

ABUS ET FRAUDE EN FISCALITÉ PATRIMONIALE

Chronique d'actualité



Arnaud TAILFER
Avocat associé,
cabinet Arkwood SCP



Arnault DEVIS
Avocat,
cabinet Arkwood SCP



Claire TOURNIER
Avocate,
cabinet Arkwood SCP



Linda REMMAS
Avocate,
cabinet Arkwood SCP



Margaux KOCH
Avocate,
cabinet Arkwood SCP

Cette chronique dresse un panorama des actualités intervenues dans la période récente en matière d'abus de droit et de répression de la fraude fiscale. Ciblante le domaine de la fiscalité patrimoniale, elle peut néanmoins

traiter de sujets d'application générale. Certaines actualités commentées par ailleurs dans la Revue sont simplement référencées avec un renvoi, tandis que les autres font l'objet de développements spécifiques.

Abus de droit

1. Le tableau ci-dessous répertorie sous forme synoptique les actualités en matière d'abus de droit, selon la source dont elles émanent.

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
Législation	/	/
Jurisprudence		
CE, 5 nov. 2021, n° 437996, Pardon, concl. E. Bokdam-Tognetti	<p>Opération d'apport-cession - Condition de réinvestissement dans une activité économique (CGI, art. 150-0 B pré-réforme législative du 29 déc. 2012)</p> <p>Lorsque les titres d'une société sont apportés par un contribuable à une société qu'il contrôle, la cession de ces titres ne fait pas tomber le sursis d'imposition de la plus-value si le produit est réinvesti dans une activité économique.</p> <p>En l'espèce, le contribuable avait effectué plusieurs apports dont l'un au profit d'une société dont l'unique objet était la gestion d'un patrimoine immobilier. Cette dernière société a procédé à la cession des titres et a réinvesti les fonds dans un immeuble d'habitation dont le contribuable s'était réservé la jouissance. En considérant cette opération d'apport-cession isolément, le Conseil d'État a jugé que le produit de cession n'avait pas été réinvesti dans une activité économique de sorte que le sursis d'imposition prenait fin et que la plus-value était imposable.</p>	IP 1-2022, n° 6, § 12, p. 155
CE, 19 avr. 2022, n° 442946, Tissot, concl. L. Cytermann	<p>Lorsque les titres d'une société sont apportés par un contribuable à une société qu'il contrôle, la cession de ces titres ne fait pas tomber le sursis d'imposition de la plus-value si le produit de cession fait l'objet d'un réinvestissement à caractère économique, à bref délai, par cette société.</p> <p>En l'espèce, en premier lieu, le réinvestissement est intervenu dans un délai de 7 ans : la condition du réinvestissement à bref délai n'est pas remplie.</p> <p>En second lieu, l'activité de loueur en meublé ne peut être regardée comme un investissement à caractère économique que si cette activité de location est effectuée par le propriétaire dans des conditions le conduisant à fournir une prestation d'hébergement ou si elle implique pour lui, alors qu'il en assure directement la gestion, la mise en œuvre d'importants moyens matériels et humains.</p> <p>Faute d'une telle preuve, il a été jugé que le réinvestissement n'était pas à caractère économique.</p> <p>Dans cette affaire, la CAA Lyon, 18 juin 2020, n° 18LY03630 avait jugé que la société ne peut être regardée comme ayant effectué un réinvestissement économique à bref délai lorsque, bien que le réinvestissement a été réalisé dans les deux ans suivant la cession, il ne porte que sur 1,49 % des liquidités dégagées.</p>	IP 3-2022, n° 6, § 35, p. 164
CAA Bordeaux, 22 mars 2022, n° 19BX04190	<p>Les requérants soutenaient avoir cherché à réinvestir le produit de la cession des titres - sans succès - en achetant une officine de pharmacie, un hôtel ou une activité de parahôtellerie, de nombreux échecs les ayant conduits à acquérir, seulement neuf mois après l'opération d'apport-cession, un bâtiment immobilier affecté à des chambres d'hôtes. Néanmoins, ils ne peuvent être regardés comme ayant effectué un réinvestissement économique à bref délai lorsque la part du produit de cession réinvestie n'était que de 27 %, la société ayant mis trois ans à développer une activité économique représentant un pourcentage d'investissement significatif de 53,3 %, soit au-delà d'un délai raisonnable.</p>	IP 3-2022, n° 6, § 38, p. 164

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
CE, 31 mai 2022, n° 455349, Min. c/ Roullier, n° 455807, Roullier et n° 454288, Cavallucci, concl. R. Victor	<p>Opération d'apport-cession - Soulte (CGI, art. 150-0 B et art. 150-0 B ter pré-réforme législative du 29 déc. 2016)</p> <p>Le versement d'une soulte doit être justifié par un intérêt économique, comme contrebalancer une contrainte spécifique et viser à emporter l'adhésion des associés à l'opération d'apport.</p> <p>Est abusif le versement d'une soulte que la société bénéficiaire de l'apport, en l'absence de ressources financières suffisantes, avait financé en ayant recours à l'emprunt et à des remontées de dividendes par le régime mère/fille. Ainsi, la société bénéficiaire de l'apport n'avait pas d'intérêt économique au versement de cette soulte afin de permettre le dénouement de l'opération.</p> <p>En revanche, le versement d'une soulte au profit de l'apporteur est possible lorsqu'elle vient compenser la perte de liquidité des titres apportés. Il convient alors de rechercher, au regard de l'ensemble de l'opération, si le préjudice subi par l'apporteur est effectif.</p>	IP 4-2022, n° 6, § 29, p. 165
CE, 28 janv. 2022, n° 433965, Jarcsek, concl. L. Domingo	<p>Interposition d'une structure étrangère - Régime étranger des plus-values / régime des salaires en France (CGI, art. 79)</p> <p>L'interposition d'une structure étrangère dénuée de substance économique, pour bénéficier de l'exonération d'imposition de la cession de titres prévue par une loi étrangère, est constitutive d'un abus de droit. En conséquence, les gains nets, vus comme retirés directement par une personne physique, de la cession à titre onéreux de bons de souscription d'actions ou d'actions acquis, non à raison de la qualité d'investisseur du cédant, mais en contrepartie de ses fonctions de salarié ou de dirigeant constituent un revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires.</p>	IP 2-2022, n° 2, § 1, p. 61
CAA Paris, 8 juill. 2022, n° 16PA02401, Lupa	<p>Réévaluation d'actif puis dissolution sans liquidation d'une société de personnes (Jurisprudence CE, 16 févr. 2000, n° 133296, SA Ets Quemener)</p> <p>Les juges du fond ont considéré que la complexité et la rapidité des opérations successives au regard de l'objectif consistant, pour une société française, à acquérir des immeubles situés en France étaient constitutives d'un montage artificiel.</p> <p>Toutefois, l'administration fiscale ne démontrait pas qu'en appliquant la jurisprudence <i>Quemener</i> au calcul de la plus-value d'annulation des titres de sociétés de personnes ayant fait l'objet d'une dissolution sans liquidation, la société partie au litige avait bénéficié d'un avantage contraire à l'objectif de neutralité poursuivi par cette règle.</p>	IP 4-2022, n° 1, p. 53
Comité de l'abus de droit fiscal (CADF)		
2019-71	<p>Opération d'apport-cession - Soulte (CGI, art. 150-0 B ter pré-réforme législative du 29 déc. 2016)</p> <p>Le versement d'une soulte doit être la contrepartie d'une contrainte spécifique et viser à emporter l'adhésion des associés à l'opération d'apport.</p> <p>Est abusif le versement de la soulte appréhendée par un contribuable lors de l'apport au profit d'une société qu'il contrôle. La circonstance que le versement de la soulte a permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire de l'apport en vue de faciliter l'entrée ultérieure au capital de cette dernière de nouveaux partenaires est sans incidence.</p>	IP 2-2022, n° 6, § 21, p. 33
2019-64	Est sans incidence la circonstance que le versement de la soulte ait permis de diminuer la valeur de la société bénéficiaire de l'apport en vue de faciliter une vente ultérieure aux enfants	

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
2019-70	Le versement de la soulte n'est pas abusif lorsqu'il s'inscrit dans la réorganisation d'un groupe : la soulte ayant permis de concilier les contraintes, intérêts, exigences de chacune des parties, à l'occasion de l'entrée d'un fonds d'investissement au capital.	IP 2-2022, n° 6, § 23, p. 33
2021-01	Le versement de la soulte n'est pas abusif dès lors qu'il constituait la condition sine qua none de l'apport à la société ; apport qui entraînait pour l'apporteur la perte de son pouvoir de décision sur l'affectation des résultats financiers du groupe.	
2021-16	Le versement de la soulte n'est pas abusif dès lors que la soulte est versée dans le but d'éviter la perte d'une minorité de blocage, condition essentielle posée par l'apporteur pour adhérer à l'opération de restructuration.	
2021-18 et 19	Rachat par une société de ses titres suivi de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes (CGI, art. 112, 6°) « En présence d'une opération de rachat par une société [...] de ses titres suivis de leur annulation dans le cadre d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'appréhension par cet associé des sommes qui lui sont versées à raison de ce rachat ne caractérise pas un abus de droit au seul motif qu'il aurait ainsi choisi la voie la moins imposée pour bénéficier de la mise à disposition de sommes issues des réserves de la société ». N'est ainsi pas constitutive d'un abus de droit, l'appréhension des réserves qui s'inscrit dans un schéma global de restructuration de la société.	IP 2-2022, n° 02.4, p. 46
2021-24	N'est pas constitutive d'un abus de droit, l'appréhension des réserves qui s'inscrit dans un schéma global de transmission à terme de la société.	
2021-27	Est constitutive d'un abus de droit, la réduction de capital poursuivant une finalité uniquement fiscale sans qu'aucun autre objectif ne soit poursuivi.	
2021-25 et 2021-26 2022-06, 2022-08 et n° 2022-09	Location d'un bien immobilier par une SCI à son associé (CGI, art. 15, II) La location d'un bien immobilier par une SCI à son associé unique, en vue de permettre l'imputation de charges foncières sur les revenus fonciers retirés par son foyer à raison d'autres immeubles et de minorer ainsi son impôt, est constitutif d'un abus de droit.	IP 2-2022, n° 02.5, p. 51 IP 2-2023, n° 2, § 41
2022-01	Interposition d'une société dormante dans un trust (CGI, art. 120, 9°) Constitue un abus de droit l'interposition d'une société dormante dans un trust de manière à bénéficier des sommes en franchise d'impôt grâce à des contrats de prêts fictifs consentis par cette dernière.	IP 2-2023, n° 7, § 18
2022-02 et 2022-03	Restructuration d'un immeuble français avant donation par renoncement à prêt familial (CGI, art. 750 ter) La rétrocession à ses enfants, sous forme de prêts, du prix perçu lors de la vente ses droits immobiliers à une société créée par ces derniers dont la société mère renonce ensuite à obtenir le remboursement, ne constitue pas un montage artificiel ayant pour finalité d'échapper aux DMTG dès lors que la réalité du projet immobilier est avérée.	IP 2-2023, n° 7, § 28
2021-29	Transfert de siège social à l'étranger (CGI, art. 111 bis, 112 et 221) Un transfert de siège social vers une État membre de l'UE est considéré comme fictif lorsque, suivant un régime de neutralité fiscale, il s'inscrit dans le cadre d'un montage artificiel afin d'éviter l'imposition du boni de liquidation d'une société française.	IP 2-2023, n° 7, § 8
2022-10	Plan d'épargne en actions (PEA-PME) (CGI, art. 157) Le plafonnement des versements en numéraire pouvant servir à l'acquisition des titres éligibles au PEA-PME est délibérément contourné si, à la date d'acquisition des titres, le contribuable avait connaissance de leur valeur vénale réelle et a, dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal attaché aux opérations de cession de titres réalisées à travers un tel plan, procédé à leur inscription à une valeur délibérément minorée.	IP 2-2023, n° 2, § 15

2. Réorganisation d'un groupe familial - Fusion-absorption rémunérée par des actions de préférence - Plus-value placée en sursis d'imposition (CGI, art. 38, 7 bis) - Droit de retrait progressif par voie d'amortissement du capital - Abus de droit - Le Comité de l'abus de droit fiscal se prononce favorablement au contribuable sur le recours à un mécanisme d'amortissement d'actions de préférence remises dans le cadre d'une opération de fusion-absorption qui permettait, sur une période de 25 ans, à la société bénéficiaire de percevoir des liquidités sous forme de dividendes tout en maintenant le bénéfice du sursis d'imposition. L'administration fiscale n'a pas suivi l'avis du Comité, dont la position est intéressante.

CADF, 21 oct. 2022, n° 2022-13 (V. annexe 1)

3. Les faits de l'espèce présentée au Comité de l'abus de droit fiscal sont fournis et peuvent être résumés ainsi que suit pour la compréhension de la problématique technique.

Les époux X ont constitué, en 1986, une société par actions simplifiée B dont l'objet était de gérer le patrimoine de la famille X par la prise de participations dans des sociétés opérationnelles. Puis, en 1993, les époux X ont constitué trois sociétés civiles de droit français dites « CIV » qui, au cours de la même année, ont fait l'objet d'augmentations de capital afin que chacun de leurs trois enfants devienne associé de sa propre holding.

En parallèle, a été constituée en 1992 une société C de droit néerlandais qui avait pour objet de détenir des participations dans des sociétés de droit français, belge et luxembourgeois. En 1993, les titres de la société C ont été acquis par les sociétés civiles CIV détenues par la famille X.

En 2015, la société B a été transformée en société en commandite par actions (SCA B) avec comme associée commanditée, une société détenue par les époux X et, comme associés commanditaires, les époux X, leurs trois enfants, les sociétés civiles CIV constituées en 1993 et deux autres sociétés tierces. Le même jour, il a été décidé de créer des actions de préférence (ADP), dont des ADP 2 qui bénéficiaient de prérogatives et de droits particuliers. Il convient de souligner qu'à la création de ces actions particulières, aucune action de type ADP 2 n'a été émise au profit des associés commanditaires.

Le 23 juin 2016, la société C de droit néerlandais a transféré son siège social en France et est devenue une société à responsabilité limitée. Le lendemain, il a été établi un projet de fusion-absorption de la société C par la SCA B. Cette opération a été approuvée le 9 août 2016 et, en rémunération de cette opération, les sociétés civiles CIV, associées de la société C, ont reçu des titres ADP 2 de la SCA B. Ces sociétés, qui étaient soumises à l'impôt sur les sociétés, ont placé la plus-value générée par l'opération d'échange de titres en sursis d'imposition sur le fondement du 7 bis de l'article 38 du CGI.

Enfin, le 18 octobre 2016, les sociétés civiles ont été transformées en SAS.

Il ressortait des statuts de la SCA B et du rapport du commissaire aux apports que les ADP 2 remis aux sociétés civiles en rémunération de l'opération de fusion-absorption avaient notamment pour caractéristique d'être incessibles en dehors d'un droit de retrait par un mécanisme annuel obligatoire d'amortissement du capital. Plus particulièrement, il était prévu que les sociétés civiles pouvaient exercer, chaque année, leur droit de retrait par une opération d'amortissement des titres ADP 2 pendant une période de 25 ans par tranche de 4 %. Il est utile de préciser que cette opération d'amortissement du capital est autorisée par l'article L.225-198 du code de commerce, qui dispose que « *l'amortissement du capital est effectué en vertu d'une stipulation statutaire ou d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire et au moyen des sommes distribuables au sens de l'article L. 232-11. Cet amortissement ne peut être réalisé que par voie de remboursement égal sur chaque action d'une même catégorie et n'entraîne pas de réduction du capital* ».

Ainsi, les sociétés civiles devenues SAS ont placé la plus-value résultant de l'opération de fusion-absorption en sursis d'imposition avec le bénéfice du régime d'imposition des plus-values à long-terme, c'est-à-dire en prenant une assiette égale à 12 % du montant de la plus-value dégagée au titre de l'opération. Or, dans le même temps, ces sociétés comptabilisaient chaque année un dividende au titre du mécanisme d'amortissement de capital qui était, quant à lui, imposé sur une assiette égale à 5 % du montant brut du dividende conformément au régime mère-fille.

4. L'administration fiscale a adressé une proposition de rectification aux SAS dans laquelle elle a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LFP, considérant que le mécanisme d'amortissement des actions ADP 2 de la société SCA B avait pour unique objectif de permettre à ses associés de percevoir des liquidités tout en maintenant le sursis d'imposition de la plus-value dégagée lors de l'opération de fusion-absorption.

L'administration fiscale a considéré que les sommes prélevées chaque année du fait de l'amortissement des actions devaient être considérées comme une soulte versée aux associés. Or, l'article 38, 7 bis du CGI prévoit notamment que lors d'une opération d'échange de titres avec soulte, cette dernière est immédiatement imposable à concurrence du montant reçu lorsqu'elle excède 10 % de la valeur nominale des titres attribués.

Partant, l'administration fiscale a entendu réintégrer dans le résultat fiscal des SAS bénéficiaires de titres ADP 2 la plus-value d'échange constatée en 2016 et l'imposer selon le régime des plus-values à long terme. En outre, elle a assorti les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés d'une majoration de 80 %.

5. Cette position a été contestée par les contribuables, qui considèrent que le sursis d'imposition de la plus-value liée à l'échange des titres lors de l'opération est une option fiscale prévue par le législateur et que seule la démonstration d'une utilisation artificielle de cette option autorise l'administration fiscale à la remettre en cause sur le fondement de l'abus de droit.

6. Cette argumentation a été accueillie favorablement par le Comité, qui a relevé que les sociétés civiles étaient de simples associés commanditaires de la SCA B, que l'opération de fusion-absorption avait été réalisée dans un contexte de réorganisation familiale et que les liquidités perçues de ce chef devaient servir aux sociétés à développer leurs projets propres. Ainsi, selon le Comité, l'administration fiscale n'a pas réussi à démontrer que les contribuables avaient commis un abus de droit par l'utilisation du mécanisme d'amortissement des titres de la SCA B, permettant de percevoir des liquidités imposées selon le régime mère-fille tout en maintenant la plus-value d'échange en sursis d'imposition.

7. Avant d'en expliciter un peu plus les motivations, cet avis nous semble intéressant et devoir être mis en perspective avec les affaires dans lesquelles des personnes physiques percevaient une soulte en contrepartie d'une opération d'apport placée sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI (dans sa version antérieure à la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016).

Il semble en effet que la logique économique liée à la perception de la soulte dans le cadre de l'ancien mécanisme du report d'imposition, qui a été très largement remise en cause par l'administration fiscale sur le terrain de l'abus de droit, est la même que celle de la soulte que peut percevoir une société dans le cadre d'une opération d'échange de titres.

En matière de fusion, la possibilité de rémunérer en partie les associés de l'associé absorbante par une soulte d'un montant qui ne peut excéder 10 % de la valeur nominale des titres remis à l'échange est codifiée à l'article L. 236-1 du code de commerce. Ce mécanisme permet de répondre aux problématiques liées à ce type d'opération telles que l'existence de rompus à l'issue de l'opération, la volonté de compenser la valeur des titres objets de l'échange ou encore de renforcer l'attractivité d'une telle opération lorsque celle-ci, présentée par un associé majoritaire, doit être acceptée par d'autres associés qui hésiteraient à franchir le pas. En tout état de cause, le versement d'une soulte doit avoir une finalité économique qui fait échec au seul effet fiscal de percevoir des liquidités en reportant à une date ultérieure l'imposition de ce versement.

8. Dans la situation soumise à l'appréciation du comité, les motivations qui ont entraîné la mise en place de l'amortissement permettant d'appréhender annuellement des liquidités nous apparaissent peu claires. En effet, une réduction de capital aurait pu être privilégiée mais cela aurait alors entraîné une imposition sur une assiette plus importante.

Pour choisir cette planification, les **contribuables faisaient valoir des motivations organisationnelles.**

En premier lieu, les sociétés civiles devenues SAS étaient associées commanditaires de la SCA B et, à ce titre, la soulte permettait de faciliter leur adhésion à l'opération de fusion. Cet argument peine à nous convaincre dans la mesure où il n'a pas été produit, à notre connaissance, d'éléments démontrant que si l'échange avait été rémunéré par la remise de titres ordinaires de la SCA B, cela aurait empêché l'opération de fusion. En outre, un argument de même nature, consistant à démontrer une volonté d'adhésion de certains actionnaires

dans un contexte de consolidation d'un bloc majoritaire familial, avait déjà été rejeté par le Comité en matière de report d'imposition de l'article 150-0 B ter. L'avis aurait ainsi pu être plus détaillé sur cet aspect.

En second lieu, les contribuables faisaient valoir que les actions de préférence amortissables obéissaient strictement aux dispositions du code de commerce. Cet argument nous semble d'intérêt et permet de singulariser la question posée par rapport aux sujets d'apport de l'article 150-0 B ter, l'appréhension des sommes au cas particulier reposant ainsi sur un mécanisme juridique normé.

9. En tout état de cause, le Comité a été convaincu par ces arguments factuels. Cela n'est toujours pas le cas de l'administration fiscale, qui a décidé de maintenir ses rehaussements, avec la précision selon laquelle « *dans d'autres affaires de fusion-absorption mettant en œuvre des modalités de rémunération similaires, les associés ont reconnu le caractère abusif du montage* ». Il sera intéressant de suivre les suites données à cette affaire, dont l'appréciation des (abondants) faits permettra de constater ou non l'existence d'un abus de droit.

A. TAILFER et A. DEVIS ■

10. Fictivité d'un PACS conclu 8 jours avant le décès du partenaire - Prescription abrégée - Abus de droit fiscal - La Cour d'appel de Montpellier juge que la déclaration de succession, à laquelle était annexé le testament et son codicille, permettaient à l'administration fiscale de démontrer le caractère fictif d'un PACS conclu par le défunt avec son auxiliaire de vie, sans qu'il soit justifié pour celle-ci de procéder à des recherches ultérieures puisqu'il apparaissait que les partenaires avaient des domiciles distincts et que le défunt considérait sa partenaire de PACS comme sa propre fille, hors de toute relation sentimentale. La cour confirme ainsi l'application de la prescription abrégée et met en lumière une application étonnante de la procédure de répression de l'abus de droit fiscal.

CA Montpellier, com., 4 oct. 2022, n° 20/03900 (V. annexe 2)

11. titre liminaire et pour rappel, en matière de droits de succession, le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement de la déclaration de succession si l'éligibilité des droits a été suffisamment révélée par le document enregistré, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures (prescription de courte durée dite « prescription abrégée » - prévue par les articles L 180 et L 181 du LPF). Lorsque les conditions d'application de cette prescription abrégée ne sont pas remplies, le droit de reprise de l'administration fiscale s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

12. Dans la présente affaire, un contribuable a déposé et enregistré, le 23 janvier 2012, un testament dans lequel il indiquait léguer la somme de 10.000 € à son auxiliaire de vie. En outre, ce contribuable a, dans un codicille du 25 octobre 2013, indiqué qu'il léguait en supplément la somme de 300.000 € à laquelle pourra s'ajouter la vente du contenu actuel de son appartement à cette dernière, qu'il considérait comme sa propre fille.

Le 19 février 2014, le contribuable et son auxiliaire de vie ont conclu un PACS, ce dernier décédant quelques jours plus tard le 27 février 2014.

La partenaire de PACS a donc, conformément à leur union, bénéficié de l'exonération de droit de mutation par décès prévue par l'article 796-0 bis du CGI.

Néanmoins, le 16 janvier 2018, l'administration fiscale a notifié à la requérante une proposition de rectification remettant en cause cette exonération, considérant fictif le PACS précédemment conclu, et a proposé un rehaussement au titre des droits de succession, intérêts de retard et majoration de 80 % prévus par l'article 1729 du CGI¹.

La requérante a contesté ces rehaussements et a assigné l'administration fiscale devant le Tribunal judiciaire de Perpignan, en vue d'obtenir, en premier lieu, la reconnaissance de la prescription des droits rehaussés en application de l'article L. 180 du LPF (prescription abrégée) et, en second lieu, de faire constater l'absence de caractère fictif du PACS.

Les juges de première instance ont déclaré applicable au cas d'espèce la prescription abrégée, ce dont il résultait l'abandon des rehaussements.

L'administration a relevé appel du jugement. Dans ses conclusions, cette dernière a tenté de démontrer l'application de la prescription de longue durée (6 ans) par la nécessité d'effectuer des recherches ultérieures afin d'établir la fictivité du PACS qui selon elle, n'avait pas d'autre objectif que de bénéficier de l'exonération des droits de mutation par décès accordée au partenaire lié au défunt par un PACS.

13. La Cour d'appel de Montpellier a validé le jugement attaqué. Elle a relevé que la déclaration de succession à laquelle se trouvent annexés le testament et son codicille permettait d'ores et déjà à l'administration fiscale de disposer des éléments de nature à établir, en l'absence de toute cohabitation entre les partenaires du PACS, le caractère fictif de ce dernier puisqu'il apparaissait alors que les intéressés avaient des domiciles distincts et que le défunt considérait selon les termes mêmes des dispositions testamentaires, son auxiliaire de vie comme sa propre fille, hors de toute relation sentimentale. La Cour d'appel a estimé ainsi que l'exigibilité des droits d'enregistrement « eu égard au caractère fictif du PACS était donc suffisamment révélée à l'administration par la déclaration de succession, sans que celle-ci ait eu besoin de procéder à des recherches ultérieures ». Elle confirme donc l'application de la prescription abrégée et la décharge du rehaussement.

14. Dans cet arrêt, la Cour ne s'est pas prononcée au fond sur l'existence d'un abus de droit. Néanmoins, elle ne prend aucune précaution sur le caractère prétendu de l'abus de droit,

qu'elle semble considérer caractérisé, et relève les démarches nécessaires pour le service pour aboutir à une telle caractérisation. Ainsi, selon la cour d'appel, l'administration fiscale pouvait aboutir à une conclusion sur l'existence d'un abus sur la seule base de la lecture de la déclaration de succession, à laquelle était annexés des éléments démontrant l'absence d'intention de « vie de couple ». En d'autres termes, les diligences entreprises par l'administration fiscale au cours de l'année 2017 pour obtenir des informations complémentaires et confirmer ainsi sa compréhension de la situation apparaissent, pour la cour d'appel, avoir été inutiles et lui avoir fait perdre un temps précieux. À cet égard, relevons que l'administration fiscale, lorsqu'elle a débuté ses diligences au cours de l'année 2017, se trouvait encore dans le délai de reprise abrégé et n'apparaît pas ainsi avoir tenté de régulariser une procédure mal engagée. Elle semble seulement avoir tenté de caractériser au mieux les éléments constitutifs de l'abus via la conclusion du PACS.

15. Selon nos informations, un pourvoi a été introduit contre cet arrêt. La Cour de cassation sera donc amenée à préciser l'applicabilité ou non du délai abrégé en matière de recherches d'éléments pour caractériser un abus de droit. Si la position actuelle est favorable à la requérante, elle nous semble potentiellement discutable et militer pour que l'administration multiplie dans le futur des notifications à titre conservatoire, alors même qu'elle serait encore en pleine réalisation de ses recherches. Eu égard aux conséquences attendues, une dénonciation au parquet au cas particulier, une telle approche nous semblerait particulièrement dommageable.

Il sera donc intéressant de suivre l'évolution de cette affaire, qu'il s'agisse des précisions sur le délai de reprise applicable ou sur la caractérisation de l'abus de droit au fond.

A. TAILFER et M. KOCH ■

Répression pénale de la fraude fiscale

Éléments constitutifs de l'infraction

16. **Abus de droit caractérisant l'infraction pénale de fraude fiscale** - Après une série de décisions des juridictions administratives sur le volet fiscal de l'affaire *Wendel*, la 32^e chambre correctionnelle du Tribunal judiciaire de Paris s'est prononcée sur son volet pénal et a considéré, aux termes d'un jugement particulièrement intéressant, que les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale étaient réunis.

TJ Paris, 32^e ch. correct., 20 avr. 2022, n° 12174072093, *Wendel*

¹ et non de 60 % comme le mentionne à tort l'arrêt.

17. Avant d'entrer dans le détail du jugement dans le volet pénal, nous rappellerons les enjeux fiscaux du dossier.

◆ RAPPEL DU VOLET FISCAL

18. En synthèse des grandes lignes de cette affaire complexe, un mécanisme d'intéressement des cadres-dirigeants avait été mis en place dans le cadre de la restructuration du groupe Wendel. Dès 2004, une partie des cadres-dirigeants avaient constitué une société CDA², dont le capital a ensuite été ouvert aux autres cadres-dirigeants. En parallèle, certains d'entre eux étaient actionnaires dans une société CDLA servant de véhicule d'investissement.

Trois ans après sa constitution, CDA a absorbé CDLA qui détenait alors un important produit d'investissement dans un équipementier industriel. Elle disposait ainsi des fonds nécessaires (78 M€) pour acquérir les titres de la société S, société qui a également été absorbée par CDA et qui détenait indirectement des titres WI.

Le mécanisme critiqué reposait sur l'apport des titres CDA à des sociétés civiles constituées par chacun des porteurs, apport bénéficiant du sursis automatique d'imposition prévu par l'article 150-O B du CGI alors en vigueur. La société CDA a ensuite procédé à un rachat de ses propres titres auprès des sociétés civiles, le prix de rachat étant payé par remise des titres WI.

Au terme du mécanisme, les dirigeants se sont ainsi retrouvés, via leurs sociétés civiles, détenteurs de titres WI.

Ce montage permettait par ailleurs de dissoudre une boucle d'auto-contrôle par laquelle WI détenait une partie de ses propres titres au niveau de sa société mère (WP) via sa filiale CDA.

19. Ces opérations constituaient pour l'administration fiscale un abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF. Elle a remis en cause le bénéfice du sursis d'imposition en considérant que l'apport, préalablement au rachat par la société de ses propres titres, avait pour objet d'éviter l'imposition immédiate que les dirigeants auraient dû supporter en l'absence d'interposition des sociétés civiles.

L'abus de droit a été confirmé par le Conseil d'État dans deux décisions du 2 février 2020³. Afin de caractériser la fraude à la loi, le Conseil d'État a rappelé la succession rapide des différentes opérations et a relevé, d'une part, la réalisation presque simultanée de l'apport des titres par le dirigeant à une société civile ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, contrôlée et créée par lui avec pour seul objet la gestion patrimoniale, et, d'autre part, le rachat par CDA de ses propres titres, qui avait permis d'entrer artificiellement dans les prévisions de l'article 150-O B du CGI. Selon le Conseil d'État, l'interposition de la société civile et l'apport des titres à cette dernière devaient être regardés comme ayant poursuivi un but exclusivement fiscal et comme nécessairement contraires à l'objectif poursuivi par le législateur.

2 L'identité des sociétés concernées ne revêtant pas d'intérêt particulier sur le fond de cette décision, leurs noms ont été volontairement occultés.

3 CE, 12 févr. 2020, n° 421441, et n° 421444, concl. A. Iljic : IP 2-2020, n° 2, § 1, comm. R. Vabres.

◆ LE VOLET PÉNAL : DE L'ABUS DE DROIT À LA FRAUDE FISCALE

20. L'administration fiscale avait également déposé des plaintes pour fraude fiscale à l'encontre des cadres-dirigeants (ainsi que pour complicité de fraude fiscale à l'égard de leurs conseils). Ces plaintes visaient les conditions dans lesquels les dirigeants avaient conçu et mis en œuvre ce montage leur permettant d'appréhender en franchise d'impôt immédiate la somme totale de 315 M€⁴.

◆ L'élément matériel de la fraude fiscale

21. Pour caractériser l'élément matériel de la fraude fiscale, à savoir la minoration de l'impôt par souscription d'une déclaration minorée, **le tribunal a pris en compte l'ensemble de ces faits et s'est référé aux différentes procédures intervenues sur le plan fiscal**, qu'il s'agisse (i) des décisions des juridictions, (ii) des transactions qui ont pu être conclues entre l'administration fiscale et certains cadres-dirigeants ou encore (iii) de la signature d'une convention judiciaire d'intérêt public.

Le tribunal a également relevé que le débouclage de l'opération et l'appréhension individuelle par les managers de leur intéressement sans générer d'événement taxable résultait d'un schéma global conçu de façon anticipée et concertée. Il se réfère pour cela à l'ensemble des échanges intervenus entre les dirigeants et leurs conseils. Il cite ainsi certaines notes internes et certains mails et mémorandums d'avocats présentant la « *stratégie de sortie par réorganisation* » qui était « *destinée à permettre un transfert des actifs que les Associés détiennent au sein de CDA* » et « *les différentes voies permettant d'appréhender les profits réalisés par [la] société* », ainsi que la fiscalité y afférente et le risque d'abus de droit associé à cette opération.

Le tribunal a ensuite procédé à un **examen au fond des critères de l'abus de droit** en appréciant le but exclusivement fiscal de ce montage et sa contrariété à l'esprit du législateur.

Il rejoint ainsi le Conseil d'État en considérant que le montage n'avait pas d'autre but que la création d'une situation juridique purement artificielle : l'interposition des sociétés civiles permettant aux cadres-dirigeants d'entrer artificiellement dans le champ de l'article 150-O B du CGI et d'éviter l'imposition à laquelle ils auraient été soumis si le rachat des titres était intervenu directement.

En tout état de cause, ce montage a été considéré comme contraire à l'esprit du législateur, qui n'a pas souhaité permettre à des cadres-dirigeants d'une société cotée d'appréhender, en différant toute imposition, les gains provenant d'un système alternatif d'intéressement au capital.

Le tribunal correctionnel a donc mené sa propre analyse pour caractériser l'abus de droit fiscal, dans un contexte présentant une certaine complexité (et ayant nécessité une prise de position par le Conseil d'État).

4 Nous proposons au lecteur de s'attarder sur le fond de l'affaire et l'impact sur le plan pénal de la qualification de l'abus de droit.

◆ L'élément moral de la fraude fiscale

22. S'agissant de l'élément moral, le tribunal rappelle qu'en cas de poursuites pénales pour fraude fiscale, la preuve du caractère intentionnel de la soustraction ou de la tentative de soustraction à l'établissement et au paiement de l'impôt doit être apportée⁵, « *ce qui suppose de démontrer que le comportement incriminé qui, d'une part, a été commis par une personne qui, d'autre part, sait que ce comportement est pénalement sanctionné (connaissance) et décide néanmoins de le commettre (volonté)* ». Le tribunal a réalisé un travail fourni et a ainsi **recherché si chacun des cadres-dirigeants avait connaissance (i) du but exclusivement fiscal du montage, (ii) de sa contrariété à l'esprit du législateur et (iii) y a participé de façon volontaire, consciente ou délibérée**. La volonté de parvenir à ce but exclusivement fiscal, contraire à l'esprit du législateur, à savoir ne pas générer d'évènement taxable immédiat à l'occasion de l'appréhension par chacun de sa part de l'actif de la société, constitue pour le tribunal l'intention frauduleuse.

23. Le jugement du tribunal **distingue plusieurs groupes de dirigeants** avec notamment « *l'équipe-projet* » et les « *autres actionnaires de CDA* ». Il appréhende ainsi le premier groupe qualifié de « *concepteurs* », à l'initiative des échanges et aménagements juridiques et premiers destinataires des consultations d'avocats. Le tribunal a relevé que certains étaient ainsi à l'initiative de plusieurs inflexions du schéma global, par « *notamment la mise en place de dispositions contraignantes visant à éviter une dissolution trop rapide des sociétés civiles, non pas dans l'intérêt des managers, mais dans son intérêt personnel, pour prévenir des contrôles fiscaux individuels susceptibles d'entraîner une remise en cause globale des opérations et un appel de garantie de la banque* ».

S'agissant des autres actionnaires, également destinataires de ces consultations d'avocats qui indiquaient par exemple que « *le maintien des Newcos jusqu'en 2010 fera disparaître tout risque de redressement, l'opération de sortie de CDA étant fiscalement prescrite au-delà du 31 décembre 2010* » ou encore que « *le but exclusif de cette réorganisation est d'éviter une distribution aux Associés des titres WI [et de l'équipementier industriel] qui serait soumise pour 60% de son montant à l'impôt sur le revenu [...]* », ils avaient selon le tribunal une connaissance précise du risque d'abus de droit que comportait ce schéma.

À ce titre, le tribunal a pu relever que la planification n'avait d'ailleurs pas été appliquée pour le seul cadre dirigeant non résident fiscal de France qui n'avait en tout état de cause « *pas à payer de taxe sur la plus-value générée* ».

En outre, les associés des sociétés civiles « *constituées clé en main* » par l'équipe-projet n'ignoraient pas, selon le tribunal, qu'elles étaient artificielles et « *qu'on leur demandait de constituer des SCIS pour éviter un abus de droit, et de les garder jusqu'à la date de prescription fiscale pour éviter tout risque de redressement, tout en leur expliquant comment les céder en franchise d'impôt* ».

24. En guise de conclusion, le tribunal s'interroge : « *Ont-ils pu croire, dans le contexte du risque fiscal précisément identifié,*

qu'en se contentant d'assurer une gestion patrimoniale de leurs actifs, elles rempliraient la condition du but autre que fiscal, qu'elles acquerraient une substance économique ? ».

Cette interrogation nous semble cristalliser l'élément qui a guidé l'approche du tribunal : les justifications apportées lui ont, selon notre lecture du jugement, semblé dénuées de sincérité. Dès lors, **à défaut de motivations et de solutions réelles, l'identification du risque fiscal au stade de l'élaboration de la planification soulignait que les prévenus avaient délibérément commis un abus de droit en mettant en œuvre la planification**.

25. En conséquence, après avoir relevé que chacun des cadres-dirigeants avait conscience de la finalité du montage, le tribunal a conclu à la caractérisation d'une fraude fiscale.

26. Lors de l'énumération des éléments incriminants pour chacun des cadres-dirigeants, il est à noter que le tribunal a tenu compte des éléments suivants :

- le fait qu'ils étaient associés à l'élaboration du montage dès l'origine, avaient copies des échanges, ou qu'ils avaient eu accès aux notes d'avocats ;

- leurs fonctions dans le groupe lors des faits (président du conseil de surveillance, directeur juridique, directeur financier, etc.) et leurs parcours professionnels (« *cadres de haut niveau* », « *rompus aux schémas d'intéressement complexes pour en avoir connus à l'occasion de précédentes opérations* ») ; le tribunal a également relevé pour l'un d'eux ses liens personnels avec des notables de l'administration fiscale et « *le fait qu'il aurait pu s'entourer de conseils personnels particulièrement avisés avant de participer à ce montage dont il ne pouvait ignorer qu'il avait un objectif exclusivement fiscal* » ;

- la réticence de certains d'entre eux à adopter les montages présentés. Cette réticence a été combattue par d'autres cadres-dirigeants qui ont voulu les convaincre d'adhérer au schéma, ce qu'ils ont fini par faire. Dans ce cadre, l'un d'eux a « *rappelé à l'ordre les managers les plus réticents, en invoquant une forme de loyauté à l'égard de leur employeur ou en menaçant de tout arrêter, c'est-à-dire de maintenir le statu quo et de priver l'ensemble des cadres de leur accès à l'intéressement à un moment où la valorisation du titre était optimale, en cas de refus de se plier à certaines modalités du schéma* ».

27. Ce jugement, **non définitif (les cadres-dirigeants ont interjeté appel)**, doit être souligné pour le **niveau important de détails factuels** apportés par les magistrats à chacun des éléments constitutifs de la fraude fiscale (près de 200 pages de décision).

Le jugement reflète par ailleurs une situation atypique, étant rendue dans la situation d'une structuration complexe et présentant un enjeu financier colossal. Finalement, si cette décision n'est pas représentative de la masse de dossiers de fraude fiscale qui se présentent à l'heure actuelle devant les juridictions, elle n'en demeure pas moins représentative du mouvement de pénalisation du droit fiscal et de la volonté d'adopter des décisions marquantes.

5 CGI, art. 1741 et LPF, art. L. 227.

Aspects procéduraux

28. Délai de reprise de l'administration fiscale - Prorogation lorsqu'une enquête judiciaire fiscale a été ouverte sur dépôt d'une plainte - Omission de déclaration à l'ISF d'avoirs détenus à l'étranger - La

Cour de cassation juge que la prorogation du délai de reprise de l'administration fiscale en présence d'une procédure d'enquête judiciaire fiscale vise toutes les années non encore prescrites au moment du dépôt de la plainte et non pas les seules années visées par celle-ci. Par cet arrêt, la Cour de cassation met fin à un débat d'interprétation du texte de l'article L. 188 B du LPF et donne raison en l'espèce à l'administration fiscale, dont la position était pourtant contraire à sa propre doctrine publiée au BOFiP.

Cass. com., 30 nov. 2022, n° 20-22.383, F-B (V. annexe 3)

29. Depuis la création de la procédure d'enquête judiciaire fiscale en 2009⁶, l'administration fiscale dispose de pouvoirs renforcés en matière de répression pénale de la fraude fiscale. Avant même le début des opérations de contrôle fiscal, et sur dépôt préalable d'une plainte, cette nouvelle procédure dote l'administration fiscale de prérogatives judiciaires afin de faire enquêter sur les agissements visés par sa plainte.

Bien que l'enquête judiciaire fiscale ouvre une procédure pénale distincte, elle n'est pas sans effet sur la procédure de contrôle fiscal en cours⁷ : dérogation à l'interdiction de principe de procéder à des nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal, absence de limitation de la durée de contrôle sur place et prorogation du délai de reprise (LPF, art. L. 188 B). C'est au sujet de ce délai spécial de reprise que la Cour de cassation a été amenée à se prononcer dans l'arrêt du 30 novembre 2022 commenté.

30. Les faits d'espèce portent sur un couple marié assujettis à l'ISF et ayant déclaré et acquitté un ISF au titre des années 2004 à 2012. À la suite de demandes d'éclaircissements de l'administration fiscale sur la composition de leur patrimoine, les époux ont reçu en octobre 2013 une proposition de rectification en matière d'ISF au titre des années 2004 à 2012. Parallèlement à la procédure de contrôle fiscal, les époux avaient fait l'objet en novembre 2010 d'une plainte pénale pour fraude fiscale de l'administration auprès du procureur de la République de Paris. Cette plainte portait sur les exercices 2007 à 2009 et a donné lieu à l'ouverture d'une enquête judiciaire fiscale. Il était notamment reproché aux époux d'avoir omis de déclarer dans leur patrimoine des avoirs détenus, en direct puis via une structure sise à Panama, auprès d'une banque suisse.

Dans ce contexte, et à défaut d'accord amiable avec l'administration fiscale au cours de la procédure fiscale

précontentieuse, les époux ont saisi le Tribunal de grande instance de Paris pour demander la décharge des impositions supplémentaires en matière d'ISF mises en recouvrement par l'administration.

Les époux considéraient en effet que certaines années rehaussées par l'administration fiscale étaient prescrites au moment de la proposition de rectification. À l'inverse, l'administration estimait que son droit de reprise avait été prorogé en application de l'article L. 188 B du LPF, à la suite de l'ouverture d'une enquête judiciaire fiscale.

En première instance comme en appel, les époux ont été déboutés de l'intégralité de leurs demandes et se sont donc pourvus en cassation.

La question qui s'est alors posée devant la Cour de cassation était de savoir si l'article L. 188 B du LPF devait être interprété comme ne s'appliquant qu'aux insuffisances ou omissions et aux années visées par la plainte ou s'il concernait de manière globale toute année non encore prescrite au moment du dépôt de la plainte.

31. En matière fiscale, le délai de reprise de l'administration expire en général à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt était dû (LPF, art. L. 180) mais il peut varier selon les impôts. En matière d'ISF (et désormais d'IFI), ce délai peut être prorogé jusqu'à la fin de la sixième année qui celle au titre de laquelle l'impôt est dû, notamment dans les cas de défaut de déclaration, d'omission ou lorsque des recherches ultérieures ont été nécessaires pour l'administration (LPF, art. L. 186).

Comme expliqué précédemment, l'administration fiscale bénéficie également de délais spéciaux, parmi lesquels l'article L. 188 B du LPF qui a fait l'objet de l'arrêt commenté et qui dispose : « Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. ».

Ainsi, lorsque l'administration dépose une plainte pour fraude fiscale aboutissant à l'ouverture d'une procédure d'enquête judiciaire fiscale, elle bénéficie d'un délai de reprise allongé jusqu'à la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la dixième année qui suit celle du fait générateur de l'imposition.

32. Dans cette affaire, il s'agissait donc de combiner le délai de reprise en matière d'ISF et l'article L. 188 B du CGI allongeant le délai de reprise de l'administration en présence d'une procédure d'enquête judiciaire fiscale. Le désaccord entre l'administration et les époux portait notamment sur l'interprétation de l'expression « omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise » de l'article L. 188 B du LPF.

Les époux considéraient que l'article L. 188 B du LPF ne venait proroger le délai de reprise de l'administration fiscale que pour les seuls impôts et années visées par la plainte.

6 L. n° 2009-1674, 30 déc. 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 23.

7 BOI-CF-INF-40-10-10-30, 27 juin 2019, § 140 et s.

Selon eux, la « période couverte par le délai de reprise » devait s'entendre comme celle expressément prévue par la plainte. Ainsi, la plainte pour fraude fiscale ne visant que les exercices 2007 à 2009, le délai de prescription en matière d'ISF applicable en l'espèce étant de 6 ans, les années antérieures, 2004 à 2006 étaient prescrites au moment de la proposition de rectification émise en 2013 et ne pouvaient donner lieu à un quelconque redressement.

À l'inverse, l'administration considérait que la prorogation du délai de reprise accordée par l'article L. 188 B du LPF visait toutes les impositions comprises dans le délai initial de reprise non expiré à la date du dépôt de la plainte de l'administration fiscale. La plainte ayant été déposée en 2010, les années 2004 à 2006 n'étaient alors pas encore prescrites au moment de son dépôt et l'ouverture de la procédure d'enquête judiciaire a eu pour effet de proroger le délai de reprise de l'administration pour l'ISF du au titre de ces années dans les conditions de l'article L. 188 B du LPF, rendant les redressements notifiés en 2013 valides et non prescrits.

33. Confirmant la position de la cour d'appel, la Cour de cassation, dans son arrêt du 30 novembre 2022, a tranché en faveur de l'administration fiscale en affirmant que « le *délai spécial de reprise prévu à l'article L. 188 B du livre des procédures fiscales ne s'applique pas aux seules impositions dues au titre des années visées par la plainte de l'administration fiscale, mais à toutes les impositions comprises dans le délai initial de reprise non expiré à la date du dépôt de ladite plainte.* ». Il convient donc de décorrélérer la période visée par la plainte et la prorogation du délai de reprise de l'administration qui s'applique à toutes les impositions non encore prescrites, dans le délai initial, à la date du dépôt de la plainte.

34. Il convient de rappeler ici le **contexte particulièrement incertain dans lequel la Cour de cassation s'est prononcée.**

L'analyse des débats parlementaires n'apportait guère d'éclaircissements quant aux souhaits du législateur en adoptant l'article L. 188 B du LPF. En effet, cet article ayant été adopté dans le cadre plus large de la création de la procédure d'enquête judiciaire, il ne semble pas, ou peu, avoir fait l'objet de discussions⁸.

Par ailleurs, une réponse ministérielle de 2017⁹ s'était prononcée sur cette question en affirmant que « *la rédaction de cet article [L. 188 du LPF] ne limite pas la prorogation du délai de reprise qu'il institue aux impôts et taxes visés par la procédure judiciaire. Sont susceptibles de bénéficier du délai spécial de prescription toutes les impositions comprises dans le délai initial de reprise non expiré à la date du dépôt de la plainte par l'administration fiscale.* » Cette réponse appuyait la position de l'administration fiscale en l'espèce en ne limitant pas les effets de l'article L. 188 B du LPF aux seules années visées par la plainte.

Mais la question était restée ouverte puisque la doctrine administrative publiée postérieurement au BOFiP, en 2019¹⁰, a adopté la position inverse en précisant que le délai spécial

de reprise de l'article L. 188 B du LPF « *concerne l'ensemble des impositions dues par le contribuable au titre de la période visée par la plainte pour présomption de fraude fiscale déposée par l'administration et dont la prescription n'est pas acquise à la date du dépôt de plainte auprès du procureur de la République.* ».

La doctrine administrative publiée actuellement en vigueur a donc une interprétation stricte des termes de l'article L. 188 B du CGI dont la prorogation du droit de reprise ne s'appliquerait qu'aux seules années visées par la plainte. En l'espèce, **l'administration fiscale adoptait donc la position inverse à son interprétation de l'article L. 188 du LPF, telle que publiée au BOFiP.** L'arrêt de la Cour de cassation a donc le mérite de résoudre la contradiction.

En revanche, **une question reste en suspens selon les années en question : celle de l'opposabilité de la position de l'administration fiscale publiée au BOFiP** sur le fondement de la garantie consacrée par l'article L. 80 A du LPF. Nul doute que la Cour de cassation devra s'emparer de la question dans les prochaines années.

A. TAILFER et C. TOURNIER ■

35. Bilan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Deux communications officielles récentes permettent de dresser un bilan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Nous en livrons ici une synthèse sous le prisme de la fiscalité patrimoniale.

Sénat, Comm. fin., rapport d'information n° 72 (2022-2023), 25 oct. 2022

MINEFI, communiqué n° 636, 23 févr. 2023

◇ **Rapport d'information du Sénat**

36. Tout d'abord, par un rapport d'information du 25 octobre 2022, le Sénat a dressé un bilan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

En guise de remarque générale, la mission d'information constate que l'arsenal normatif mis en place par la France pour lutter contre la fraude apparaît « *plutôt robuste.* ». Ainsi, sans proposer une révolution fiscale, le rapport établit un bilan des dispositifs adoptés par le législateur au cours des dernières années afin de proposer les ajustements et évolutions qui semblent nécessaires pour assurer leur pleine efficacité et effectivité.

37. S'agissant des **constats**, la mission d'information note une efficacité dans l'action de l'administration fiscale, en relevant une augmentation sensible de la mise en œuvre du droit à l'erreur par les contribuables (notamment des régularisations en cours de contrôle) et le recours au *datamining*¹¹ dont le taux de pertinence concernant les particuliers est estimé « *entre*

⁸ Cf. en ce sens C. Cassan et P. Mispelon *in* Dr. fisc. 2023, n° 8, comm. 111.

⁹ RM Morel-A-L'Huissier, n° 90769 : JOAN 4 avr. 2017, p. 2661.

¹⁰ BOI-CF-INF-40-10-10-30, 27 juin 2019, § 145.

¹¹ Terme générique pour désigner les processus d'exploration et d'analyse de volumes massifs de données, afin d'identifier des réseaux, des anomalies ou encore des schémas de fraude. Ces processus s'appuient sur des algorithmes (intelligence artificielle).

50 % et 80 % ». À ce titre, en 2021, 45 % des contrôles ont été programmés par le biais du *datamining*. Ce procédé s'appuie notamment sur 6,2 téraoctets de données utiles qui ont été reçues par le bureau de la programmation des contrôles et provenant des fichiers de données patrimoniales, foncières, professionnelles, personnelles des redevables disponibles à l'administration fiscale, le bureau ayant également accès à certaines données de la douane, de l'URSSAF ou encore du ministère de l'intérieur.

Par ailleurs, dans un contexte de saturation de la justice, la mission d'information met en exergue les avantages du recours aux comparutions sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC). Le nombre de CRPC a quasiment été multiplié par quatre en trois ans, le recours à cette procédure permettant une réduction significative des délais de traitement des dossiers de fraude (29 mois en moyenne contre 43 mois en moyenne en procédure ordinaire pour l'année 2020). Par ailleurs, selon les représentants interrogés du Tribunal de Paris, « la CRPC est une procédure très adaptée au contentieux et au profil des fraudeurs fiscaux ». Ainsi, 120 prévenus ont été condamnés pour des faits de fraude fiscale en 2021, ce qui représente 16 % des condamnations.

Toujours au stade des constatations, conséquemment à la réforme du « verrou de Bercy », la mission d'information a relevé une augmentation des dossiers transmis au parquet. Cela s'explique principalement par l'aménagement du verrou de Bercy et l'instauration de la procédure de dénonciation obligatoire pour certains dossiers.

Il nous semble possible de mettre en perspective et modérer cette augmentation. En effet, historiquement, un peu plus de mille dossiers étaient transmis par l'administration fiscale via le dépôt de plainte pour fraude fiscale. Il ressort des statistiques récupérés par la mission d'information que 1600 à 1800 dossiers seraient désormais globalement transmis annuellement (incluant ceux sur plainte). Si l'augmentation du volume correspond aux dossiers transmis sur dénonciation automatique, il apparaît également que ce mécanisme s'est substitué partiellement au dépôt de plainte, le nombre de dossier transmis sur plainte de l'administration fiscale ayant significativement chuté.

Par ailleurs, il convient de noter, d'une part, que la majorité des dénonciations obligatoires provient de la région Île-de-France et, d'autre part, que les montants fraudés sont restés stables, autour de 292 000 euros.

Enfin, il est rappelé dans le rapport, si besoin était, que l'un des axes prioritaires ciblés par le parquet national financier est le traitement de la fraude fiscale sophistiquée des personnes physiques, notamment par la dissimulation d'actifs ou de patrimoine à l'étranger.

38. Forte de ces constats, la mission d'information a émis plusieurs **recommandations**, dont les plus intéressantes nous semblent les suivantes.

Tout d'abord, elle propose de renforcer les moyens du service d'enquête judiciaire des finances en les doublant à horizon de cinq ans (*recommandation n° 5*). Pour mémoire, le service d'enquête judiciaire des finances est le deuxième service de « police fiscale », créé en 2019. Au 31 mai 2022, il comptait une

quarantaine d'agents de la DGFIP disposant de la qualification d'officier fiscal judiciaire. Il a été saisi de 169 affaires de fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale entre le 1^{er} juillet 2019 et le 31 mai 2022. Le montant moyen des droits sur ces dossiers s'élève à 700 000 euros, ce qui révèle l'importance des dossiers traités.

Par ailleurs, comme illustré ci-avant, la mission d'information a relevé que si le *datamining* ne cessait de progresser, aucun indicateur ne permettait de connaître son impact précis sur le contrôle fiscal. Le rapport recommande ainsi de créer un indicateur de performance sur la part des contrôles programmés par recours au *datamining* (*recommandation n° 2*).

En ce sens, afin d'alimenter encore plus la recherche des infractions, le rapport propose deux mesures. D'une part, il propose de modifier l'article 154 de la loi de finances pour 2020 afin que les agents des finances publiques puissent collecter les données publiquement accessibles, et non uniquement librement accessibles, sur les plateformes en ligne. Les données pourront alors être exploitées au moyen de traitements automatisés et informatisés, aux fins de recherche d'éventuelles infractions graves (*recommandation n° 13*). D'autre part, il propose de rendre effectif le dispositif qui permet l'accès aux données de connexion¹² par les agents de l'administration fiscale spécialement habilités à cet effet (LPF, art. L. 96 G). Les infractions concernées appartiennent à la catégorie des « manquements graves », à savoir les activités occultes, la détention de comptes à l'étranger non déclarés, les fausses factures ou les montages destinés à induire en erreur l'administration fiscale. La mission souhaite que le décret d'application, manquant à ce jour pour une application effective, soit publié dans un délai de six mois (*recommandation n° 14*).

En outre, la mission d'information fait le constat que le défaut d'identification des bénéficiaires effectifs de sociétés *offshores* et de *trusts* demeure au cœur des dossiers de fraude révélés dans la presse ces dernières années. La création de registres permettant de répertorier les bénéficiaires effectifs en France et dans chaque pays de l'Union européenne a, à cet égard, constitué une avancée notable. Sur ce point, le Sénat réaffirme sa détermination à veiller à l'application des sanctions en cas de défaut de renseignement du registre des bénéficiaires effectifs (*recommandation n° 16*). Pour renforcer l'utilité du registre des bénéficiaires effectifs, le rapport recommande l'élaboration d'un outil permettant de croiser les données dudit registre avec d'autres données, notamment celles du cadastre, étant envisagé que cette démarche soit menée au niveau de l'Union européenne (*recommandation n° 18*).

39. Le rapport de la mission d'information est ainsi une source d'information pertinente pour dresser un état des lieux sur la situation en France en matière de lutte contre la fraude fiscale. Cet état des lieux peut être complété par le communiqué du ministère de l'Économie et des Finances du 23 février 2023.

¹² Données conservées et traitées par les opérateurs de communications électroniques.

◇ Communiqué du MINEFI

40. Dans un communiqué du 23 février 2023 intitulé « *Bilan du contrôle fiscal et de la lutte contre les fraudes fiscale, douanière et sociale : chiffres-clés de l'année 2022* », le ministère précise quelques statistiques récentes concernant l'année 2022. Ainsi, 48 dossiers ont été transmis au service de « police fiscale » dans le cadre de plaintes pour présomption de fraude, ce qui représente une augmentation de 7 % par rapport à l'année 2021. De plus, 1 373 dossiers ont été transmis à l'autorité judiciaire dans le cadre des dénonciations obligatoires (soit une augmentation d'un peu plus de 10 % par rapport à l'année

2021). Au total, le nombre de saisines de l'autorité judiciaire pour des fraudes à l'impôt a encore augmenté par rapport à l'année précédente.

41. En conclusion, **la volonté d'améliorer les dispositifs existants et d'accroître le traitement pénal des dossiers jugés frauduleux est clairement réaffirmé par les pouvoirs publics**. Si la révolution annoncée au cours de la dernière décennie n'est pas encore pleinement intervenue, l'édifice de la lutte contre la fraude apparaît structuré et en pleine montée en puissance.

A. TAILFER ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CADF/AC n° 5/2022, 21 oct. 2022, n° 2022-13 concernant la SAS A

Annexe 2 : CA Montpellier, com., 4 oct. 2022, n° 20/03900

Annexe 3 : Cass. com., 30 nov. 2022, n° 20-22.383, F-B