

# LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

## Chronique d'actualité



**Claire ACARD**  
Avocat associé,  
EY Société d'Avocats



**Émilie BOKDAM-TOGNETTI**  
Maître des requêtes  
au Conseil d'État



**Olivier DAUCHEZ**  
Avocat associé,  
Gide Loyrette Nouel AARPI



**Anne ILJIC**  
Référénaire à la Cour de  
justice de l'Union européenne



**Emmanuel JOANNARD-LARDANT**  
Professeur de droit public,  
Université Lumière Lyon II  
Transversales - Unité  
de recherche en Droit



**Polina KOURALEVA-CAZALS**  
Professeur à l'Université  
Paris Cité

### Questions générales

> **Plan gouvernemental de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales** - Le Gouvernement annonce une série de mesures de lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques, qu'elles soient fiscales, douanières ou sociales. Nous listerons ici les seules annonces intéressant la fiscalité internationale (V. § 1).

### Transparence

> **Directive sur la déclaration pays par pays publique (D3P) – Transposition française** - Une ordonnance et deux textes réglementaires transposent en droit français la directive n° 2021/2101 du 24 novembre 2021 sur la déclaration pays par pays publique (D3P, ou CbCR public). En application de ces textes, un « rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices » devra être publié au titre des exercices ouverts à compter du 22 juin 2024 (V. § 4).

> **Déclaration des dispositifs transfrontières (directive « DAC 6 ») - Secret professionnel de l'avocat** - Le Conseil d'État accueille partiellement le recours pour excès de pouvoir formé contre des commentaires administratifs des dispositions législatives mettant en œuvre la directive DAC 6, et plus précisément l'obligation de déclaration incombant à un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel. Par un arrêt *Orde van Vlaamse Balies e.a.* du 8 décembre 2022, la CJUE a jugé la directive partiellement contraire au droit primaire (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 7) en ce qu'elle prévoit l'obligation pour un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel de transférer l'obligation de déclaration sur un autre intermédiaire, non tenu au secret. Le Conseil d'État retire de ce fait

...

la question préjudicielle qu'il avait posée à la Cour de justice et tire les conséquences de cet arrêt. Il tranche, en sus, la question de la conformité à la Convention EDH et à la Charte des droits fondamentaux de l'UE d'une disposition de la loi française qui permet à l'intermédiaire-avocat tenu au secret de procéder à la déclaration « avec l'accord de son client », c'est-à-dire la possibilité pour le client de délier son avocat du secret professionnel (V. § 13).

### Dispositifs propres aux situations internationales

> **Rémunération de prestations de services versée à l'étranger - Prestataire domicilié ou établi en France (CGI, art. 155 A, I)** - Le Conseil d'État refuse de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC portant sur les deux premiers alinéa du I de l'article 155 A du CGI, considérant que ni l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle depuis 2010 ni l'interprétation récente du Conseil d'État ne constituent un changement de circonstances justifiant un nouvel examen (V. § 26).

### Dispositifs de droit commun

> **Abus de droit - Fraude à la loi par montage artificiel - Émission d'obligations convertibles inverses lors d'un financement intragroupe** - La CAA de Paris juge que l'émission par une société française d'obligations convertibles inverses au profit d'un établissement de crédit, assortie de divers engagements entre cet établissement de crédit, la société mère allemande du groupe et l'une des filiales néerlandaises de ce dernier, constitue un abus de droit. Sur le plan procédural et s'agissant des pénalités, la cour juge que la garantie des droits de la défense prévue par l'article 47 de la Charte de l'Union européenne ne s'applique pas (V. § 41).

> **Fraude fiscale - Visite et saisie domiciliaire (LPE, art. L. 16 B) - RGPD** - La Cour de cassation juge qu'un traitement de données à caractère personnel mis en

œuvre par l'administration fiscale aux fins d'obtenir l'autorisation de procéder à des opérations de visite et saisies sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, qui a pour finalité d'obtenir le droit de procéder à une mesure d'enquête pouvant donner lieu à la constatation d'une infraction ou d'un manquement à la législation fiscale, dans le but de percevoir l'impôt et de lutter contre la fraude fiscale, entre dans le champ d'application matériel du règlement (UE) 2016/679 du 27 avril 2016 relatif à la protection des données à caractère personnel (RGPD). Dès lors, le juge doit notamment vérifier si, dans le litige qui lui est soumis, le responsable du traitement est tenu de fournir à la personne concernée les informations prévues à son article 14 ou si sont réunies les conditions des exceptions ou limitations à cette obligation d'information qu'il prévoit (V. § 54).

> **Autorisation - Établissement stable** - La Cour de cassation juge que l'article L. 16 B du LPF n'exige que de simples présomptions de preuve de ce qu'une société étrangère exploiterait un établissement stable en France en raison de l'activité duquel elle serait soumise aux obligations fiscales et comptables prévues par le CGI en matière d'impôt sur les sociétés et/ou de taxes sur le chiffre d'affaires (V. § 59).

> **Sanctions - Règle non bis in idem (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 50)** - Suspension d'une autorisation d'exploitation - Mise sous scellés d'un local - À l'occasion de deux affaires relatives à l'application de la règle non bis in idem, la CJUE donne des indications sur les conditions dans lesquelles des mesures de suspension d'une autorisation d'exploitation ou de mise sous scellés, impliquant la cessation temporaire d'activité d'une entreprise, peuvent être regardées comme étant de nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE (V. § 65).

## Questions générales

**1. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Plan gouvernemental** - Le Gouvernement annonce une série de mesures de lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques, qu'elles soient fiscales, douanières ou sociales. Nous listerons ici les seules annonces intéressant la fiscalité internationale.

**Min. Comptes publics, communiqué n° 823, 9 mai 2023. - MINEFI, dossier de presse, 1<sup>er</sup> juin 2023**

2. Le Gouvernement a présenté une feuille de route comportant 35 mesures dont l'adoption ou la mise en œuvre doivent permettre l'amélioration de la lutte contre les fraudes fiscales, douanières et sociales. Outre un renforcement de la pénalisation du droit fiscal, certaines mesures intéressent directement la fiscalité internationale :

> **résidence fiscale :**

- mesure 22 : Accéder au fichier PNR sur les données de voyage pour mieux repérer la fraude à la résidence sociale et fiscale ;

> **contrôle des prix de transfert :**

- mesure 24 : Responsabiliser les entreprises dans la documentation de leur politique de prix de transfert ;

- mesure 25 : Étendre la durée de prescription en cas de cession des actifs incorporels les plus difficilement valorisables ;

> nouveaux **outils de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales :**

- mesure 26 : Utiliser le renseignement pour détecter la fraude fiscale grave, notamment internationale, et identifier les intermédiaires qui l'organisent ;

- mesure 27 : Adopter une stratégie nationale en matière d'échanges internationaux pour promouvoir la lutte contre l'opacité de détention patrimoniale au plan international.

### 3. À NOTER

> **Lutte contre le blanchiment de capitaux et le terrorisme - Projet de nouvelles mesures au sein de l'UE** - Les députés des commissions des affaires économiques et monétaires et des libertés civiles, de la justice et des affaires intérieures du Parlement européen ont adopté leur position sur trois projets de législation sur la politique européenne de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

**PE, communiqué de presse, 28 mars 2023. - PE, communiqué de presse, 19 avr. 2023**

Les trois projets de législation sont les suivants :

- le règlement unique de l'UE, contenant des dispositions sur le devoir de vigilance à l'égard de la clientèle, la transparence des bénéficiaires effectifs et l'utilisation d'instruments anonymes, tels que les crypto-actifs, et de nouvelles entités telles que les plateformes de financement participatif ;

- la sixième directive relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, afin de lutter contre le blanchiment de capitaux

(dispositions nationales sur la surveillance et les cellules de renseignement financier, accès des autorités compétentes aux informations nécessaires et fiables, tels que les registres des bénéficiaires effectifs et les actifs stockés dans des zones franches) ;

- le règlement instituant l'Autorité européenne de lutte contre le blanchiment de capitaux (AMLA), dotée de pouvoirs de surveillance et d'enquête pour assurer le respect des exigences en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

On notera enfin que certaines mesures visent à supprimer les systèmes de résidence par investissement (« visas dorés »).

Les négociations ont débuté après la confirmation des mandats lors d'une session plénière du Parlement du 19 avril 2023.

> **Transferts de crypto-actifs** - Le Parlement européen approuve le premier texte législatif de l'UE concernant la traçabilité des transferts de crypto-actifs. Cette nouvelle législation a pour objectif de permettre que ces transferts soient systématiquement tracés et bloqués lorsque suspects. Le Parlement européen approuve également de nouvelles règles communes sur la surveillance, la protection des consommateurs et les garanties environnementales des crypto-actifs (MiCA). Ces règles mettent en place des garanties contre les manipulations de marché et la criminalité financière. Ces textes doivent désormais être approuvés par le Conseil avant leur publication au JOUE.

**PE, communiqué de presse, 20 avr. 2023**

## Transparence

**4. Directive sur la déclaration pays par pays publique (D3P) – Transposition française** - Une ordonnance et deux textes réglementaires transposent en droit français la directive n° 2021/2101 du 24 novembre 2021 sur la déclaration pays par pays publique (D3P, ou CbCR public). En application de ces textes, un « rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices » devra être publié au titre des exercices ouverts à compter du 22 juin 2024.

**Ord. n° 2023-483, 21 juin 2023 : JO 22 juin 2023, texte n° 8. - D. n° 2023-493, 22 juin 2023 : JO 23 juin 2023, texte n° 4. - A. 22 juin 2023 : JO 23 juin 2023, texte n° 9 (V. annexe 1)**

5. Symptomatique de la vision des institutions européennes, la directive 2021/2101 du 24 novembre 2021 relative à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices<sup>1</sup> oblige les entreprises multinationales à déclarer et publier annuellement, pays par pays, des informations relatives à l'impôt sur les bénéfices. Cette nouvelle obligation s'ajoute aux obligations

1 Cf. FI 1-2022, n° 9, § 18, comm. O. Dauchez.

déclaratives annuelles en matière de prix de transfert et à la déclaration pays par pays (CbCR) auxquelles sont soumis les groupes en France.

À la différence des données recueillies dans le cadre de l'échange automatique et obligatoire d'informations issues des déclarations pays par pays prévues par la directive 2011/16/UE, ces **informations sont publiques**. Elles sont **destinées à permettre au public d'examiner si les bénéfices sont imposés là où ils sont réalisés**. On se souvient que l'adoption de cette directive a été l'enjeu de débats intenses entre les tenants des enjeux de souveraineté économique liée au secret des affaires et les avocats de la transparence ; en pratique, cette nouvelle obligation fait peser sur les groupes européens multinationaux les conséquences de l'impossibilité pratique des États membres de l'Union européenne à lutter efficacement contre les pratiques fiscales dommageables. L'Union européenne n'a pas eu, sur ce point, les réticences des États Unis et du Japon qui, lors des discussions sur l'adoption du rapport de l'action 13 du plan BEPS, s'étaient opposés à l'idée de rendre publiques les informations contenues dans la déclaration pays par pays dans le souci de préserver la compétitivité de leurs entreprises.

**6.** L'ordonnance, le décret et l'arrêté ici commentés ont pour objet de transposer cette directive, en application de l'article 11 de la loi portant diverses dispositions d'adaptation au droit de l'Union européenne dans les domaines de l'économie, de la santé, du travail, des transports et de l'agriculture (FI 2-2023, n° 9, § 31), ce qui devait être fait au plus tard le 22 juin 2023 pour une **application aux exercices ouverts à compter du 22 juin 2024**. L'ordonnance, qui **transpose strictement la directive sans ajouter à ses termes**, est intervenue juste à temps. Pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le premier rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices devra donc être publié au plus tard le 31 décembre 2026 pour l'exercice clos le 31 décembre 2025.

#### ◆ Quelles sont les entités concernées ?

**7.** En synthèse, les entités concernées par cette obligation de publication sont :

> toute société commerciale française dont le chiffre d'affaires excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, 750 M€, qui a un établissement stable à l'étranger, n'est pas soumise à l'obligation de publication prévue à l'article L. 511-45, II du code monétaire et financier et ne contrôle ni n'est contrôlée par une autre société (C. com., art. L. 232-6 et D. 232-8-1, I) ; les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple ne sont concernées que si tous les associés indéfiniment responsables sont des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés de droit étranger d'une forme juridique comparable ;

> les sociétés dont le chiffre d'affaires excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, 750 M€, qui sont établies dans un État qui n'est ni membre de l'Union européenne ni partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) et qui disposent d'une succursale en France dont le chiffre d'affaires excède,

à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil de 12 M€ (C. com., art. L. 232-6-1 et D. 232-8-1) ; ces sociétés étrangères doivent en outre revêtir une forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée, et ne pas contrôler ou être contrôlées par une autre société ;

> avec les mêmes réserves et exceptions que celles applicables aux sociétés françaises, toute société consolidante française qui n'est pas contrôlée par une autre société dont le chiffre d'affaires consolidé excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, 750 M€ (C. com., art. L. 233-28-1) ; la déclaration porte alors sur l'ensemble des activités de la société consolidante et des sociétés qu'elle contrôle et comprises dans la consolidation au titre de l'exercice concerné ;

> toute société commerciale (a) (sauf une microentreprise ou une petite entreprise) qui est contrôlée par une société ne disposant pas d'un siège social dans un État membre de l'UE ou de l'EEE ou (b) qui dispose d'une succursale en France dont le chiffre d'affaires excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, le seuil de 12 M€ et qui est comprise dans les comptes consolidés d'une société ne disposant pas d'un siège social dans un État membre de l'UE ou dans un État de l'EEE (C. com., art. L. 233-28-2, II) si lesdites sociétés établies hors UE ou EEE :

- revêtent une forme juridique comparable aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée ;
- comptabilisent un chiffre d'affaires consolidé qui excède, à la clôture de deux exercices consécutifs, 750 M€ ;
- ne sont pas contrôlées par une autre société ;
- établissent les comptes consolidés, dans lesquels les actifs, les passifs, les fonds propres, les produits et les charges sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique.

#### ◆ Que doit contenir le rapport ?

**8.** Le rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices contient, en substance, les mêmes informations que celles qui doivent être indiquées dans la déclaration pays par pays prévue par l'article 223 quinquies C du CGI. Outre la mention de l'exercice concerné et de la devise utilisée, il comprend les informations suivantes, relatives au dernier exercice clos, pour l'ensemble des activités de la société (C. com., art. L. 232-6, II) :

- le nom de la société ;
- une brève description de la nature des activités ;
- le nombre de salariés employés en équivalent temps plein ;
- le chiffre d'affaires ;
- le montant du bénéfice ou des pertes avant impôt sur les bénéfices ;
- le montant de l'impôt sur les bénéfices dû ;
- le montant de l'impôt sur les bénéfices acquitté sur la base des règlements effectifs ;
- le montant des bénéfices non distribués.

#### ◆ Comment les informations sont-elles présentées ?

**9.** Si la déclaration pays par pays à communiquer aux administrations fiscales doit ventiler les informations pays par

pays, le rapport relatif à l'impôt sur les bénéficiaires doit quant à lui distinguer les informations concernant les États membres, qui devront être ventilées État par État, et les informations concernant les États tiers, qui seront présentées de façon agrégée à l'exception des informations relatives aux implantations dans les pays mentionnés sur les annexes I et II de la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives<sup>2</sup> qui devront toujours faire l'objet d'une présentation spécifique.

Les informations devront donc être présentées séparément (C. com., art. R 232-8-2, II) pour :

- chaque État membre de l'UE et autre État partie à l'accord sur l'EEE ;

- chaque juridiction fiscale qui, au 1<sup>er</sup> mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi, figure dans la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs (dite « liste noire » de l'UE, annexe I) ;

- chaque juridiction fiscale qui, au 1<sup>er</sup> mars de l'exercice pour lequel le rapport est établi et au 1<sup>er</sup> mars de l'exercice précédent, figure sur la liste des pays et territoires qui ne se conforment pas encore à toutes les normes fiscales internationales mais qui se sont engagés à mettre en œuvre des réformes (dite « liste grise » de l'UE, annexe II) ;

- les informations relatives aux autres juridictions qui seront présentées globalement.

#### ◆ Quelles exceptions à la publication ?

**10.** Fruit du compromis obtenu en trilogue, une exception à la publication est prévue : les entreprises peuvent ne pas divulguer, à titre temporaire, certaines informations lorsque cette divulgation porterait gravement préjudice à la position commerciale des sociétés auxquelles elles se rapportent. Cette exception ne concerne toutefois pas les implantations dans les pays mentionnés sur les annexes I et II de la liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives. En outre, les motifs justifiant l'omission devront être mentionnés dans le rapport public (C. com., art. R. 232-8-2, V) et les informations omises devront en toute hypothèse être dévoilées dans les 5 ans de l'omission initiale.

#### ◆ Comment et quand faut-il publier ?

**11.** Le rapport doit être **déposé au greffe du tribunal de commerce dans les douze mois à compter de la clôture de l'exercice** (C. com., art. R 232-23, I) et doit, dès sa date de dépôt, être **mis gratuitement à disposition du public, pendant au moins cinq années consécutives, sur le site internet**, de la société, de la succursale en France ou de la société qui dispose de cette succursale.

Le commissaire aux comptes est également mis à contribution pour assurer le respect de cette nouvelle obligation : il devra indiquer dans son rapport si la personne morale ou l'entité est soumise à l'obligation d'information, et, lorsque c'est le cas, attester que le rapport relatif à l'impôt sur les bénéficiaires, pour l'exercice précédant celui pour lequel les comptes sont certifiés, a été publié et mis à disposition.

<sup>2</sup> Cf. en dernier lieu FI 2-2023, n° 9, § 64.

#### ◆ Quels doutes sur la compatibilité de cette obligation de publication avec le droit primaire de l'UE ?

**12.** Adoptée au visa de l'article 50(1) du TFUE pour : « renforcer le contrôle par le public de l'impôt sur les revenus des sociétés supporté par les entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union, afin d'encourager davantage la transparence et la responsabilité des entreprises, et de contribuer ainsi à la prospérité de nos sociétés » et « favoriser un débat public plus éclairé concernant en particulier le niveau de respect des obligations fiscales de certaines entreprises multinationales actives dans l'Union et l'incidence du respect des obligations fiscales sur l'économie réelle », la légalité de cette nouvelle obligation pourrait faire débat.

Cette question est encore renforcée depuis que la Cour de justice, en formation de grande chambre, a invalidé dans un arrêt du 22 novembre 2022 la disposition de la directive anti-blanchiment prévoyant que les informations sur les bénéficiaires des sociétés constituées sur le territoire des États membres soient accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public<sup>3</sup>.

On se souvient que le Conseil constitutionnel a invalidé dans une décision du 8 décembre 2016<sup>4</sup> l'article L. 225-102-4 du code de commerce imposant une déclaration pays par pays rendue publique en considérant que « l'obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux correspondant à leur activité pays par pays, est de nature à permettre à l'ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s'exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d'identifier des éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale. Une telle obligation porte dès lors à la liberté d'entreprendre une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi » de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et est ainsi contraire à la Constitution.

La liberté d'entreprise est protégée tant par la plupart des constitutions nationales que par l'article 16 de la Charte des droits fondamentaux selon lequel « La liberté d'entreprise est reconnue conformément au droit de l'Union européenne et aux législations et pratiques nationales ».

Saisi d'une contestation de la validité de l'obligation de publication prévue par l'ordonnance, le juge devrait vérifier si la restriction à la liberté d'entreprise est justifiée par un véritable objectif d'intérêt général et si le dispositif prévu par la directive satisfait au contrôle de proportionnalité.

D'une part, des doutes peuvent être émis par rapport à l'objectif d'intérêt général avancé par la directive : « la transparence et la responsabilité des entreprises » et la contribution à la « prospérité de nos sociétés » en permettant de « favoriser un débat public plus éclairé concernant en particulier le niveau de respect des obligations fiscales de certaines entreprises » pour justifier son adoption au visa de l'article 50(1) du TFUE.

<sup>3</sup> CJUE, gde ch., 22 nov. 2022, C-37/20 et C-601/20, WM et Sovim SA c/ Luxembourg Business Registers, concl. G. Pitruzzella : FI 1-2023, n° 9, § 6, comm. A. Iljic ; IP 1-2023, n° 7, § 1, comm. S. Aufénil.

<sup>4</sup> CC, 8 déc. 2019, n° 2016-741 DC.

D'autre part, si la liberté d'entreprise peut être limitée par des mesures d'intérêt général, de telles mesures doivent être nécessaires et proportionnées. En l'espèce, outre l'interrogation sur la base légale retenue pour l'adoption de la directive, il pourrait être considéré que la possibilité d'agréger les informations concernant les États tiers et d'exclure les informations entraînant un préjudice commercial ne satisfont pas le contrôle de proportionnalité, ces « mesures ne démontrant ni une pondération équilibrée entre l'objectif d'intérêt général poursuivi et les droits fondamentaux consacrés » à l'article 16 « de la Charte, ni l'existence de garanties suffisantes permettant aux personnes concernées de [se] protéger efficacement » contre l'ingérence dans la liberté d'entreprise<sup>5</sup>.

Saisie d'une telle contestation, la Cour devrait alors décider si le fait d'imposer de rendre public le rapport peut être considéré comme une obligation juridiquement essentielle et proportionnée pour promouvoir le bien-être de la société en limitant la liberté d'entreprise.

O. DAUCHEZ ■

**13. Transparence - Obligation de déclaration des dispositifs transfrontières (directive « DAC 6 ») - Secret professionnel de l'avocat** - Le Conseil d'État accueille partiellement le recours pour excès de pouvoir formé contre des commentaires administratifs des dispositions législatives mettant en œuvre la directive DAC 6, et plus précisément l'obligation de déclaration incombant à un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel. Par un arrêt *Orde van Vlaamse Balies e.a.* du 8 décembre 2022, la CJUE a jugé la directive partiellement contraire au droit primaire (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 7) en ce qu'elle prévoit l'obligation pour un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel de transférer l'obligation de déclaration sur un autre intermédiaire, non tenu au secret. Le Conseil d'État retire de ce fait la question préjudicielle qu'il avait posée à la Cour de justice et tire les conséquences de cet arrêt. Il tranche, en sus, la question de la conformité à la Convention EDH et à la Charte des droits fondamentaux de l'UE d'une disposition de la loi française qui permet à l'intermédiaire-avocat tenu au secret de procéder à la déclaration « avec l'accord de son client », c'est-à-dire la possibilité pour le client de délier son avocat du secret professionnel.

**CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 14 avr. 2023, n° 448486, Conseil national des barreaux et a.: Lebon T. (V. annexe 2)**

**14. Afin de nourrir les mécanismes d'échange automatique et obligatoire d'informations entre administrations**

5 CJUE, gde ch., 22 nov. 2022, C-37/20 et C-601/20, WM et Sovim SA c/ Luxembourg Business Registers, préc., pt 86.

sur les dispositifs transfrontières, la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations devant faire l'objet d'une déclaration, dite « DAC 6 », a prévu l'instauration par les États membres d'une obligation de déclaration par certains intermédiaires des informations relatives aux montages potentiellement agressifs de planification fiscale dont ils ont connaissance.

La France a mis en œuvre cette obligation aux articles 1649 AD à 1649 AH du CGI, créés par l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019<sup>6</sup>.

**15.** L'article 1649 AD dispose ainsi, en son I, qu'une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné, dès lors que ce dispositif comporte au moins un marqueur visé à l'article 1649 AH. La notion d'intermédiaire est précisée à l'article 1649 AE. Compte tenu de sa définition, un avocat est susceptible d'entrer dans le champ de l'obligation déclarative.

L'article 1649 AE envisage expressément, au 4<sup>e</sup> du I, l'**hypothèse de l'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel**. Cette disposition prévoit, en son premier alinéa, qu'un tel intermédiaire « souscrit, avec l'accord de son client, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD ». À défaut de cet accord, le deuxième alinéa dispose que l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe. Enfin, en l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est, en vertu du troisième alinéa, adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

Les manquements aux obligations qui précèdent entraînent, en application de l'article 1729 C ter du CGI, l'application d'une amende.

**16.** Le Conseil national des barreaux, la Conférence des bâtonniers et l'Ordre des avocats au barreau de Paris ont demandé au Conseil d'État l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs publiés au BOFiP-Impôts le 25 novembre 2020<sup>7</sup> sur les articles 1649 AD à 1649 AH et 1729 C ter du CGI, en ce qu'ils portent sur les obligations des intermédiaires soumis au secret professionnel.

**17.** Par une première décision du 25 juin 2021<sup>8</sup>, le Conseil d'État avait annulé certains alinéas de ces commentaires se rapportant aux délais dont disposent les intéressés pour

6 Ord. n° 2019-1068, 21 oct. 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : JO 22 oct. 2019, texte n° 18 ; FI 1-2020, n° 9, § 21, comm. N. Jacquot. V. égal. le dossier « Directive DAC 6 : transpositions française et européennes » : FI 3-2020, n° 02.

7 Sur ces commentaires, v. FI 1-2021, n° 9, § 21 et s., comm. C. Acard.

8 CE, 25 juin 2021, n° 448486, CNB et a., concl. R. Victor : FI 3-2021, n° 9, § 21, comm. J. Taquet.

satisfaire à leurs obligations, au motif qu'ils ajoutaient à la loi, et constaté que le surplus des moyens de la requête, mettant en cause la conformité au droit primaire de l'article 8 bis ter, § 5 de la directive 2011/16, soulevait une difficulté sérieuse de validité d'un acte pris par les institutions de l'Union justifiant de saisir la CJUE à titre préjudiciel et de surseoir à statuer dans l'attente de sa réponse.

Les interrogations portaient sur plusieurs terrains : d'une part, celui du droit à un procès équitable garanti par les articles 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE et 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH), et d'autre part, celui des droits au respect de la correspondance et de la vie privée garantis par les articles 7 de cette charte et 8 de cette convention, recouvrant notamment le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients.

**18.** Estimant que l'arrêt de grande chambre de la CJUE du 8 décembre 2022 *Orde van Vlaamse Balies e.a.*<sup>9</sup>, rendu sur question préjudicielle de la Cour constitutionnelle de Belgique, avait ultérieurement apporté toutes les réponses nécessaires à la solution de l'affaire, avant même qu'il ait été statué sur la question renvoyée par la décision avant dire droit du 25 juin 2021, le Conseil d'État avait finalement retiré sa question. Par la décision ici commentée, il a tiré les conséquences de l'analyse conduite par la Cour de Luxembourg.

**19.** En effet, **en ce qui concerne le droit à un procès équitable**, la CJUE avait rappelé que les exigences découlant de ce droit impliquent, par construction, un lien avec une procédure judiciaire, et avait constaté qu'eu égard au caractère précoce du stade auquel les obligations prévues par la directive naissent, c'est-à-dire au plus tard lors de la finalisation du dispositif transfrontière, le mécanisme mis en place par la directive se situe en dehors du cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation et que l'avocat intermédiaire n'agit pas, à ce stade, en tant que défenseur de son client dans un litige.

Reprenant cette analyse, le Conseil d'État a logiquement écarté le moyen tiré de ce que les dispositions nationales mettant en œuvre l'obligation de notification ou de déclaration, réitérées par les commentaires administratifs attaqués, créeraient une ingérence dans le droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE. Pour les mêmes motifs, il a écarté le moyen tiré d'une méconnaissance de l'article 6, § 1 de la Convention EDH.

**20.** Par l'arrêt du 8 décembre 2022, la CJUE avait en revanche déclaré l'article 8 bis ter, § 5, de la directive 2011/16/UE telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822, invalide au regard de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, lorsqu'il est dispensé en raison du secret professionnel de l'obligation de déclaration, une obligation de notification à

tout autre intermédiaire qui n'est pas son client des obligations de déclaration lui incombant. La Cour de justice avait en effet estimé que, même si elle satisfaisait au principe de légalité et n'induisait que de manière limitée une levée de la confidentialité des communications, et bien que la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales constituent des objectifs d'intérêt général reconnus par l'UE, l'ingérence créée dans le **droit au respect des communications** par l'obligation de notification à un autre intermédiaire n'était pas nécessaire et ne respectait pas le principe de proportionnalité.

Le Conseil d'État ne pouvait dès lors, là aussi, qu'en tirer les conséquences inéluctables. Il a ainsi jugé que le deuxième alinéa du 4<sup>e</sup> du I de l'article 1649 AE du CGI, réitérant l'article 8 bis ter, § 5 de la directive, était lui-même contraire à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE, tout comme l'article 1729 C ter du CGI en ce qu'il réprime les manquements à l'obligation de notification à un autre intermédiaire qui n'est pas le client. Il a par suite annulé les commentaires administratifs afférents.

**21.** L'annulation partielle des commentaires administratifs à laquelle le Conseil d'État a procédé sur ce point par sa décision du 14 avril 2023, était largement attendue depuis l'arrêt de la Cour du 8 décembre 2022.

**22.** La CJUE ayant constaté qu'à l'inverse, lorsqu'elle est effectuée par l'avocat intermédiaire à son client, la notification prévue par l'article 8 bis ter, § 5 ne met pas en cause l'article 7 de la Charte, le secret professionnel ne jouant pas dans les relations entre l'avocat et son client et la consultation d'un avocat n'étant pas révélée au stade ultérieur de l'exécution de l'obligation déclarative par le client, le Conseil d'État a transposé cette analyse, sur le terrain tant de l'article 7 de la Charte que de l'article 8 de la Convention EDH, au troisième alinéa de l'article 1649 AE du CGI, prévoyant qu'en l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable. Par suite, le moyen dirigé contre cette partie des commentaires a été écarté.

**23.** Enfin, le Conseil d'État s'est prononcé sur le premier alinéa du 4<sup>e</sup> du I de l'article 1649 AE du CGI, disposant que l'intermédiaire soumis au secret professionnel souscrit « avec l'accord de son client », la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD, et prévoyant donc la **possibilité pour le client d'autoriser son avocat à procéder à la déclaration**.

Il a constaté que ces dispositions ne procèdent pas à la transposition de l'article 8 bis ter, § 5 de la directive, qui est en effet muette sur une telle faculté préalable pour le client de délier l'avocat du secret le concernant.

Or, d'une part, au regard du droit interne, si la loi du 31 décembre 1971 soumet l'avocat au respect du secret professionnel, et si l'article 226-13 du code pénal réprime la violation de ce secret, cette exigence de secret et cette répression ne sont toutefois applicables que sous réserve des exceptions prévues par la loi. Et la loi organise bien une telle exception par la disposition critiquée. En effet, l'article 1649 AE du CGI, en prévoyant la faculté pour le client d'autoriser l'avocat à

9 CJUE, gde ch., 8 déc. 2022, C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies*, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU c/ *Vlaamse Regering*, concl. A. Rantos : FI 1-2023, n° 9, § 14.

souscrire la déclaration de l'article 1649 AD, autorise, sous la condition de cet accord, la révélation du secret.

D'autre part, la protection spécifique prévue par l'article 8 de la Convention EDH à l'égard du secret professionnel n'est pas absolue : d'abord, le Conseil d'État relève que l'objet de cette protection est de garantir aux personnes consultant un avocat la confiance que ce dernier ne divulguera pas, « sans leur accord », qu'elles le consultent ; ensuite, l'article 8 admet l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit dès lors qu'elle est prévue par la loi et nécessaire, notamment, au bien-être économique du pays ou à la prévention des infractions pénales. La Charte des droits fondamentaux de l'UE envisage, également, la possibilité à son article 52 d'apporter des limitations aux droits qu'elle garantit, pour autant que ces limitations soient prévues par la loi et répondent à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union.

Or, la limitation au secret des échanges entre l'avocat et son client apportée par le premier alinéa de l'article 1649 AE, I, 4° du CGI dans le cas où le client donne son accord à la souscription de la déclaration par l'avocat, est prévue par la loi et poursuit des objectifs d'intérêt général qui sont reconnus par l'UE et constituent des buts légitimes au sens de la Convention EDH. Par suite, le Conseil d'État a écarté le moyen tiré d'une atteinte contraire à ces stipulations.

#### E. BOKDAM-TOGNETTI ■

##### 24. À NOTER

> **Transparence - Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) - Application aux « Américains accidentels » - Recherche de solutions** - Deux réponses ministérielles apportent des informations sur la situation des « Américains accidentels » en incapacité de fournir leur TIN pour l'application de FATCA.

**RM Paul, n° 03518 : JO Sénat 9 févr. 2023, p. 980. - RM Canévet, n° 05080 : JO Sénat, 30 mars 2023, p. 2213 (V. annexe 3)**

La France a initié, au sein du Conseil de l'Union européenne, des consultations informelles afin d'élaborer une proposition européenne commune pour gérer la situation des « Américains accidentels », ces derniers étant dans l'incapacité de fournir à leurs établissements bancaires les informations requises dans le cadre de l'application des accords intergouvernementaux signés entre les États membres de l'UE et les États-Unis concernant la loi FATCA. Il a été proposé à l'administration américaine d'appliquer une série de critères permettant d'identifier les « Américains accidentels » présentant un faible risque d'évasion fiscale et qui seraient à ce titre exemptés des obligations d'information.

L'administration fiscale des États-Unis a, de son côté, prorogé sa tolérance à l'égard des institutions financières dans l'incapacité de collecter les TIN des Américains accidentels.

Par ailleurs, l'administration fiscale française a souvent souligné à son homologue américain le coût et la complexité de la procédure de renonciation à la nationalité américaine. En ce sens, en janvier 2023, les États-Unis ont annoncé leur volonté de réduire ces frais.

Les discussions se poursuivent concernant la situation des « Américains accidentels ».

## Dispositifs propres aux situations internationales

### Dispositifs généraux

#### 25. À NOTER

> **Aviseurs fiscaux - Exemple de refus d'indemnisation** - La CAA de Versailles rejette la requête d'une personne demandant l'annulation d'une décision par laquelle la Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) a rejeté sa demande d'indemnisation, présentée sur le fondement de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, rejet fondé notamment sur l'absence de caractère international de la fraude fiscale dénoncée et la connaissance antérieure par l'administration des informations fournies.

**CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 31 mai 2023, n° 20VE02123, Min. c/ B., C+ (V. annexe 4)**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, le dispositif des aviseurs fiscaux est codifié à l'article L. 10-0 AC du LPF et est étendu aux manquements en matière de TVA ; par ailleurs, une expérimentation est en cours, du 1<sup>er</sup> janvier 2020 jusqu'au 31 décembre 2023, concernant un périmètre différent, ne concernant pas les infractions aux règles de la fiscalité internationale, défini par la gravité de certains agissements, manquements ou manœuvres en infraction avec la législation fiscale, lorsque le montant estimé des droits éludés est supérieur à 100 000 € (L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 175 : FI 2-2020, n° 9, § 25. - L. n° 2021-1900, 30 déc. 2021 de finances pour 2022, art. 144).

### Rémunération de prestations de services versée à l'étranger

26. **Rémunération de prestations de services versée à l'étranger - Prestataire domicilié ou établi en France (CGI, art. 155 A, I) - Constitution** - Le Conseil d'État refuse de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC portant sur les deux premiers alinéa du I de l'article 155 A du CGI, considérant que ni l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle depuis 2010 ni l'interprétation récente du Conseil d'État ne constituent un changement de circonstances justifiant un nouvel examen.

**CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 mars 2023, n° 455084, Dinis, concl. E. Bokdam-Tognetti, inédit au recueil Lebon (V. annexe 5)**

27. Cette décision porte sur l'application du I de l'article 155 A du CGI à la rémunération versée par une société française à une société britannique au titre de prestations de direction effectuées par M. Dinis, un résident fiscal français. Les circonstances de fait n'appellent pas d'observations spécifiques.

M. Dinis était en effet le dirigeant et l'associé unique de la société britannique, qui a conclu avec la société française un contrat qui prévoyait expressément que c'est M. Dinis qui assurera la présidence de la société française. Les juges ne remettaient pas en cause la substance économique de la société britannique. De même, ils n'ont pas jugé nécessaire de se prononcer sur l'argument du contribuable, selon lequel l'interposition de la société britannique aurait apporté une « plus-value » au groupe. Pour confirmer l'imposition, les juges se sont fondés sur le fait que toutes les prestations rendues à la société française ont été effectuées par M. Dinis uniquement.

**28.** L'affaire offre toutefois une **illustration intéressante de l'appréciation des conditions de renvoi au Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité.** Ces conditions, prévues à l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958<sup>10</sup>, sont les suivantes :

- la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ;
- elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs ou le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ;
- la question n'est pas dépourvue de caractère sérieux

En l'espèce, le Conseil d'État définit d'abord le périmètre de la disposition applicable au litige (a), avant d'apprécier l'existence d'un changement de circonstances (b).

#### ◆ a) LA DÉTERMINATION DU PÉRIMÈTRE DE LA DISPOSITION APPLICABLE AU LITIGE

**29.** À titre préalable, rappelons que l'appréciation de la notion de « *disposition applicable au litige* » relève de la compétence des juridictions et non du Conseil constitutionnel<sup>11</sup>. En revanche, lorsque les juridictions suprêmes transmettent au Conseil constitutionnel une disposition qu'ils jugent applicable au litige, le Conseil peut restreindre le périmètre de son contrôle, à la seule partie du texte concernée par le grief d'inconstitutionnalité formulé devant lui<sup>12</sup>.

Quant au périmètre de ce qu'il faut entendre par une « *disposition applicable au litige* », le Conseil d'État a rapidement pris une position restrictive en identifiant avec précision la partie du texte concernée. Ainsi, dans l'affaire *Kimberly Clark*, si la demande de la QPC portait sur l'ensemble de l'article 273

du CGI, le Conseil d'État a indiqué que ce texte n'était applicable au litige (et donc concerné par la QPC) qu'« *en tant qu'il habilite le pouvoir réglementaire à fixer des délais tels que ceux mentionnés à l'article 224 de l'annexe II au CGI* »<sup>13</sup>.

**30.** En l'espèce, ce sont les deux premiers alinéas du I de l'article 155 A du CGI qui étaient applicables au litige : « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières : / - soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ; [...] ». C'était donc au regard de cette partie du texte que devait s'apprécier le changement de circonstances.

#### ◆ b) LE CHANGEMENT DE CIRCONSTANCES

**31.** Une QPC ne peut être renvoyée au Conseil constitutionnel que si elle porte sur un texte qui n'a pas déjà été déclaré conforme à la Constitution. Or, dans une décision du 26 novembre 2010<sup>14</sup>, le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 155 A du CGI (dans son intégralité) conforme à la Constitution, sous la réserve que son application ne conduise pas à une double imposition du contribuable résident fiscal français. Étant donné que c'est par rapport à cette décision que le Conseil d'État a apprécié le changement de circonstances, les principaux motifs du Conseil constitutionnel méritent d'être ici reproduits :

« *Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éluider l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».*

10 Ce texte pose les conditions de transmission de la QPC par les juges du fond au Conseil d'État ou la Cour de cassation. Mais l'article 23-4 de la même ordonnance précise que les juridictions suprêmes statuent sur le renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel au regard des mêmes conditions.

11 « Considérant qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, saisi d'une QPC, de remettre en cause la décision par laquelle le Conseil d'État ou la Cour de cassation a jugé [...] qu'une disposition était ou non applicable au litige [...] » (CC, 28 mai 2010, n° 2010-1 QPC, Consorts L. [Cristallisation des pensions], consid. 6). Position régulièrement réaffirmée depuis (pour de nombreux exemples, v. M. Guillaume, QPC, Répertoire de contentieux administratif, avr. 2022, § 146-155). Rappelons également que, selon le Conseil d'État, cette notion est propre à la procédure de QPC (S.-J. Lieber, D. Botteghi et V. Daumas, La question prioritaire de constitutionnalité vue du Conseil d'État : Cahiers du Conseil constitutionnel n° 29, dossier « La question prioritaire de constitutionnalité », oct. 2010).

12 CC, 17 déc. 2010, n° 2010-81 QPC, M. Boubakar B. [Détenation provisoire : réserve de compétence de la chambre de l'instruction], consid. 3.

13 Par conséquent, sur l'ensemble du texte qui prévoit : « 1. Des décrets en Conseil d'État déterminent les conditions d'application de l'article 271. / Ils fixent notamment : / - la date à laquelle peuvent être opérées les déductions ; / - les régularisations auxquelles elles doivent donner lieu ; / - les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être limitée ou réduite. / 2. Ces décrets peuvent édicter des exclusions ou des restrictions et définir des règles particulières, soit pour certains biens ou certains services, soit pour certaines catégories d'entreprises. / Ils peuvent apporter des atténuations aux conséquences des principes définis à l'article 271, notamment lorsque le redevable aura justifié de la destruction des marchandises. / 3. Ils fixent également les conséquences des déductions sur la comptabilisation et l'amortissement des biens », seul le 3<sup>e</sup> alinéa (« la date à laquelle peuvent être opérées les déductions ») faisait l'objet de la QPC telle que renvoyée par le Conseil d'État au Conseil constitutionnel (CC, 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, SNC Kimberly Clark [Incompétence négative en matière fiscale], consid. 1).

14 CC, 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale], consid. 4.

32. Cependant, la conformité d'une disposition légale à la Constitution peut être remise en cause ultérieurement, en cas de changement de circonstances. Contrairement à la notion de disposition applicable, la notion de « *changement de circonstances* » a été définie par le Conseil constitutionnel (dans son contrôle de constitutionnalité au sens large, pas seulement pour les besoins des QPC). Il a ainsi admis « *qu'une disposition législative déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel soit de nouveau soumise à son examen lorsqu'un tel réexamen est justifié par les changements intervenus, depuis la précédente décision, dans les normes de constitutionnalité applicables ou dans les circonstances, de droit ou de fait, qui affectent la portée de la disposition législative critiquée* »<sup>15</sup>. À ce titre, le Conseil a déjà indiqué qu'un changement dans la jurisprudence des juridictions nationales - dès lors qu'il est validé par les cours suprêmes compétentes - peut constituer un changement des circonstances de droit<sup>16</sup>. Il en va de même de l'évolution de sa propre jurisprudence<sup>17</sup>.

En l'espèce, le contribuable soulevait des arguments tenant tant à un changement de circonstances de droit résultant tant d'une décision du Conseil d'État (1), que de l'évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel concernant les présomptions irréfragables (2).

#### ◇ 1) Une jurisprudence postérieure des juridictions nationales et la modification de la portée du texte concerné

33. Pour qu'une décision de justice constitue un changement de circonstances, elle doit **introduire une interprétation nouvelle de la norme concernée**<sup>18</sup>. Le contribuable soutenait en l'espèce que c'était le cas de la décision *Piazza* du Conseil d'État du 20 mars 2013<sup>19</sup>. Rappelons que cette décision portait notamment sur la compatibilité de l'article 155 A avec les libertés de circulation européennes. Les juges, à cette occasion, ont précisé que l'article 155 A ne visait que les cas où la facturation par une personne non résidente ne trouvait « **aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte** »<sup>20</sup>.

34. Ce qui est intéressant ici est que la décision du Conseil d'État donne une interprétation de l'article 155 A innovante

au regard de la lettre du texte<sup>21</sup>, mais aussi au regard de sa propre jurisprudence antérieure<sup>22</sup>. Pour autant, cette interprétation s'inscrit plutôt dans la continuité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, précisant dès 2010 que l'article 155 A du CGI visait à imposer une rémunération qui était perçue par une entité étrangère « *aux fins d'éviter l'imposition* » et ce, dans l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale<sup>23</sup>. Dans la décision commentée, le Conseil d'État ne se prononce pas expressément sur ce point (mais on peut trouver des développements sur la cohérence de la décision *Piazza* avec la décision du Conseil constitutionnel de 2010 dans les conclusions du rapporteur public, reproduites en annexe). Cependant, son refus de renvoi de la QPC exprime de façon implicite - mais cohérente au regard du fait qu'il s'agit d'une procédure de QPC - que **le caractère innovant de la jurisprudence doit s'apprécier en priorité au regard de l'interprétation retenue par le Conseil constitutionnel**.

35. À noter toutefois que si le Conseil d'État s'aligne en 2013 sur l'interprétation retenue par le Conseil constitutionnel dès 2010, **l'harmonie n'est pas parfaite en ce qui concerne les critères de la preuve contraire que peut apporter le contribuable**. Et c'est cet argument précisément qui sera également en jeu dans l'appréciation d'un changement de circonstances qui pourrait résulter de la jurisprudence postérieure du Conseil constitutionnel.

#### ◇ 2) La jurisprudence postérieure du Conseil constitutionnel et son évolution

36. Le contribuable soutenait que la jurisprudence du Conseil constitutionnel postérieure à 2010 constituait un changement de circonstances de droit, non en ce qu'elle s'opposait aux présomptions irréfragables posées par le législateur - cette opposition semble déjà contenue en germe dans la jurisprudence antérieure du juge constitutionnel<sup>24</sup> - mais en ce qu'elle définit les éléments de la preuve contraire que peut apporter le contribuable. Or, les éléments de la preuve contraire indiqués par le Conseil d'État dans sa jurisprudence

21 Certains auteurs ont même écrit que cette décision allait « au-delà des compétences reconnues, en France, aux juridictions : il leur appartient d'appliquer la loi, non d'en modifier la teneur » (C. de la Mardière, note ss CE, 20 mars 2013, n° 346642, *Piazza*, préc.).

22 Ainsi, dans les décisions postérieures à 2010, mais antérieures à la décision *Piazza*, le Conseil d'État ne semble pas envisager la possibilité pour le contribuable d'apporter une preuve contraire (v. par ex. CE, 9<sup>e</sup> ss-sect., 26 déc. 2012, n° 336674).

23 V. CC, 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, préc. V. égal. les conclusions du rapporteur public, Madame Bokdam-Tognetti, sous la décision commentée.

24 En effet, si par principe, le Conseil constitutionnel rejette l'argumentation tendant à présumer que toute précision apportée par sa jurisprudence aurait été contenue implicitement dans sa jurisprudence antérieure (v. M. Disant, *L'appréhension du temps par la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, n° 54, dossier « La Constitution et le temps », janv. 2017 - P. Gervier, *Le changement de circonstances dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel* : Revue du droit public 2012, n° 1, p. 89).

15 CC, 3 déc. 2009, n° 2009-595 DC, Loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution, consid. 13.

16 CC, 8 avr. 2011, n° 2011-120 QPC, M. Ismaël A. [Recours devant la Cour nationale du droit d'asile], consid. 9.

17 CC, 5 juill. 2013, n° 2013-331 QPC, Sté Numéricable SAS, consid. 8.

18 V. par ex., sur ce point, M. Disant, *L'appréhension du temps par la jurisprudence du Conseil constitutionnel* : Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel n° 54, dossier « La Constitution et le temps », janv. 2017 - P. Gervier, *Le changement de circonstances dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel* : Revue du droit public 2012, n° 1, p. 89.

19 CE, 20 mars 2013, n° 346642, *Piazza* : Lebon T. ; RJF 6/13 n° 578 ; BCDF 2013 n° 63, concl. F. Aladjidi ; Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 282, note C. de la Mardière.

20 *Ibidem*, pt. 5.

de 2013, ne correspondent pas à ceux indiqués par le Conseil constitutionnel. En effet, le Conseil d'État dans la décision *Piazza* précitée se réfère à la contrepartie réelle fournie par l'entité non résidente, alors que le Conseil constitutionnel dans sa jurisprudence sur les présomptions irréfragables se réfère à la preuve que les agissements du contribuable correspondent « à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet » une fraude fiscale.

**37.** Le Conseil d'État rejette l'argumentation du contribuable en considérant que la possibilité de preuve contraire prévue par la jurisprudence *Piazza* et la jurisprudence ultérieure du Conseil constitutionnel ne constituent pas un changement de circonstances justifiant un nouvel examen de ces dispositions par le Conseil constitutionnel. On peut même se demander, en lisant la décision du Conseil d'État, si en réalité il n'apprécie pas lui-même la conformité de sa propre jurisprudence à celle du Conseil constitutionnel.

En effet, sa position revient à considérer qu'une rémunération des prestations réalisées par une personne physique, mais versée à une personne morale contrôlée par la personne physique, poursuit nécessairement un objectif de fraude ou d'évasion fiscale. Or, ce n'est pas forcément le cas. L'interposition de la société constituée dans l'État du client peut être demandée par le client lui-même pour des raisons de contrôle de change, par exemple. De même, dans certains pays, les autorités nationales exigent que l'activité soit exercée à travers des sociétés de droit local. Ainsi, l'objectif poursuivi par l'interposition de la société peut être autre que fiscal.

**38.** Si le cas d'espèce n'était pas concerné par ces objectifs autres que fiscaux, le contentieux de constitutionnalité est en principe un contentieux abstrait, dans la mesure où il apprécie la conformité d'une norme à une autre, sans tenir compte des circonstances d'espèce. Il est vrai que l'introduction de la QPC, nécessairement inscrite dans le contexte d'un litige, rend « hybride » cette forme de contrôle incident, « à mi-chemin entre un contrôle concret et abstrait »<sup>25</sup>. Dans cette logique, il semble cohérent de distinguer dès l'étape d'appréciation des conditions de recevabilité de la QPC, les conditions susceptibles d'une appréciation *in concreto* et celles qui ne le sont pas. Ainsi, l'appréciation du lien avec le litige est nécessairement liée aux faits d'espèce. Elle relève d'ailleurs, comme nous l'avons déjà dit, de la compétence des juges. En revanche, le changement de circonstances de droit devrait, à notre sens, être apprécié *in abstracto*. Dès lors, le simple fait qu'il puisse y avoir des cas dans lesquels l'interprétation retenue par le Conseil d'État du dispositif applicable au litige soit contraire à la Constitution telle qu'elle est interprétée par la dernière jurisprudence du Conseil constitutionnel, devrait suffire à justifier un changement de circonstances et le renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.

25 A.M. Lecis Cocco Ortu, QPC et interventions des tiers : le débat contradictoire entre garantie des droits de la défense et utilité des amici curiae : Revue française de droit constitutionnel 2015/4, p. 863 et s. V. égal. M. Fatin-Rouge Stefanini, N. Jacquinet, X. Magnon, W. Mastor et A. Roblot-Troizier, Question sur la question : la QPC façonnée par ses acteurs : quelle(s) tendance(s) ? : Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 38, janv. 2013.

**39.** Enfin, on pourrait considérer que sans aller jusqu'à une présomption d'évasion ou de fraude fiscale, l'article 155 A du CGI ne fait que poser une présomption d'appréhension des sommes perçues par une entité par le contribuable qui la contrôle. Cependant, d'une part, même dans les cas où le contrôle du contribuable sur la société est incontestable, la législation locale peut imposer la constitution de réserves ou restreindre de toute autre façon le pouvoir de l'actionnaire sur les sommes en question. D'autre part, une telle interprétation fait abstraction de la personnalité morale de l'entité interposée (alors que l'usage des termes « *sommes perçues par une personne* » (souligné par nous) dans l'article 155 A implique qu'il s'agisse nécessairement d'une personne distincte du contribuable). Or, le droit français ne le permet que dans des cas de fraude ou d'abus, établis ou présumés. Ainsi, les présomptions des articles 209 B et 123 bis sont nécessaires pour écarter la personnalité morale des sociétés interposées.

Le refus du Conseil d'État de renvoyer la QPC au Conseil constitutionnel est dès lors regrettable, ne serait-ce que parce que cette QPC aurait pu permettre au Conseil constitutionnel de préciser la notion de changement de circonstances. En effet, il nous semble que le filtre exercé par les juridictions suprêmes ne devrait pas être excessivement restrictif, de façon à ne pas empiéter sur la compétence du Conseil constitutionnel<sup>26</sup>.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

## Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié

### 40. À NOTER

> **Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié - Article 123 bis du CGI - Présomption simple de détention du trust par le constituant - Commentaires administratifs** - L'article 133 de la loi de finances pour 2022 a complété l'article 123 bis, 4 ter du CGI en étendant la présomption de détention de 10 % aux constituants ou bénéficiaires réputés constituants de trusts<sup>27</sup>. Cette nouvelle présomption, qui s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, ne saurait être renversée que par la seule preuve de la réalité du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur. Les commentaires de l'administration au BOFiP sont modifiés en conséquence, et actualisés sur quelques autres points.

**BOI-RPPM-RCM-10-30-20, BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10, BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, BOI-RPPM-RCM-10-30-20-30, BOI-INT-DG-20-50-20, 6 juin 2023. - BOFiP, actualité, 6 juin 2023**

26 À comparer avec l'appréciation par les juges français de la pertinence d'une question préjudicielle à la CJUE, dont le caractère excessivement restrictif a déjà été sanctionné (CJUE, 4 oct. 2018, C-416/17, Commission c/ France : FI 1-2019, n° 2, § 9 et n° 5, § 12).

27 L. n° 2021-1900, 30 déc. 2021 de finances pour 2022, art. 133 : FI 1-2022, n° 9, § 57, comm. P. Kouraleva-Cazals ; IP 1-2022, n° 7, § 21, comm. S. Aufénil.

> **Champ d'application de l'article 123 bis - Conditions tenant aux caractéristiques des participations détenues par les personnes physiques concernées** - Il est ajouté un paragraphe spécifique à la présomption de détention pour le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant d'un trust (BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10, § 215), ainsi libellé :

« Le a du 4 ter de l'article 123 bis du CGI prévoit que la condition de détention de 10 % (I-B-2 § 70) est présumée satisfaite pour le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant d'un trust, au sens de l'article 792-0 bis du CGI. La preuve contraire de cette présomption ne peut résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.

Remarque 1 : Sur la notion de bénéficiaire réputé constituant, il convient de se reporter au I § 80 à 110 du BOI-DJC-TRUST.

Remarque 2 : La mise en œuvre de cette présomption autorise l'administration à imposer la totalité des bénéfices ou revenus positifs de l'entité entre les mains du contribuable. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV § 385 du BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20.

Remarque 3 : Le b du 4 ter de l'article 123 bis du CGI dispose que la condition de 10 % de détention est également présumée satisfaite par la personne physique qui a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 123 bis, 4 ter-b ; I-B-2 § 100 du BOI-INT-DG-20-50-20). »

**Conditions relatives à la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié** - L'administration a profité de cette mise à jour du BOFiP pour actualiser ses commentaires relatifs aux conditions tenant au régime fiscal privilégié de la structure étrangère (BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10, § 290 et 300).

> **Conditions d'application de l'article 123 bis** - L'administration précise les modalités de calcul du montant du revenu de capitaux mobiliers :

- BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, § 385 nouveau : « La mise en œuvre de la présomption de détention minimale de 10 % prévue au a du 4 ter de l'article 123 bis du CGI (I-B-5 § 215 du BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10) autorise l'administration à imposer la totalité des bénéfices ou revenus positifs du trust au sens de l'article 792-0 bis du CGI entre les mains du contribuable constituant ou bénéficiaire réputé constituant de ce trust. Lorsque le trust au sens de l'article 792-0 bis du CGI est une entité juridique située dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, il convient de se reporter au I § 90 à 160 du BOI-INT-DG-20-50-20.

Néanmoins, l'intéressé a la faculté d'établir, dans le cadre du débat oral et contradictoire, la proportion exacte des actions, parts ou droits qu'il détient dans l'entité, auquel cas il sera imposé dans cette proportion. »

- BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, § 390 : deux nouveaux alinéas sont ajoutés, ainsi libellés : « Conformément au 2° du 7 de l'article 158 du CGI et au 1° du A du 1 de l'article 200 A du CGI, le montant de ces revenus soumis à l'imposition au taux forfaitaire ou, sur option du contribuable, au barème de l'impôt sur le revenu est majoré de 25 % (II-B § 120 du BOI-RPPM-RCM-20-10-20-10 et III § 160 du BOI-RPPM-RCM-20-10-20-10). En tout état de cause, cette majoration ne s'applique pas pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux.

Remarque : Lorsque les titres concernés sont détenus par la personne physique dans son patrimoine privé, l'impôt sur le revenu dû à raison desdits revenus est établi dans les conditions exposées au BOI-RPPM-RCM-20-15. »

## Dispositifs de droit commun

### Abus de droit

**41. Abus de droit - Fraude à la loi par montage artificiel - Émission d'obligations convertibles inverses - Financement intragroupe** - La CAA de Paris juge que l'émission par une société française d'obligations convertibles inverses au profit d'un établissement de crédit, assortie de divers engagements entre cet établissement de crédit, la société mère allemande du groupe et l'une des filiales néerlandaises de ce dernier, constitue un abus de droit. Sur le plan procédural et s'agissant des pénalités, la cour juge que la garantie des droits de la défense prévue par l'article 47 de la Charte de l'Union européenne ne s'applique pas.

**CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 12 mai 2023, n° 20PA04068 et 21PA05182, SAS Bayer, concl. B. Sibilli, C (V. annexe 6)**

#### ◆ RAPPEL DES FAITS ET DE LA PROCÉDURE

##### ◇ Un schéma complexe, des instruments atypiques

**42.** En 2011, la société française Bayer SAS, filiale du groupe allemand Bayer AG, avait procédé à l'émission de titres de dette sous la forme d'obligations convertibles inverses (OCI), en anglais « *Reverse Convertible Notes* » (RCN), pour un montant de 150 M€, la particularité de ces titres étant que la conversion des OCI en actions de l'émetteur est effectuée à l'initiative de ce dernier et non du porteur des obligations, d'où le caractère « inverse » de la conversion (par opposition aux obligations convertibles classiques).

Les OCI avaient été souscrites par la succursale allemande de la banque BNP Paribas selon les termes et conditions suivants :

- valeur nominale des OCI : 150 M€ ;
- intérêt annuel : 9,13% ;
- maturité : 5 ans ;
- rapport de conversion en actions de la société française Bayer SAS : 38,122 actions pour une obligation.

**43.** Cette émission, qui avait entraîné la constatation, pour la société Bayer SAS en 2011, d'un montant de charges financières de 7 836 583 €, correspondant aux intérêts courus sur les OCI, avait été concomitante à la conclusion de quatre conventions toutes datées du 7 juin 2011.

Un premier contrat d'option de vente (« *Put Option Agreement* »), conclu entre la succursale de la banque et la société Bayer BV, filiale néerlandaise du groupe Bayer AG, prévoyait :

> la cession à la société Bayer BV des actions de la société française Bayer SAS pour un prix d'exercice de 150 M€ si l'option de conversion des OCI était exercée ;

> la cession à la société néerlandaise Bayer BV des OCI pour un prix d'exercice de 150 M€ (augmenté des intérêts courus non payés) en cas de :

- non-respect des engagements de la société Bayer AG sur le prêt de titres prévu dans le cadre du quatrième contrat ;
- insolvabilité de la société française Bayer SAS ;
- insolvabilité de la société Bayer AG ou de la société néerlandaise Bayer BV ;
- non-remboursement en totalité des OCI.

Autrement dit, si la société française Bayer SAS n'était pas en mesure de respecter ses engagements financiers (situation de défaut de paiement), la banque pouvait alors exercer l'option et céder les OCI à la société néerlandaise Bayer BV pour un prix de 150 M€. En contrepartie, Bayer BV recevait de la banque une rémunération de 5,1 % par an, assise sur un nominal de 150 M€.

Aux termes du second contrat (« *Guarantee Agreement* »), la société allemande Bayer AG apportait sa garantie à la banque sur les engagements pris par sa filiale néerlandaise Bayer BV dans le cadre du premier contrat.

Le troisième contrat (« *Call Option Agreement* ») était un contrat d'option d'achat conclu entre la banque et la société Bayer AG. Il donnait le droit à la société Bayer AG d'acquiescer les actions de la société française Bayer SAS à une valeur de marché déterminée par Bayer AG, sur la base d'un rapport d'évaluation établi par un expert indépendant. Cette option pouvait être exercée en cas de conversion des OCI et de non-exécution du premier contrat d'option de vente.

Le quatrième contrat (« *Stock Loan Agreement* ») était un contrat de prêt de titres, en vertu duquel la société Bayer AG prêtait à la banque un portefeuille de titres émis par le Trésor allemand d'une maturité de moins d'un an, pour un montant nominal de 125 millions d'euros. Le prêt de titres, dont la maturité était de 5 ans et non assorti de garantie, donnait lieu à une commission de 37 000 euros versée par la banque à la société Bayer AG. Les intérêts afférents au portefeuille prêté continuaient à bénéficier à la société Bayer AG.

44. Selon l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal dans l'affaire commentée, exposé ci-après, les diverses opérations pouvaient être schématisées comme suit :

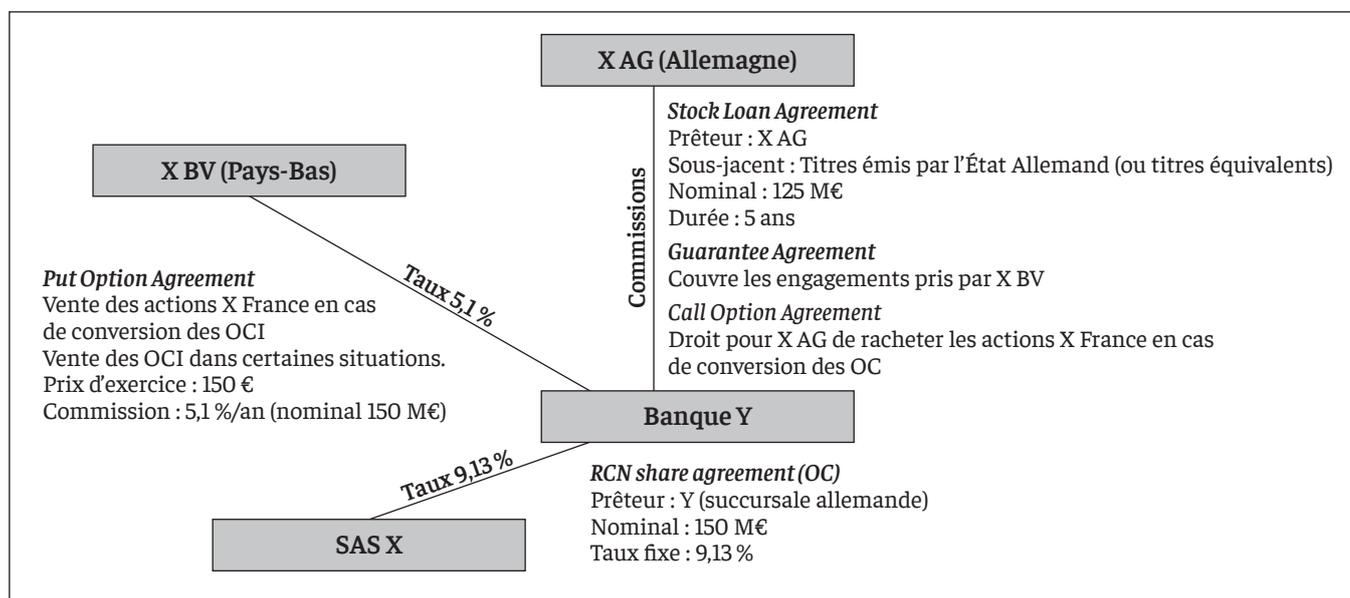
#### ◇ Position de l'administration, avis du CADF et décisions des juges du fond

45. À l'issue de la vérification de comptabilité de la société française Bayer SAS portant notamment sur l'exercice clos en 2011, l'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF, considérant que l'opération prise dans son ensemble caractérisait un montage contraire à l'intention du législateur à un double titre :

- d'une part, l'opération rendait possible la déduction d'un montant majoré des charges financières et ce en contradiction avec le 1 de l'article 39 du CGI dès lors que la société française Bayer SAS n'en retirait pas de contreparties, et
- d'autre part, elle permettait à cette société, grâce à l'interposition de la banque, de contourner l'article 212, I du CGI qui limite la déduction des charges financières entre entreprises liées au sens de l'article 39, 12 du même code.

L'administration estimait ainsi que les opérations d'émission d'obligations convertibles inverses et les différents engagements contractuels mis en place concomitamment constituaient une ingénierie juridique et financière sophistiquée délibérément créée pour justifier le bien-fondé d'un taux d'intérêt anormalement élevé et permettre ainsi la déduction illimitée des intérêts d'un prêt intragroupe à des fins fiscales. Selon l'administration, la clause de conversion était artificielle dès lors que différents contrats organisaient la neutralisation par le groupe Bayer AG de ses effets et qu'à aucun moment tant le groupe que la banque n'avaient envisagé l'entrée durable de celle-ci au capital de la société française Bayer SAS. L'interposition de la banque avait eu pour seul but de réduire la base imposable en France par une charge financière artificiellement majorée. L'administration avait aussi relevé que ce montage présentait un intérêt fiscal au niveau du groupe Bayer puisque les produits versés par la banque à la filiale néerlandaise X BV au titre de la clause de conversion n'étaient pas imposés aux Pays-Bas.

En conséquence, l'administration avait considéré qu'elle était fondée à restituer son véritable caractère à l'émission d'obligations à laquelle la société française Bayer SAS avait



concouru en la regardant comme un financement intragroupe simple sans composante de conversion. Elle avait, par suite, remis en cause la déduction des intérêts dus au titre de la clause de conversion pour une somme s'élevant à 4 377 500 €. Cette somme avait été déterminée en appliquant le taux de 5,1 % à la somme de 150 M€ au prorata de la période comprise entre le 8 juin 2011 et le 31 décembre 2011 sur une base contractuelle de 360 jours.

**46.** Saisi par la société, le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) avait rendu un **avis favorable à la mise en œuvre de l'abus de droit**<sup>28</sup>.

La société Bayer avait alors déposé, le 29 décembre 2014, des liasses rectificatives au titre des exercices 2012 et 2013 en réintégrant cette fraction des intérêts pour tenir compte de la position de l'administration fiscale. Ce dépôt de liasses rectificatives n'avait toutefois pas fait obstacle à la notification ultérieure par l'administration fiscale des majorations de 80 % au titre des deux exercices en cause.

Par ailleurs, la société, qui avait également spontanément procédé à cette même réintégration au titre des exercices 2014 à 2016, avait alors sollicité le dégrèvement de ce redressement et des majorations pour abus de droit au titre de l'exercice 2011 et la restitution des cotisations excédentaires d'impôt sur les sociétés qu'elle avait acquittées au titre des exercices 2012 et 2016 du fait de ses réintégrations spontanées mais **ses demandes avaient été rejetées par le Tribunal administratif de Montreuil**<sup>29</sup>.

Sans plus de succès, par une autre requête, la société avait demandé la décharge des majorations pour abus de droit mises à sa charge au titre des exercices 2012 et 2013<sup>30</sup>.

**47.** Saisie des appels de la société contre ces deux jugements, **la Cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'ensemble de ces demandes en considérant que l'administration avait, à juste titre, redressé la société sur le fondement de l'abus de droit.**

#### ◆ ANALYSE DE L'ARRÊT COMMENTÉ

##### ◇ Sur l'existence d'un abus de droit

**48.** De jurisprudence constante, le Conseil d'État pose le principe qu'**un acte ne peut pas être constitutif d'un abus de droit si le résultat obtenu grâce à cet acte ne modifie pas la charge fiscale de celui qui l'a conclu**<sup>31</sup>. L'abus de droit

suppose en effet que la charge fiscale du contribuable ait été minorée.

Ainsi, dans la décision *SELARL Pharmacie de Chalonges* précitée, le Conseil d'État a très clairement indiqué que « *même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions précitées lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte* ».

Dans ses conclusions sous la décision *Bazin-Faucon* également précitée, par laquelle la Haute assemblée a fait une claire application du principe dégagé dans la décision *Pharmacie de Chalonges*, le rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher rappelait en effet que « *l'existence d'un gain ou d'un avantage fiscal est nécessaire pour que vous puissiez retenir la qualification d'abus de droit. Vous l'avez expressément jugé par une décision du 5 mars 2007, Selarl Pharmacie des Chalonges, (CE 5 mars 2007 n° 284457 : RJF 5/07 n° 600, avec conclusions P. Collin p. 426), et il vous est même arrivé d'appliquer cette solution dans une hypothèse où le gain fiscal retiré de l'opération n'était pas nul, mais seulement faible (CE 9 décembre 1992 n° 71859 sect., Ravot : RJF 2/93 n° 207, conclusions Ph. Martin BDCF 3/93 p. 82)* ».

Autrement dit, pour qu'un abus de droit soit constitué, encore faut-il pouvoir exciper d'un avantage fiscal dont le contribuable aurait bénéficié.

**49.** Dans l'affaire *Bayer* ici commentée, le CADF avait implicitement mais nécessairement considéré que la situation à laquelle il convenait de se référer était celle où la société française aurait contracté un emprunt intra-groupe tout ce qu'il y a de plus standard auprès de la société néerlandaise, et dont le taux de rémunération aurait été de 9,13 % - 5,1 %, soit 4,03 %.

Mais le Comité n'aurait-il pas dû plutôt se référer à la situation où la société française aurait directement émis les obligations convertibles inversées au profit de la société néerlandaise ?

Autrement dit, si l'artificialité du montage était due à l'interposition de la banque au motif que ni le groupe Bayer, ni la banque n'avaient la ferme intention que la banque entre au capital de la société française, l'argument tombait dès lors que le porteur des obligations était une société du groupe.

De fait, le besoin de financement stable exprimé par la société française n'était pas contesté par l'administration fiscale, et rien n'indiquait que la société française n'ait souhaité transformer ce financement sous forme d'emprunt en des capitaux propres pérennes lui permettant ainsi d'améliorer sa présentation bilancielle.

Dans une telle situation, à supposer que le taux de 9,13 % représente une charge financière au taux du marché pour un emprunt de ce type, celle-ci aurait bien été déductible du résultat de la société française.

En l'absence d'avantage fiscal, aucun abus de droit ne saurait être reconnu.

L'on notera à cet égard que dans l'hypothèse où les obligations convertibles inversées auraient été émises directement en faveur de la société néerlandaise, il aurait été en outre délicat de trouver une quelconque artificialité au schéma.

De fait, l'émission d'une obligation convertible inversée n'a rien d'artificiel, en ce sens qu'elle ne « déguise » ni ne « cache »

28 CADE, 9 avr. 2017, n° 2017-33.

29 TA Montreuil, 15 oct. 2020, n° 1901360, Sté Bayer SAS.

30 TA Montreuil, 10 juin 2021, n° 2005618, Sté Bayer SAS.

31 CE, 9 déc. 1992, n° 71859, Ravot : Dr. fisc. 1993, n° 41, comm. 1944, concl. P. Martin ; RJF 2/1993, n° 207. - CE, 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges : Dr. fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet ; Procédures 2007, comm. 153, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2007, n° 600 ; BDCF 5/2007, n° 62, concl. P. Collin ; RTD com. avr.-juin 2007, p. 472 et s., note P. Collin ; BGFE 2007, n° 7, p. 9 et s., obs. Y. de Givré. - CE, 23 juill. 2012, n° 342017, Bazin-Faucon : Dr. fisc. 2012, n° 48, comm. 538, concl. E. Cortot-Boucher, note F. Deboissy ; RJF 11/2012, n° 1043. - V. égal. M. Cozian, Vente à soi-même d'un cabinet médical et exonération « Sarkozy » : abus de droit ou effet d'aubaine ? : Dr. fisc. 2008, n° 11, 204. - F. Deboissy, « Vente à soi-même » d'une clientèle libérale pour bénéficier du dispositif « Sarkozy » d'exonération des plus-values : habileté fiscale ou fraude à la loi ? : Dr. fisc. 2009, n° 14, 261.

aucune autre réalité. Même si l'on devait tenir pour acquis que les opérations réalisées avec des sociétés liées doivent s'apprécier différemment de celles réalisées avec des tiers, et en particulier que certaines opérations parfaitement licites et non contestables dans un contexte de marché deviennent illicites et contestables dans un contexte intra-groupe, comme il semble implicitement mais nécessairement ressortir de la très discutée décision *EDF* du Conseil d'État en matière d'obligations convertibles intragroupe, par laquelle la Haute assemblée a considéré que la composante optionnelle d'une obligation convertible en actions ne doit pas être prise en compte pour déterminer la juste rémunération du financement lorsque le souscripteur détient déjà 100 % du capital de l'émetteur<sup>32</sup>, l'on voit mal ce que l'administration fiscale aurait eu à reprocher, sur le terrain de l'abus de droit, à une opération de financement intra-groupe qui s'éloigne des opérations standard pour se rapprocher des opérations atypiques, certes, mais de marché.

**50.** À la lecture de l'arrêt et des conclusions du rapporteur public Bruno Sibilli (reproduites en annexe), **l'on comprend toutefois que la société n'a pas été en mesure de mettre en lumière les raisons économiques l'ayant amenée à émettre une OCI plutôt qu'un financement standard.**

Si la société essayait de justifier cette émission d'OCI par les incertitudes qui pesait quant à ses résultats, sa trésorerie et sa valorisation et l'intérêt pour elle de diversifier ses sources de financement en recourant à une clause de conversion en actions activée à son initiative afin de réduire les risques résultant de ces incertitudes (en pouvant opter par un remboursement du prêt en actions) en contrepartie d'intérêts plus élevés, la CAA de Paris va considérer que la société :

- n'établissait pas la réalité de la survenance de tels risques au cours de la durée de vie des OCI ; la cour relève que ces risques n'étaient ni provisionnés dans les comptes de la société ni même mentionnés dans l'étude faite par BNP Paribas pour évaluer la clause de conversion ;

- ne justifiait pas de l'intérêt qu'elle avait d'accepter de payer des intérêts plus élevés pour couvrir de tels risques ; ce premier constat semblait ainsi porter sur l'appréciation d'un motif autre que fiscal à la structuration de l'opération.

Considérant que les autres contrats mentionnés ci-dessus instaurent un mécanisme destiné à neutraliser la clause de conversion en actions, l'entrée d'un tiers dans le capital de la société Bayer SAS étant de ce fait rendue impossible dès lors que la conversion dépendait de la volonté de la filiale et que, même dans l'hypothèse où la banque n'exerçait pas son option de vente, la société mère allemande disposait de la faculté d'exercer son option d'achat, la cour en déduit que « *la perspective de voir la banque [...] effectivement entrer au capital de la société Bayer SAS, susceptible de justifier un taux d'intérêt majoré correspondant à la rémunération de la conversion en actions des obligations souscrites n'est pas établie par la société* ».

32 CE, 16 nov. 2022, n° 462383 et 462388, Min. c/ EDF et EDFI, concl. K. Ciavaldini : Rec. Lebon ; FI 1-2023, n° 4, § 18. V. égal. C. Sniadower, Prix de transfert et obligations convertibles en actions : la décision *Electricité de France International*, justifiée mais mal motivée ? : FI 2-2023, n° 4.1.2.

Pour la cour, la société n'apportait pas la preuve que les opérations en cause ne revêtaient pas un caractère artificiel ou répondaient à des buts autres que fiscaux et en conclut que « *c'est donc à bon droit que l'administration, sans être tenue d'examiner préalablement la possibilité de fonder son redressement sur une critique de la normalité du taux d'intérêt en litige, a estimé que l'émission d'obligations convertibles inverses souscrites par la banque BNP Paribas s'analysait en l'espèce comme une émission d'obligations non convertibles, la fraction du taux d'intérêt correspondant à la prime de conversion, soit 5,1 % par an, étant réintégré* » avant de continuer en retenant que « *elle en a déduit à juste titre que l'interposition fictive de la banque avait pour objet exclusif de permettre à Bayer SAS de s'endetter auprès de la société sœur néerlandaise à due concurrence, la société requérante ayant ce faisant méconnu les dispositions [des articles 39, 1, 3° et 212 du CGI]* ».

**51.** À la lecture de ces motifs, **il semble que la cour ne se soit pas limitée à regarder l'interposition de la banque comme étant artificielle mais écarte également la composante optionnelle, semblant analyser l'opération comme une simple opération de financement intragroupe standard entre la société néerlandaise et la société française.**

Au vu de la promesse de vente qui fait supporter le risque de la conversion à la société néerlandaise, la logique amène en effet à considérer que la souscriptrice des OCI était en réalité la société néerlandaise qui pour les acquérir se serait endettée, au taux correspondant à l'écart entre la rémunération de 5,1 % et le taux d'émission des OCI, auprès de la BNP. Mais l'article 212 du CGI étant alors applicable dans un tel cas de figure, la société française aurait alors toutefois pu essayer de soutenir que le taux retenu correspondait à un taux de marché pour des OCI.

C'est probablement pour écarter une telle approche que la CAA de Paris formule un considérant inspiré de la solution retenue par le Conseil d'État dans la décision *EDF* précitée, selon laquelle la composante convertible d'une OCA émise par une filiale détenue à 100 % avait une valeur nulle<sup>33</sup>, et ce alors même que l'affaire a été renvoyée à la CAA de Versailles.

On notera toutefois que la CAA de Paris étend de manière particulièrement large la portée de ce raisonnement puisque dans l'affaire *EDF* :

- étaient en cause des OCA classiques et non des OCI ;
- le souscripteur des OCA était l'unique actionnaire de l'émetteur, alors que la société Bayer BV est une société sœur de la société française ;

- le litige concernait un redressement effectué en matière de prix de transfert au niveau de la société souscriptrice et non pas la détermination du taux de marché qui pourrait être obtenu auprès d'un établissement financier pour l'application du a du I de l'article 212 du CGI.

33 « *une obligation convertible étant destinée à permettre à moindre coût l'entrée de souscripteurs dans le capital de la société émettrice, cette souscription est dépourvue d'intérêt lorsque le souscripteur réel possède l'intégralité du capital de l'émettrice, et peut éventuellement décider seule de son augmentation. Dès lors, en cas de souscription d'une obligation convertible directement, ou comme en l'espèce, par l'intermédiaire d'une filiale détenue en totalité par l'actionnaire unique de la société émettrice, la prime de conversion est nécessaire nulle* »

Les raisons de cette « extension » sont explicitées par le rapporteur public dans ses conclusions très fouillées. Comme l'indique le rapporteur public, l'opération principale, même si les autres contrats n'avaient pas été conclus, est elle-même anormale.

Le seul argument présenté par la société qui aurait selon lui été susceptible de correspondre à la logique du financement est la possibilité de ne pas rembourser le capital en liquidités au bout de cinq ans, en proposant des actions.

La société précisait en effet qu'elle pouvait risquer d'être bannie de marchés majeurs, d'échouer à lancer un produit pharmaceutique important ou connaître une baisse de son taux de croissance à long terme qui aurait une incidence sur la valorisation de ses titres. Mais, selon le rapporteur public, cela n'expliquait en aucune façon qu'elle aurait eu un problème de liquidités pour rembourser le capital, la capacité de remboursement n'étant pas directement liée à la valeur de ses actions.

D'ailleurs, le paiement d'intérêts qui représentaient quasiment 15 M€ annuels rendait selon lui inopérant l'argumentaire tiré des difficultés potentielles en matière de disponibilité des fonds. Si l'on ajoute la valeur des titres du Trésor allemand laissés en pension, l'argument ne lui paraît pas sérieux.

Et à supposer que la société Bayer ait justifié par cet argumentaire qu'il n'était pas impossible qu'elle puisse réaliser une meilleure opération en déclenchant l'option de conversion de titres non cotés, quand ces titres auraient une valeur inférieure au capital souscrit de 150 M€, il se serait alors agi de faire une économie liée à un effondrement de la valeur de ses parts.

Selon le rapporteur public, il n'est pas raisonnable de penser que dans la perspective de faire un bénéfice sur une fraction de 150 M€, par exemple 50 M€ si la société perdait le tiers de sa valeur, la contribuable aurait eu intérêt à payer pratiquement 15 M€ par an d'intérêts (en simplifiant avec un taux d'intérêt de 10 %) : « *Même avec la meilleure compréhension du monde des affaires, la plus-grande bienveillance en faveur des libertés de gestion, et un respect intransigeant du libre choix de l'entreprise dans ses modalités de financement et dans la réalisation d'opérations de hauts de bilan, l'argumentaire n'est nullement crédible : lorsqu'on est une société française non cotée, payer presque 15 M€ d'intérêts par an, pour éventuellement en cas de crash entrepreneurial, économiser très hypothétiquement 50 millions d'euros (un tiers de 150 M€) en faisant monter une succursale allemande de la banque BNP Paribas à son propre capital, lequel n'est d'ailleurs pas coté, ne constitue pas une thèse recevable, ni même crédible.* »

#### ♦ Du côté des pénalités

52. S'agissant des pénalités, la cour admet que des majorations pour abus de droit puissent être appliquées à une société alors même qu'elle avait déposé des déclarations rectificatives conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, rendue s'agissant de majorations pour manquement délibéré<sup>34</sup> et à

la position exprimée par l'administration dans sa doctrine<sup>35</sup>.

Si le dépôt de la liasse rectificative assorti du paiement de l'impôt met fin au cours des intérêts de retard, il n'est en revanche pas de nature à faire obstacle à l'application des majorations dès lors que la déclaration initiale était entachée d'un manquement délibéré ou d'insuffisances liées à un abus de droit. Le manquement déclaratif est en effet constaté, à l'expiration du délai de déclaration, lorsque le contribuable a déposé une déclaration entachée du manquement sans que le dépôt d'une liasse rectificative ne puisse le régulariser.

C. ACARD ■

#### 53. À NOTER

> **Abus de droit - Fraude à la loi par montage artificiel - Financement intragroupe - Ancien régime belge des intérêts notionnels** - La CAA de Paris juge que l'interposition d'une filiale belge pour l'octroi d'un prêt par une société française à une société sœur espagnole en vue de bénéficier du régime des intérêts notionnels alors applicable est constitutive d'un montage artificiel frauduleux.

**CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 31 mars 2023, n° 21PA01514, Min. c/ SAS Howmet, concl. B. Sibilli, C (V. annexe 7)**

Une société française et sa filiale française, membres d'un groupe international, s'étaient vues apporter les titres d'une société belge, dont les statuts avaient été modifiés le même jour pour inclure une activité financière. Cette société belge, ayant bénéficié d'augmentations de capital de la part des sociétés françaises, a ensuite accordé un prêt à une société espagnole du même groupe.

La Cour administrative d'appel de Paris retient l'existence d'un montage artificiel constitutif d'un abus de droit, les opérations n'ayant eu d'autres objectif que de permettre aux sociétés françaises, qui déduisaient les intérêts résultant de l'emprunt des sommes nécessaires à l'augmentation de capital, d'accorder à leur société sœur espagnole un prêt, sans que la filiale belge, qui bénéficiait du régime fiscal des intérêts notionnels, ne soit taxée. Les sociétés françaises acquéraient le produit des intérêts d'emprunts perçus par la société belge en franchise d'impôt, soit par le versement de dividendes exonérés en vertu du régime mère-fille, soit par l'application du régime des plus-values sur cession de titres, si elles avaient ultérieurement cédé les titres de la filiale belge.

Alors que la société justifiait ce montage par le souci d'accroître le volume de distribution des dividendes et d'augmenter le rendement des capitaux des sociétés françaises par l'accroissement de l'effet de levier, la Cour administrative d'appel de Paris relève toutefois que l'opération s'est révélée financièrement neutre pour les filiales françaises, dont l'endettement a augmenté à proportion de l'augmentation de capital dans la filiale belge. Elle note également que l'interposition de la filiale belge ne s'est pas traduite par une augmentation de la capacité de financement de la filiale espagnole, l'origine des fonds étant exclusivement française. Elle note enfin que les taux d'intérêt du prêt ont été dictés par la société mère luxembourgeoise du groupe et que la structure financière de la société belge (dont 95 % des dettes étaient couvertes par des fonds

34 CE, ass., 27 avr. 1979, n° 7309 : RJF 6/79 n° 366, concl. B. Martin Laprade p. 192.

35 BOI-CF-INF-10-20-30-10, 15 avr. 2013, § 1.

propres) ne correspondait pas à celle d'une société financière. Sur ce fondement, la cour valide le rattachement des intérêts d'emprunt déduits au bénéfice taxable des sociétés françaises.

Un pourvoi a été formé par la société. Pour un commentaire critique de cet arrêt, avec une interrogation sur la possibilité de rechercher la voie la moins imposée sans entrer dans le domaine de la fraude, v. C. de la Mardière *in* Dr. fisc. 2023, n° 28, comm. 244. Le régime belge de la déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) est abrogé au titre des périodes imposables clôturées à partir du 31 décembre 2023 (FI 1-2023, n° 11, § 29, comm. N. Bertrand et E. Yüksel).

## Droit pénal fiscal

**54. Fraude fiscale - Détection - Visite et saisie domiciliaire (LPF, art. L. 16 B) - Articulation avec le règlement général sur la protection des données (RGPD)** - La Cour de cassation juge qu'un traitement de données à caractère personnel mis en œuvre par l'administration fiscale aux fins d'obtenir l'autorisation de procéder à des opérations de visite et saisies sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF, qui a pour finalité d'obtenir le droit de procéder à une mesure d'enquête pouvant donner lieu à la constatation d'une infraction ou d'un manquement à la législation fiscale, dans le but de percevoir l'impôt et de lutter contre la fraude fiscale, entre dans le champ d'application matériel du règlement (UE) 2016/679 du 27 avril 2016 relatif à la protection des données à caractère personnel (RGPD). Dès lors, le juge doit notamment vérifier si, dans le litige qui lui est soumis, le responsable du traitement est tenu de fournir à la personne concernée les informations prévues à son article 14 ou si sont réunies les conditions des exceptions ou limitations à cette obligation d'information qu'il prévoit.

### Cass. com., 1<sup>er</sup> juin 2023, n° 21-18.558, Sté FHF International, FS-B (V. annexe 8)

**55.** Par cet arrêt, la chambre commerciale de la Cour de cassation a posé les jalons d'une articulation entre le droit de visite et de saisie codifié à l'article L. 16 B du LPF et le règlement général sur la protection des données mieux connu sous l'acronyme RGPD<sup>36</sup>. Les faits de l'affaire sont des plus simples. L'administration fiscale a obtenu l'autorisation d'un juge des libertés et de la détention de procéder à la visite de différents locaux susceptibles d'être occupés par la société

de droit luxembourgeois FHF International. À la suite de ces opérations, la société a contesté l'ordonnance les ayant autorisées, estimant que les règles encadrant le traitement de données à caractère personnel avaient été méconnues par l'administration fiscale. Plus précisément, il est reproché à l'administration fiscale d'avoir procédé à la collecte de diverses données issues de bases de données ou de sites d'accès public afin d'obtenir l'autorisation auprès du juge des libertés et de la détention de procéder aux visites litigieuses, sans avoir respecté les garanties prévues par le RGPD.

**56.** La Cour de cassation dessine ici les contours de l'application du RGPD lorsque l'administration fiscale collecte des données à caractère personnel en vue de mettre en œuvre le droit de visite et de saisie de l'article L. 16 B du LPF.

**57.** En premier lieu, il est jugé que la **collecte de données personnelles opérée par les agents de l'administration fiscale, en amont du droit de visite et de saisie entre effectivement dans le champ d'application matériel du RGPD**. L'article 2, 1 du règlement pose, à ce titre, qu'il « s'applique au traitement de données à caractère personnel, automatisé en tout ou en partie, ainsi qu'au traitement non automatisé de données à caractère personnel contenues ou appelées à figurer dans un fichier ».

Dans la droite ligne de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour de cassation juge ici que l'exception à l'application du règlement posée par son article 2, 2, d) est d'interprétation stricte (pt 7) et ne saurait s'appliquer à la procédure du droit de visite et de saisie. Cette exception vise le traitement de données à caractère personnel effectué « par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre des menaces pour la sécurité publique et la prévention de telles menaces ». Contrairement à la solution retenue en appel par le premier président de la Cour d'appel de Paris, la Cour de cassation estime ici que cette exception au champ d'application matériel du RGPD ne saurait s'appliquer au droit de visite et de saisie. En se fondant expressément sur l'arrêt « SS » SIA c/ Valsts ieņēmumu dienests de la CJUE<sup>37</sup>, les juges du quai de l'Horloge estiment que les données personnelles en cause n'ont pas été « collectées dans l'objectif spécifique d'exercer de telles poursuites pénales ou dans le cadre des activités de l'État relatives à des domaines du droit pénal » (pt 9). Il est intéressant de noter que la procédure en cause dans l'arrêt de la Cour de justice s'apparente au droit de communication puisqu'elle contraint les prestataires d'annonces publiées sur internet à fournir à l'administration fiscale les informations dont ils disposent sur les contribuables qui ont publié des annonces. La procédure de droit de visite et de saisie présente une coloration nettement plus pénale puisque, comme l'indique l'administration fiscale dans le BOFiP consacré à cette procédure<sup>38</sup>, seule une « présomption de fraude » peut conduire à sa mise en œuvre. En outre, le Conseil constitutionnel a jugé, à l'occasion de la

36 Règl. (UE) 2016/679, 27 avr. 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) : JOUE L 119, 4 mai 2016, p. 1-88.

37 CJUE, 24 févr. 2022, C-175/20.

38 BOI-CF-COM-20-20, 12 sept. 2012, § 20.

création du droit de visite et de saisie, qu'une telle procédure se justifiait car « l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression »<sup>39</sup>. La nécessité d'interpréter strictement les exceptions au champ matériel du RGPD est sans doute apparue, aux yeux de la Cour de cassation, comme un obstacle de taille pour faire entrer le droit de visite et de saisie dans l'exception prévue par l'article 2, 2, d) du RGPD.

**58.** Entrant dans le champ d'application matériel du règlement, il restait à savoir comment l'administration fiscale - en sa qualité de responsable du traitement - se doit de respecter les droits consacrés par ledit règlement en matière de collecte de données personnelles et, en particulier, si elle est tenue de **fournir à la personne concernée les diverses informations prévues par l'article 14 du RGPD**. Sans répondre à cette question, la Cour indique que deux exceptions pourraient être mises en œuvre pour faire obstacle à la communication de ces informations. Déjà, le § 5 de l'article 14 prévoit une exception à cette communication lorsqu'elle conduirait à rendre impossible ou à compromettre gravement la réalisation des objectifs du traitement en cause. Tel semble être le cas puisqu'une communication aux personnes qui seront visées par le droit de visite compromettrait l'efficacité de cette procédure. Par ailleurs, un second tempérament est prévu à l'application du RGPD. Il figure à son article 23 et permet aux États membres de limiter la portée de l'obligation d'informer la personne concernée par le traitement de données « lorsqu'une telle limitation respecte l'essence des libertés et droits fondamentaux et qu'elle constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir : [...] e) d'autres objectifs importants d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre, notamment un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État membre, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, de la santé publique et de la sécurité sociale ». En la matière, l'article 48 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés prévoit que le droit à l'information ne s'applique pas aux données collectées « lorsque le traitement est mis en œuvre par les administrations publiques qui ont pour mission soit de contrôler ou de recouvrer des impositions soit d'effectuer des contrôles de l'activité de personnes physiques ou morales pouvant donner lieu à la constatation d'une infraction ou d'un manquement, à des amendes administratives ou à des pénalités ». Une telle exception est également de nature à écarter la communication des informations requise par le règlement européen.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il apparaît ainsi que si la collecte de données personnelles en vue de la mise en œuvre du droit de visite et de saisie entre bien dans le champ d'application du RGPD, les effets de cette réglementation semblent demeurer particulièrement limités, voire nuls.

E. JOANNARD-LARDANT ■

**59. Fraude fiscale - Détection - Visite et saisie domiciliaire (LPF, art. L. 16 B) - Autorisation - Existence de simples présomptions de fraude - Établissement stable** - La Cour de cassation juge que l'article L. 16 B du LPF n'exige que de simples présomptions de preuve de ce qu'une société étrangère exploiterait un établissement stable en France en raison de l'activité duquel elle serait soumise aux obligations fiscales et comptables prévues par le CGI en matière d'impôt sur les sociétés et/ou de taxes sur le chiffre d'affaires.

**Cass. com., 15 févr. 2023, n° 20-20.600, Sté LVMH - Louis Vuitton Moët Hennessy et a., FS-B (V. annexe 9)**

**60.** Rares sont les opérations de visite et de saisie mises en œuvre par l'administration fiscale qui ont tant les honneurs de la presse « grand public »<sup>40</sup> que des revues spécialisées<sup>41</sup>. Les 11 et 12 septembre 2019, pas moins de 66 agents de l'administration fiscale ont saisi environ un million de documents au sein des sociétés du groupe LVMH. C'est ici l'autorisation délivrée le 10 septembre 2019 par un juge des libertés et de la détention à procéder à cette perquisition fiscale qui a été contestée devant la juridiction judiciaire.

**61.** En l'espèce, l'administration fiscale était parvenue à convaincre le juge des libertés et de la détention que la société de droit belge LVMH Finance Belgique ne disposait pas dans ce pays des ressources et des compétences nécessaires à la gestion de la trésorerie intragroupe qui demeurerait, selon elle, assurée depuis Paris au sein des entités du groupe. Cela revenait à affirmer que la société belge disposerait, en France, d'un établissement stable inconnu des services fiscaux. Aux yeux du groupe LVMH, ces éléments étaient insuffisants pour déclencher une perquisition fiscale et elle affirme notamment que la société belge comptait « six à sept personnes à temps plein ou cinq à six salariés selon les périodes ainsi que la présence d'une administratrice déléguée », ce qui serait suffisant pour gérer la trésorerie du groupe et serait de nature à éteindre tout soupçon d'établissement stable. En appel, le premier président de la Cour d'appel de Paris a, par une ordonnance du 9 septembre 2020, retenu le moyen avancé par LVMH et annulé l'ordonnance ayant autorisé la visite domiciliaire en estimant que « la motivation de l'ordonnance rendue par le JLD du TGI de Paris est insuffisante pour démontrer une présomption de fraude ».

**62.** Devant la Cour de cassation, la question posée est celle de la **teneur des preuves qui doivent être réunies pour qu'un juge des libertés et de la détention autorise la mise en œuvre du droit de visite et de saisie**.

40 La Cour de cassation précise le cadre des perquisitions du fisc : Les Echos, 17 févr. 2023.

41 V. Pantaloni et C. Ménard, Article L. 16 B du LPF : est-il (vraiment) possible de combattre les présomptions qui justifient l'autorisation du droit de visite et de saisie ? ; Dr. fisc. 2023, n° 20, comm. 196.

39 CC, 29 déc. 1983, n° 83-164 DC, Loi de finances pour 1984, consid. 27.

En la matière, l'article L. 16 B du LPF dispose que l'autorité judiciaire autorise la mise en œuvre du droit de visite et de saisie lorsqu'elle « estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou des taxes sur le chiffre d'affaires [...] ». La Cour de cassation juge ici - comme elle avait déjà pu le faire<sup>42</sup> - que le terme présomption doit s'entendre « de simples présomptions » (pt 10), c'est-à-dire de simples indices, de simples soupçons laissant supposer qu'une fraude a pu être commise. En pratique, il s'agit pour le juge, comme a pu l'écrire l'avocat général Michel Jeol, de « s'assurer que l'administration ne se lancera pas dans des investigations graves sans un minimum de présomptions »<sup>43</sup>. De ce fait, le juge des libertés et de la détention ne saurait exiger de l'administration fiscale des « indices précis, graves et suffisamment concordants pour faire présumer l'existence d'une fraude fiscale commise en France »<sup>44</sup> pour autoriser la mise en œuvre de cette procédure.

**63.** S'il reviendra à la juridiction du premier président de la Cour d'appel de Paris autrement composée d'établir si, en l'espèce, les indices avancés par l'administration fiscale constituent ou non de simples présomptions, la jurisprudence antérieure livre de précieux indices en la matière. Elle tend à indiquer que de simples soupçons étayés par des indices matériels permettant de présumer la présence d'un établissement stable sur notre territoire sans y être immatriculé et sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes suffisent à autoriser la mise en œuvre du droit de visite et de saisie. Le fait que l'ordonnance signée par le juge des libertés et de la détention soit préredigée par l'administration fiscale renforce le sentiment que les garanties instituées par le législateur sont peu effectives en pratique. Si l'on pourrait y voir une « banalisation du droit de visite domiciliaire »<sup>45</sup>, la faiblesse des indices requis pour déclencher cette perquisition fiscale s'explique par le fait que de simples soupçons suffisent à autoriser son déclenchement. Ainsi, par un arrêt du 3 avril 2012<sup>46</sup>, il a été jugé que la présence de trois salariés d'une banque suisse résidant en France alors même que cet établissement bancaire n'était pas immatriculé au registre du commerce et des sociétés en France et était inconnue des services fiscaux était de nature à autoriser l'administration fiscale à faire usage du droit de visite de saisie. En outre, par un arrêt rendu le même jour que l'arrêt commenté<sup>47</sup>, il a été jugé qu'une société de droit luxembourgeois qui dispose en France de « sa détention capitalistique mais également de sa direction effective » et ne dispose pas au Luxembourg « de moyens matériels et humains suffisants pour mettre en œuvre [son] objet social » permet de présumer que « cette société exerce, sur le territoire

français, une activité professionnelle sans avoir comptabilisé les recettes provenant de cette activité » et justifie la mise en œuvre du droit de visite et de saisie. Il reste à savoir si, en l'espèce, la présence de moyens matériels et humains au sein de la société belge permet d'éteindre les présomptions qui avaient permis, à l'origine, de déclencher le droit de visite et de saisie.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La preuve ne semble ne pas être impossible à rapporter pour le contribuable puisqu'il a pu être retenu, dans une ordonnance concernant une autre affaire, que la présence de salariés au sein d'une entreprise établie au Royaume-Uni ne permettait pas de déceler une quelconque « insuffisance [de] moyens humains »<sup>48</sup> ce qui conduisait à écarter toute présomption - même simple - d'établissement stable sur notre territoire.

E. JOANNARD-LARDANT ■

#### 64. À NOTER

> **Fraude fiscale - Enquêtes en cours relatives au mécanisme dit « CumCum »** - Le parquet national financier confirme la réalisation fin mars 2023 d'opérations multiples de perquisition dans cinq établissements bancaires et financiers situés à Paris et à La Défense, dans le cadre d'enquêtes préliminaires ouvertes du chef de blanchiment aggravé de fraude fiscale aggravée, et pour certaines de fraude fiscale aggravée, relatives au schéma dit « CumCum », qui consiste pour un actionnaire étranger d'une société cotée en France à transférer temporairement, autour de la date de versement du dividende, les titres qu'il détient à un établissement bancaire français, afin d'éviter le paiement de la retenue à la source appliquée sur le paiement de ce dividende. Le procureur de la République financier invite les personnes qui souhaiteraient apporter des informations utiles à l'enquête ou relatives au mécanisme des CumCum à se rapprocher du parquet national financier (pr-financier.tj-paris@justice.fr).

**PNF, communiqués 28 et 29 mars 2023 (V. annexe 10)**

## Sanctions

**65. Sanctions - Cumul de sanctions - Règle non bis in idem (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 50) - Champ d'application - Mesures à caractère pénal - Critères - Suspension d'une autorisation d'exploitation - Mise sous scellés d'un local** - À l'occasion de deux affaires relatives à l'application de la règle *non bis in idem*, la CJUE donne des indications sur les conditions dans lesquelles des mesures de suspension d'une autorisation d'exploitation ou de mise sous scellés, impliquant la cessation

42 V. par ex. Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-10.775 et 15-10.778, publié au Bulletin.

43 D. 1992, p. 122.

44 Cass. com., 9 mars 2010, n° 09-13.829, Stés Chasse passion et Mali Chasse passion, inédit.

45 L. Ayraut et O. Négrin, Code des procédures fiscales : Dalloz, 2022, note sous l'article L. 16 B.

46 Cass. com., 3 avr. 2012, n° 11-15.329, Banque Syz & Co.

47 Cass. com., 15 févr. 2023, n° 21-13.288, Sté Orefa, publié au Bulletin.

48 CA Rennes, 8 déc. 2020, n° 19/05184.

temporaire d'activité d'une entreprise, peuvent être regardées comme étant de nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE.

**CJUE, 4<sup>e</sup> ch., 23 mars 2023, C-412/21, Dual Prod SRL (V. annexe 11)**

**CJUE, 1<sup>er</sup> ch., 4 mai 2023, C-97/21, MV - 98 (V. annexe 12)**

**66.** Par deux arrêts rendus à quelques semaines d'intervalle, la Cour de justice a eu connaissance de l'application la règle *non bis in idem*, énoncée à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE, dans le contexte de sanctions fiscales.

Dans l'affaire *Dual Prod*, une société s'était vue suspendre l'autorisation dont elle disposait pour exploiter en Roumanie un entrepôt fiscal de boissons alcoolisées. Cette mesure, qui lui imposait concrètement de cesser son activité le temps de cette suspension, lui avait été imposée pour la durée de la procédure pénale dont elle faisait l'objet pour avoir détourné une partie de la production des biens concernés. Elle faisait suite à une première mesure de suspension d'autorisation, d'une durée de douze mois, ramenée à huit mois par le juge, prononcée sur la base d'indices de la commission d'infractions pénales à la réglementation des produits soumis à accise.

Dans l'affaire *MV - 98*, était cette fois en cause une société bulgare qui s'était vue infliger une sanction pécuniaire et une mesure administrative de mise sous scellés d'une durée de quinze jours pour avoir omis d'enregistrer la vente d'un paquet de cigarettes, en infraction à la législation sur la TVA.

Dans les deux cas, les sociétés requérantes soutenaient, devant le juge national, que le cumul de sanctions dont elles avaient fait l'objet méconnaissaient la règle *non bis in idem*, en vertu de laquelle nul ne peut être poursuivi ou puni deux fois pour les mêmes faits.

**67.** S'il ne faisait pas de doute que les litiges concernaient l'application de dispositions nationales mettant en œuvre le droit de l'Union, et relevaient donc du champ d'application de la Charte, entrer dans le raisonnement suggéré par les requérantes supposait d'abord de **s'assurer que les mesures en cause revêtaient bien un caractère pénal, au sens de l'article 50 de ce texte**, au regard des critères (non cumulatifs) posés par la jurisprudence. Ces critères tiennent à la qualification de la mesure en droit national, à sa nature (répressive, préventive, ou encore réparatrice) et à sa sévérité<sup>49</sup>.

En l'occurrence, les mesures litigieuses n'étaient pas qualifiées de pénales en droit national, mais leur nature et leur sévérité méritaient d'être examinées plus en détail. Tout en renvoyant ces appréciations au juge national, les arrêts commentés semblent retenir sur ce point des approches différentes, en particulier s'agissant de la sévérité des mesures infligées. Alors que, dans l'arrêt *Dual Prod*, les indices relevés par la Cour laissent penser que la suspension, pour une durée indéterminée, de l'autorisation permettant à la société

d'exercer son activité, ne revêt pas un caractère pénal au motif qu'elles ne lui interdisent pas d'exercer une autre activité - possibilité qui paraît toutefois largement virtuelle - (C-412/21, pt 37), l'arrêt *MV - 98*, rendu par une formation de jugement différente, laisse au contraire peu de doute sur le caractère pénal de la mesure de mise sous scellés prononcée à l'encontre de la société bulgare (C-97/21, pts 47 et 49). Une clarification de la position de la Cour serait sans doute utile à l'avenir.

**68.** Si les mesures en cause sont considérées comme pénales, au sens de la Charte, il appartiendra au juge national de **s'assurer que les conditions prévues à l'article 50 de ce texte sont bien remplies** et, si tel est le cas, de **vérifier si elles entrent dans les prévisions de son article 52, § 1**, qui permet d'admettre certaines limitations aux droits et libertés fondamentaux.

Sur le premier point, on rappellera que l'interdiction du cumul de sanctions énoncé à l'article 50 de la Charte ne vaut que pour autant qu'a été rendue une décision antérieure définitive contenant une appréciation sur le fond de l'affaire (condition « *bis* ») et que les sanctions prononcées visent les mêmes faits et concernent les mêmes personnes (condition « *idem* »). Ces conditions paraissent à première vue remplies dans les deux affaires.

Sur le second point, on peut notamment douter que les mesures infligées à chacune des deux sociétés revêtent bien un caractère complémentaire, comme le requiert la jurisprudence relatives à l'admissibilité des limitations à la règle *non bis in idem*<sup>50</sup> et qu'elles soient bien proportionnées à l'objectif de lutte contre la fraude et les abus poursuivi par les législations roumaines et bulgares. Cette dernière exigence implique, pour mémoire, que le cumul de poursuites et de sanctions prévu par la réglementation nationale n'excède pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire au regard des buts légitimes poursuivis<sup>51</sup>.

Au nombre des indices pointant dans le sens d'une méconnaissance des conditions posées par l'article 52, § 1 de la Charte, la Cour relève également, dans l'arrêt *MV - 98*, le caractère automatique du cumul de sanctions prévues par la législation bulgare en matière de TVA, ainsi que l'insuffisante coordination des procédures, empêchant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions prononcées est proportionnée à l'objectif poursuivi. Elle mentionne notamment, cet égard, le fait que la sanction pécuniaire et la sanction de mise sous scellés prévues en droit national doivent être contestées devant des juges différents, procédant chacun à une appréciation autonome de la situation.

**69.** À noter que, dans l'affaire *Dual Prod*, la Cour était également saisie de la question de savoir si l'infliction de la mesure de suspension de l'autorisation d'exploiter un entrepôt fiscal avant que la société ait été condamnée était contraire au **principe de présomption d'innocence** (art. 48, § 1 de la Charte).

50 V. not. CJUE, 20 mars 2018, C-524/15, Menci, pt 43. - CJUE, 22 mars 2022, C-151/20, Nordzucker e.a., pt 52.

51 V. not. CJUE, gde ch., 22 mars 2022, C-117/20, bpost, préc., pt 48. - CJUE, 5 mai 2022, C-570/20, BV, pt 36.

49 Pour un rappel récent, v. CJUE, gde ch., 22 mars 2022, C-117/20, bpost, pt 25.

Elle estime, en réponse à cette question, que si cette mesure revêt bien un caractère pénal, le principe de présomption d'innocence « *s'oppos[e] à ce qu'une telle mesure soit adoptée, alors même qu'il n'a pas encore été statué sur la culpabilité pénale de la personne ainsi sanctionnée* ». On peut s'interroger sur la portée

exacte de cette affirmation s'agissant d'une mesure dont l'arrêt commenté estime par ailleurs qu'elle présente un caractère essentiellement préventif ou conservatoire (C-412/21, pt 36). Sur ce point aussi, des précisions supplémentaires pourraient être utiles à l'avenir.

A. ILJIC ■

### Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** Ord. n° 2023-483, 21 juin 2023 : JO 22 juin 2023, texte n° 8. - D. n° 2023-493, 22 juin 2023 : JO 23 juin 2023, texte n° 4. - A. 22 juin 2023 : JO 23 juin 2023, texte n° 9

**Annexe 2 :** CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 14 avr. 2023, n° 448486, Conseil national des barreaux et a.: Lebon T.

**Annexe 3 :** RM Paul, n° 03518 : JO Sénat 9 févr. 2023, p. 980. - RM Canévet, n° 05080 : JO Sénat, 30 mars 2023, p. 2213

**Annexe 4 :** CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 31 mai 2023, n° 20VE02123, Min. c/ B., C+

**Annexe 5 :** CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 mars 2023, n° 455084, Dinis, concl. E. Bokdam-Tognetti, inédit au recueil Lebon

**Annexe 6 :** CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 12 mai 2023, n° 20PA04068 et 21PA05182, SAS Bayer, concl. B. Sibilli, C

**Annexe 7 :** CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 31 mars 2023, n° 21PA01514, Min. c/ SAS Howmet, concl. B. Sibilli, C

**Annexe 8 :** Cass. com., 1<sup>er</sup> juin 2023, n° 21-18.558, Sté FHF International, FS-B

**Annexe 9 :** Cass. com., 15 févr. 2023, n° 20-20.600, Sté LVMH - Louis Vuitton Moët Hennessy et a., FS-B

**Annexe 10 :** PNF, communiqués 28 et 29 mars 2023

**Annexe 11 :** CJUE, 4<sup>e</sup> ch., 23 mars 2023, C412/21, Dual Prod SRL

**Annexe 12 :** CJUE, 1<sup>er</sup> ch., 4 mai 2023, C-97/21, MV - 98

