dans cette affaire l'importance pour la société visée d'être représentée lors de la séance du CADF notamment pour apporter tous les éléments de faits justifiant d'une motivation autre que fiscal au montage. Dans son avis, le CADF s'est permis une petite audace en mentionnant que les opérations en cause traduisaient certes une habileté consistant pour le groupe à utiliser les différents régimes fiscaux applicables dans les pays où ses filiales sont établies, mais qui ne caractérisaient pas un abus de droit. Il ne s'agissait pas ici d'une opération circulaire, comme ce qui a été vu en matière d'ORA.**

L'Administration ne s'est pas rangée à l'avis du comité et a maintenu sa position, estimant que l'interposition des sociétés était purement artificielle s'agissant des opérations de financement intra-groupe localisées géographiquement opportunément et pour des raisons exclusivement fiscales sans rationalité économique autre.

*Les informations contenues dans cette publication ont pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir.*

#### **A propos de Taj**

Taj est l'un des premiers cabinets d'avocats français, spécialisé en stratégies fiscales et juridiques internationales. Il compte aujourd'hui 500 professionnels parmi lesquels 51 associés, basés à Paris, Bordeaux, Lille, Lyon et Marseille. Ses expertises les plus réputées couvrent la fiscalité internationale et les prix de transfert, les fusions acquisitions, la fiscalité indirecte, le contrôle fiscal et contentieux, la fiscalité de la mobilité internationale, le droit social, le droit des affaires et des entreprises en difficulté. Taj est une entité du réseau Deloitte et s'appuie sur l'expertise de 40 000 juristes et fiscalistes de Deloitte situés dans 150 pays. Pour en savoir plus, [www.taj.fr](http://www.taj.fr) ou [www.taj-strategie.fr](http://www.taj-strategie.fr)

© Deloitte | Taj, société d'avocats, une entité du réseau Deloitte

#### **A propos de Deloitte**

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais (« *private company limited by guarantee* »), et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. Pour en savoir plus sur la structure légale de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, consulter [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about). En France, Deloitte SAS est le cabinet membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, et les services professionnels sont rendus par ses filiales et ses affiliés. Pour en savoir plus, [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)

© Deloitte SAS, membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited