

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



**Inès CHOUDALY-
AUBERT**
Avocate,
cabinet Arkwood SCP



Anis MOUSTAPHA
Avocat,
cabinet Arkwood SCP



Solenne MASSONI
Fiscaliste,
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		
CAA Paris, 28 juin 2023, n° 22PA02004, Helderlé	Interposition de sociétés luxembourgeoises pour transformer des revenus salariaux en dividendes (CGI, art. 79) Constitue un montage artificiel l'interposition de sociétés n'ayant pas d'activités propres mais permettant, au contraire, de localiser une partie des revenus d'activité du contribuable au Luxembourg, et de les rapatrier en leur donnant une apparence de revenus de participation.	V. § 12
Comité de l'abus de droit fiscal (CADF)		
2022-15 et 2022-16	Donation de la nue-propriété d'une somme d'argent avec réserve de quasi-usufruit (CGI, art. 768) L'absence, dans l'acte de donation, de références bancaires précises permettant d'identifier le capital transmis et de clause prévoyant l'information des nus-propiétaires sur l'utilisation et le emploi des fonds n'impliquent pas, en soi, que la donation soit fictive. Toutefois, si le montant de la donation est supérieur à celui des fonds présents dans le patrimoine du donateur, la donation est fictive à hauteur de la différence.	IP 4-2023, n° 3, § 11 V. § 2
2022-17	Clause de complément de prix stipulée dans un management package lors d'un LBO (CGI, art. 79 et 150-0 A) L'administration n'apporte pas la preuve que la clause de complément de prix, figurant dans un contrat de cession des titres, présente un caractère fictif et aurait été prévue afin d'imposer abusivement cette somme dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières au lieu des traitements et salaires.	IP 4-2023, n° 2, § 17 V. § 8
2022-14	Donation d'un immeuble déguisée en vente (CGI, art. 894) Constitue un abus de droit pour fictivité la vente d'un immeuble moyennant un prix converti d'une part, en une obligation pour les acquéreurs de loger et de soigner la venderesse et, d'autre part en une rente viagère. Le comité relève notamment que les fonds versés à la venderesse étaient accaparés par l'acquéreur, que les paiements de la rente viagère ont cessé et qu'il existait une affection appuyée de la venderesse à l'égard de l'acquéreur.	V. § 16

2. Quasi-usufruit sur donation de somme d'argent - Abus de droit - Par un avis partiellement favorable, le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) valide le principe du recours à la procédure d'abus de droit pour les donations avec réserve d'usufruit portant sur des sommes d'argent à venir.

CADF/AC n° 1/2023, 11 mai 2023, n° 2022-15 et 16 (IP 4-2023, n° 3, § 11)

6. Dans cette affaire, une veuve a donné à ses deux enfants, dans le cadre d'une donation-partage du 30 décembre 2010, la nue-propriété d'une somme d'argent de 3.200.000 € (soit 1.600.000 € par enfant), dont elle s'est réservé l'usufruit. La valeur de la nue-propriété de ces sommes, évaluée à 80 % en application du barème prévu par l'article 669 du CGI, a été soumise aux droits de donation.

À la suite du décès de leur mère usufruitière le 30 octobre 2015, les héritiers ont inscrit au passif de la déclaration de succession, une dette de restitution correspondant au montant de la somme donnée, en raison du quasi-usufruit qui s'était

formé à la suite de la donation réalisée en décembre 2010.

Par une proposition de rectification adressée aux héritiers le 28 novembre 2019, l'administration fiscale a remis en cause pour fictivité la déduction de la dette de restitution de 3.200.000 € sur le fondement de la procédure de répression de l'abus de droit fiscal. En effet, dans le cadre de son contrôle, l'administration fiscale avait considéré que faute de dessaisissement et donc d'intention libérale, la donation de la nue-propriété de somme d'argent (ayant conduit à la constitution du quasi-usufruit), avait pour objet de réduire la base taxable au jour de la succession en raison de la dette de restitution pesant sur la mère usufruitière. Le rappel des droits de donation a été assorti, en plus des intérêts de retard, de la majoration de 80 % prévue par la procédure de répression des abus de droit.

7. Saisi de l'affaire, le CADF a émis un avis partiellement favorablement à l'administration fiscale, qui se décompose en trois temps.

> En premier lieu, et contrairement à ce qui semblait être défendu par l'administration fiscale, **le CADF valide le principe de la donation avec réserve de quasi-usufruit**. L'organe consultatif rappelle que d'une part, l'existence de la dette de restitution n'est que la conséquence du mécanisme du quasi-usufruit institué par l'article 587 du code civil et, d'autre part, que le donateur est dispensé, dans ce cadre, de la constitution d'une caution conformément à l'article 601 du code civil.

À cet égard, le CADF estime qu'au cas particulier, l'absence de mention, dans l'acte de donation de références bancaires précises permettant d'identifier le capital transmis et de clause prévoyant l'information des nus-propriétaires sur l'utilisation et le emploi des fonds, qui se rapportent aux modalités d'exécution des obligations de la donatrice et non à leur existence, n'implique pas par elle-même que la donation serait fictive.

> En deuxième lieu, **le CADF tire les conséquences de la nullité de l'acte de donation sur un bien à venir**. Le CADF relève en effet que l'acte de donation portait sur la nue-propriété d'une somme d'argent qui aurait dû être présente dans le patrimoine de la donatrice, à la date à laquelle cette donation a été consentie, de sorte qu'*« elle ne pouvait donc légalement porter, même pour partie, sur la somme pouvant résulter de la cession ultérieure de valeurs mobilières par ailleurs détenues par la donatrice »*.

Or, après analyse des éléments produits par les héritiers, il ressort que la donatrice ne possédait, à la date de la donation, qu'une somme d'argent de 2.952.150 €, soit un montant inférieur aux 3.200.000 € dont la nue-propriété constituait l'objet de la donation.

Le CADF en déduit que l'acte de donation doit être considéré comme fictif à hauteur de 247.850 €, correspondant à la différence entre la somme transmise dans l'acte de donation et la somme effectivement possédée par la donatrice et remet ainsi en cause la déduction de la dette de restitution à concurrence de ce montant.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Sur le principe, la position prise par le CADF n'est pas surprenante dans la mesure où celui-ci applique les principes civils selon lesquels une libéralité ne peut, sauf si elle est effectuée entre époux, porter sur un bien à venir. Sauf à méconnaître la condition d'irrévocabilité commune à toute donation, une donation ne peut en effet porter que sur des biens présents, à savoir les biens dont le donateur est propriétaire au jour où il consent la libéralité ou sur lesquels il a un droit à terme ou conditionnel, sous peine de nullité.

La position du CADF mérite néanmoins une attention particulière dans les conséquences qu'elle tire de la nullité d'un acte de donation portant en partie sur un bien à venir. Tout d'abord, et ainsi qu'il résulte de la lettre de l'article 943 du code civil, lorsqu'un acte de donation porte à la fois sur des biens présents et sur des biens à venir, seuls ces derniers sont affectés par la nullité. En outre, et à concurrence de la partie des biens affectés par la nullité, l'acte de donation peut relever de l'abus de droit pour fictivité, ce qui a pour effet d'entraîner toutes les conséquences fiscales d'une telle procédure.

Sur ce dernier élément, l'avis du CADF invite à davantage de vigilance quant à la préparation des actes de donation avec réserve de quasi-usufruit, notamment sur la distinction entre les donations à terme de somme d'argent, dont seule l'exigibilité est reportée, et les donations de sommes d'argent à venir.

> En troisième et dernier lieu, **le CADF rappelle les obligations qui pèsent sur le quasi-usufruitier de disposer de la chose donnée à charge pour celui-ci d'en restituer une semblable ou sa contre-valeur sur son actif successoral**. Au cas particulier, le CADF relève que les donations qui avaient été effectuées par la donatrice de son vivant à ses petits-enfants, avaient laissé subsister dans son patrimoine des avoirs suffisants pour rembourser la dette de restitution envers ses enfants héritiers de sorte que celle-ci n'avait pas porté atteinte à son obligation de conserver la substance de la somme d'argent.

Ainsi, le CADF estime que l'administration était seulement fondée à mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit pour réduire de 247.850 € le montant de la dette déductible de l'actif successoral. De son côté, **l'administration a décidé de se ranger à l'avis émis par le comité, ce qui permet de conforter l'acceptabilité d'une telle stratégie de transmission**.

A. TAILFER et A. MOUSTAPHA ■

8. Clause de complément de prix stipulée dans un management package lors d'un LBO - Traitements et salaires ou plus-value sur titres - Abus de droit

Le comité de l'abus de droit fiscal a rendu un avis défavorable à l'administration fiscale dans lequel il considère qu'un complément de prix perçu dans le cadre d'une opération de *leveraged buy-out* n'est pas requalifiable en salaire.

CADF/AC n° 1/2023, 11 mai 2023, n° 2022-17 (IP 4-2023, n° 2, § 17)

9. En l'espèce, huit associés avaient signé le 21 décembre 2017 une convention à l'issue de laquelle leurs participations dans la société A seraient apportées et cédées à une société B dans le cadre d'une opération de *leveraged buy-out* (LBO). Parmi les associés prenant part à l'opération, Monsieur X et son épouse, propriétaires ensemble de 627 actions de la société A, ont cédé 473 actions et apporté 154 actions à la société B. Il convient de préciser que les actions apportées étaient la propriété exclusive de M. X. La valeur unitaire de cession et d'apport des actions A étant de 2 718,58 €, les époux X ont perçu une somme de 1 285 888 € en contrepartie de l'acquisition par la société B de leurs actions et M. X a reçu 520 actions de préférence (ADP1) d'une valeur de 416 000 € ainsi qu'une soulte de 2 661,03 € en contrepartie de son apport.

La convention du 21 décembre 2017 prévoyait également une clause de complément de prix au seul bénéficiaire de M. X, selon laquelle ce dernier percevrait une somme complémentaire de 416 000 € au titre de la cession de ses titres (nous comprenons de l'exposé des faits que Mme. X, qui a cédé l'unique action A qu'elle détenait, n'était pas concernée par la clause de complément de prix). Le complément de prix était prévu en deux versements de 208 000 € au 31 mars 2018 et 30 juin 2018, dans les conditions suivantes :

- pour le premier versement, M. X devait être présent dans le groupe en qualité de salarié ou de mandataire social au 31 mars 2018 ;

- pour le second versement, M. X devait être présent dans le groupe en qualité de salarié ou de mandataire social au 30 juin 2018, et la société A, avec ses filiales, devait réaliser un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 2 millions d'euros au titre du premier semestre 2018.

M. X a perçu les deux versements au cours de l'année 2018 et a reporté le gain dans sa déclaration de revenus dans la catégorie des plus-values mobilières.

10. À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a entendu, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, requalifier le gain en salaire et appliquer une majoration pour abus de droit de 80 %.

On le sait, l'administration fiscale est vigilante à l'égard des mécanismes d'intéressement des salariés ou mandataires sociaux dans le cadre d'opérations de LBO¹. Plus précisément, lorsqu'elle considère qu'un avantage est consenti et qu'il est indissociable de la fonction exercée dans la société, ledit complément de prix doit selon elle être imposé dans la catégorie des traitements et salaires ou des bénéfices non commerciaux (selon la nature de son lien avec la société).

En matière d'opérations de restructuration et de complément de prix, la doctrine administrative applicable aux faits de l'espèce précise que « dans la circonstance, sans doute exceptionnelle [sic], où il serait établi que le complément de prix constitue en réalité la rémunération de l'activité du cédant dans l'entreprise, l'existence d'une telle clause ne ferait pas obstacle à une requalification totale ou partielle du complément de prix,

dans le cadre de la procédure de répression de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) »². Ainsi, dès lors que le gain attribué au bénéficiaire serait la contrepartie de son travail, ce qui pourrait être démontré par l'absence de caractère aléatoire d'attribution, l'administration fiscale considère que ledit gain doit être imposé selon le régime des traitements et salaires.

C'est en suivant ce raisonnement que l'administration fiscale a entendu requalifier le gain perçu par M. X en salaire, en invoquant la fictivité de la clause de complément de prix insérée dans le contrat du 21 décembre 2017.

11. Le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF), saisi de cette affaire, a considéré que l'administration fiscale n'apportait pas la preuve de la fictivité de la clause et s'est rangé du côté du contribuable.

Il nous semble que le CADF reproche à l'administration fiscale, non pas l'appréciation du caractère aléatoire du critère de présence attaché au versement du complément de prix, mais plutôt la volonté d'en tirer comme conséquence que la clause en elle-même était fictive.

Dans son commentaire en pied d'avis, l'administration fiscale, qui ne s'est pas rangée à l'avis du CADF, considère notamment que la circonstance selon laquelle le montant total du complément de prix de 416 000 € corresponde au montant des titres de la société A apportés par M. X à la société B est de nature à démontrer que le complément de prix n'avait pas de caractère aléatoire.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

À la lecture des faits, nous partageons une partie de l'interrogation de l'administration fiscale sur la nature du complément de prix perçu par M. X. Dans la mesure où, pour le premier versement au moins, celui-ci était conditionné par l'unique présence de M. X dans le groupe à une date donnée, le caractère aléatoire d'un tel critère apparaissait alors contestable. Néanmoins, ce seul constat aurait pu aboutir à contester l'exercice de rattachement du complément de prix. Pour contester sa nature de plus-value sur titres, il convenait encore de démontrer que le gain avait pour contrepartie l'exercice d'une activité professionnelle. Si l'absence d'aléa pouvait être un indice, il nous semble qu'il aurait dû être corroboré par d'autres.

Il sera en tout état de cause intéressant de suivre le contentieux qui s'ensuivra et qui, bien que différent dans son fondement, sera vraisemblablement influencé par la logique probatoire des décisions précitées du Conseil d'État en matière d'intéressement des managers.

TAILFER et A. DEVIS ■

12. **Interposition de sociétés luxembourgeoises afin de transformer des revenus salariaux en dividendes - Montage artificiel constitutif d'un abus de droit** - La CAA de Lyon juge que l'interposition de

1 V. not. CE, plén. fisc., 13 juill. 2021, n° 437498, Rousselet, concl. E. Bokdam-Tognetti : IP 4-2021, n° 2, § 8, comm. R. Vabres.

2 BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20, 4 mars 2016, § 40.

sociétés luxembourgeoises en vue de la perception de dividendes en lieu et place d'une rémunération, constitue un montage artificiel abusif.

CAA Paris, 2^e ch., 28 juin 2023, n° 22PA02004, Helderlé, C (V. annexe 2)

13. Dans cette affaire, il était question d'une société anonyme française (SA CG), qui exerçait une activité de gestion de fonds d'investissement distribués en France et à l'international et dont le contribuable était le directeur général (DG) délégué. Cette société détenait la quasi-intégralité du capital de deux autres sociétés, l'une de droit luxembourgeois (CGL) et l'autre de droit français, la SAS CDIF.

La première filiale (CGL) avait été constituée pour les besoins de l'organisation du réseau de distribution des fonds d'investissement gérés par sa mère (SA CG) à l'international, tandis que la seconde filiale (SAS CDIF) avait vocation à détenir des participations dans des sociétés opérant pour le développement à l'international de la distribution des fonds et de la marque C Gestion. Ainsi, cette société (SAS CDIF) détenait l'intégralité du capital de deux filiales de droit luxembourgeois, la société CDIL et la société CIL, toutes deux chargées du développement de la promotion de la marque C Gestion et des fonds gérés par la SA CG à l'international.

Précisons que le contribuable concerné par cette affaire, outre ses fonctions de DG délégué de la société mère déjà évoquée (SA CG), était également impliqué dans ses deux filiales, en ce qu'il était membre du conseil d'administration de la société luxembourgeoise CGL et DG de la holding CDIF, dont il détenait, au surplus, 5 % du capital.

En 2012, le contribuable, qui avait constitué sa holding personnelle de droit luxembourgeois Soutra, a cédé à cette dernière sa participation détenue dans la holding CDIF.

Au cours des années 2010 à 2014, la mère (SA CG) a rémunéré sa filiale luxembourgeoise (CGL) au titre de son activité d'organisation du réseau de distribution des fonds à l'international. Cette dernière (CGL) a également rémunéré les deux filiales luxembourgeoises de CDIF, les sociétés CIDL et CIL, au titre de cette même activité.

La holding CDIF, dont le résultat était exclusivement composé des distributions effectuées par ses filiales CIDL et CIL au cours des années 2010 à 2014, a versé des dividendes au contribuable, en 2010 et 2011, pour des montants respectifs de 1.200.000 euros et 2.200.000 euros et à la société Soutra (après son interposition en 2013 et 2014), pour des montants respectifs de 2.275.000 euros et 1.800.000 euros. Ces derniers dividendes ont bénéficié d'une exonération fiscale en vertu du droit fiscal luxembourgeois.

14. L'administration, suivie par le Tribunal administratif de Montreuil³, a considéré que le contribuable s'était placé dans une situation d'abus de droit dès lors que l'interposition

des différentes sociétés, notamment au Luxembourg, n'avait pour autre but que de permettre une économie d'impôts en appréhendant des revenus de nature salariale sous l'apparence de dividendes. Le contribuable, considéré comme un instigateur du montage, a donc été assujéti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ainsi que des majorations pour abus de droit découlant de l'imposition des sommes en cause dans la catégorie des traitements et salaires.

Le contribuable a fait appel du jugement du tribunal.

15. La Cour administrative d'appel de Paris, pour se prononcer sur la qualification de montage artificiel attribuée par l'administration à l'interposition des différentes sociétés, relève plusieurs éléments de fait, révélés par l'instruction : l'activité de promotion internationale dévolue en théorie aux sociétés étrangères du groupe a été effectivement exclusivement exercée en France par les salariés et mandataires sociaux de la SA CG, les sociétés CDIL et CIL ne disposant pas de moyens de nature à leur permettre la réalisation effective de leur activité de promotion (pas de gérants de portefeuille ni de salariés, aucune charge de personnel ou de sous-traitance).

Classiquement, la cour a examiné également le calendrier de mise en place des sociétés CDIF, CDIL et CIL : ces sociétés ont été créées entre fin décembre 2009 et fin décembre 2010 alors que les opérations de promotion des fonds à l'étranger étaient déjà menées par les équipes de la mère (SA CG), dont le contribuable faisait partie et que les versements de dividendes ont eu lieu entre 2010 et 2014.

La cour a recherché également la source des revenus ayant permis la distribution de dividendes en fin de circuit par la SAS CDIF : ces revenus provenaient uniquement de ses deux filiales luxembourgeoises CDIL et CIL, constituées fin décembre 2009 pour l'une et fin décembre 2010 pour l'autre, et qui ont toutes deux comptabilisé à la clôture de leur premier (et bref) exercice des revenus dont les montants étaient hors de proportion avec la durée de leur activité et avec le montant de leurs charges (notamment 32.100.000 euros de revenus pour la société CDIL). Lesdits revenus provenaient de versements opérés par la société CGL, elle-même rémunérée en amont par sa mère (SA CG), dans laquelle le contribuable exerçait précisément cette activité de promotion à l'international des fonds durant ces mêmes années, conformément à son mandat de DG délégué de la SA CG.

Par ailleurs, la cour relève qu'aucun élément n'était de nature à soutenir l'exercice d'une activité distincte de celles des équipes de la mère (SA CG) au niveau des filiales luxembourgeoises.

Enfin, la cour note que la répartition des dividendes aux associés de la SAS CDIF n'était pas liée au pourcentage de détention du capital mais décidée par les principaux dirigeants de la SA CG, comptant parmi eux le contribuable concerné par l'affaire.

Fort de tous ces constats, la cour a confirmé que l'administration fiscale était fondée à qualifier l'interposition des sociétés luxembourgeoises CGL, CDIL, CDIF et Soutra de montage artificiel, dont l'unique objet était de permettre le camouflage de revenus salariés en revenus de participation et ce dans le but de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable.

³ TA Montreuil, 3 mars 2022, n° 1911373/1. La même affaire a également donné lieu à un jugement du TA de Versailles (TA Versailles, 29 nov. 2022, n° 2107655, Saint-Georges, C : FI 2-2023, n° 9, § 67, comm. E. Joannard-Lardant).

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les éléments de fait soulignés et le raisonnement mené ici par la cour nous enseignent que la mise en place de montages particulièrement complexes et élaborés, impliquant plusieurs niveaux d'interposition et des éléments d'extranéité, n'est plus un obstacle aujourd'hui pour l'administration qui effectue une recherche de plus en plus poussée de la réalité des flux et des prestations qu'ils viennent rémunérer.

À ce titre, le fondement du montage artificiel trouve une application idéale, alimentée par la mise en œuvre de l'assistance administrative entre autorités fiscales, comme c'est ici le cas où les autorités fiscales luxembourgeoises ont permis d'apporter des éléments étayant l'absence de substance des filiales étrangères.

A. TAILFER et I. CHOUDALY-AUBERT ■

16. À NOTER

> Donation d'un immeuble déguisée en vente - Bail à nourriture - Rente viagère - Prix fictif - Abus de droit - Le Comité de l'abus de droit fiscal considère qu'est fictif le prix mentionné dans l'acte de vente d'un immeuble par une contribuable à son fils adoptif, dans la mesure où la contrepartie se divisait en une obligation de soins et d'assistance non exécutée, et une rente viagère versée seulement en partie, sur un compte-joint auquel le cessionnaire avait un accès illimité.

CADF/AC n°1/2023, 11 mai 2023, n° 2022-14

En l'espèce, par acte du 19 octobre 2015, une contribuable a cédé son domicile à son fils par adoption simple et à l'épouse de celui-ci. Le contrat stipulait un prix payable, d'une part, sous la forme d'une rente viagère, et d'autre part, sous la forme d'une obligation de logement, de soins et d'assistance.

Une partie de la rente a été versée entre novembre 2015 et février 2017, sur des compte-joints auxquels les deux parties au contrat avaient accès.

La cédante a été placée sous tutelle en juin 2017 et est décédée en mars 2021. Durant ces quatre années, période durant laquelle le cessionnaire n'avait plus accès aux comptes, aucune rente n'a été versée. La cédante finançait quant à elle ses besoins courants sur ses fonds propres, composés de ses pensions de retraite et des produits de ses placements financiers et perçus par le biais des mêmes comptes-joints.

Sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, l'administration a mis en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit afin de requalifier l'acte de vente en donation déguisée. La cédante étant décédée en cours de procédure, les conséquences de cette requalification pèsent sur l'acquéreur.

Saisi, le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) a confirmé la position de l'administration en s'appuyant tout d'abord sur des circonstances propres à la cédante et notamment sur le fait qu'elle avait adopté l'acquéreur préalablement à la vente - l'acte d'adoption précédant le contrat de vente de six mois, et l'avait institué légataire de ses biens.

Le CADF note encore que la cédante disposait des ressources nécessaires à ses besoins de la vie courante et avait donné un accès sans restriction auxdites ressources au cessionnaire. L'ensemble de ces éléments témoigne, selon le CADF, de marques d'affection et de générosité représentatives de l'intention libérale manifeste de la venderesse.

Le CADF s'attache par ailleurs à des circonstances liées au cessionnaire, bénéficiaire des marques d'affection telles qu'identifiées et présumé avoir exploité dans son intérêt propre les ressources contenues dans les comptes-joints successivement utilisés pour procéder au versement de la rente. Cette présomption est vue comme établie au regard de la nature, du niveau et de la fréquence des dépenses enregistrées sur ces comptes. Précisément, le CADF constate que les dépenses en question excédaient à la fois les ressources et les besoins de la créancière.

Enfin, vis-à-vis du contrat lui-même, le CADF identifie, d'une part, un bail à nourriture⁴ et considère que celui-ci n'a pas été exécuté. D'autre part, il note que la rente viagère n'a été versée que partiellement, la fraction effectivement versée semblant au demeurant avoir été consommée par le débirentier.

Sur la base de ces constatations, sans mentionner comment les parties à l'acte justifiaient les conditions dans lesquelles l'acte de vente avait pu être effectivement exécuté, le CADF qualifie *in fine* le prix de fictif et souligne une absence de contrepartie réelle ainsi que l'intention libérale manifeste de la cédante pour orienter sa décision en faveur de la position de l'administration.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette affaire et l'analyse menée par le CADF ne sont pas particulièrement originales, en ce qu'il est fréquemment recouru aux critères tels que les liens d'affection entre les parties au contrat, la situation financière du vendeur et l'absence de contrepartie réelle pour conclure à l'absence d'existence réelle du contrat et permettre ainsi sa requalification en donation déguisée. Ainsi, par exemple, le Comité avait déjà relevé dans une affaire « *l'absence de contrepartie à [une] prétendue vente dont l'intégralité du prix a été convertie en une obligation de soins et d'entretien qui n'a pas été exécutée* »⁵.

A. TAILFER et S. MASSONI ■

Répression pénale de la fraude fiscale**Questions générales**

17. Fraude fiscale - Rapport d'activité 2022 de la Commission des infractions fiscales (CIF) - Institution singulière dans le paysage juridique français, au croisement des matières pénale et administrative, la Commission des infractions fiscales produit chaque année un rapport d'activité faisant l'objet d'une publication. Que retenir du millésime 2022 ?

CIF, rapport d'activité 2022 à l'attention du Gouvernement et du Parlement, juin 2023

4 Un tel bail peut être défini comme une « convention par laquelle un individu s'oblige à pourvoir aux besoins essentiels d'une autre personne (nourrir, soigner, loger, etc.) sa vie durant, moyennant le paiement d'un capital, une redevance annuelle, l'abandon de créances ou encore l'aliénation d'un immeuble » (JCI. Notarial Formulaire, V° Bail à nourriture, fasc. 10, par F. Collard).

5 CCRAD, avis n° 2001-04 : BOI 13L-1-03, 14 mai 2003.

18. Une baisse marquée du nombre de saisines - Le bilan produit au titre de l'année 2022 confirme la baisse importante des saisines constatée depuis 2019. Conséquence directe de la loi du 23 octobre 2018 imposant à l'administration fiscale de dénoncer au procureur de la République les faits de fraude fiscale de plus de 100 000 €, la Commission n'a reçu en 2022 que 275 dossiers de saisine. En dehors de l'année 1978, première année d'exercice de la Commission, il s'agit du plus faible taux de saisine enregistré.

19. La répartition des droits fraudés évolue peu - La TVA représente toujours près de la moitié des affaires soumises à la Commission (48 % en 2022 contre 54 % en 2019). L'impôt sur le revenu représente pour sa part près du quart des dossiers (24 % en 2022) et le pourcentage semble se maintenir. À l'inverse, l'impôt sur les sociétés représente désormais 27 % des impôts fraudés (contre 19 % en 2018, et 19 % en 2021).

La distribution socioprofessionnelle des plaintes ayant fait l'objet d'un avis favorable de la Commission en 2022, présente quelques rééquilibrages intéressants. Les affaires impliquant des entreprises de bâtiments et travaux publics constituent toujours une part importante des plaintes (20,2 % en 2022 contre 18,6 % en 2018). La Commission relève que ce secteur d'activité concentre des comportements « *particulièrement répréhensibles* » se démarquant par l'utilisation accrue d'entreprises éphémères afin de générer très rapidement un important chiffre d'affaires en franchise d'impôt.

Les plaintes ayant visé les dirigeants de sociétés ont connu une forte augmentation ces dernières années : 18,7 % en 2022 contre 11,7 % en 2018 et 11,2 % en 2015. Dans un nombre significatif de cas, les dirigeants voient leur responsabilité pénale mise en cause en raison de fraudes à caractère ponctuel, commises à l'occasion de cessions de valeurs mobilières non déclarées. Des situations d'appréhension directe de recettes sociales ou de prise en charge par l'entreprise de dépenses à caractère personnel sont également évoquées par le rapport. Le nombre de plaintes ciblant les professions libérales s'est également accru. Si elles représentaient 5,41 % du total en 2018, elles constituent désormais 10,12 % des plaintes déposées ayant fait l'objet d'un avis favorable.

20. Le quantum des montants fraudés n'évolue pas - Les dossiers examinés par la CIF en 2022 présentent des montants fraudés élevés proches des années précédentes (289 000 € en moyenne). Comme reconnu par la Commission, les saisines restent liées au quantum minimal prévalant dans les dossiers adressés avant 2018. À ce titre, la CIF semble être prête à traiter des cas d'un montant inférieur à 100 000 € « *sous réserve que les pourvoyeurs d'avis de la CIF se démarquent de cette habitude* ». Cette déclaration constitue un véritable appel du pied à l'administration fiscale aux fins d'élargir son champ de compétence.

21. Une légère augmentation du nombre d'avis défavorable - En 2022, la Commission a émis 21 avis défavorables quant au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale, constituant 7,6 % du total des avis contre 3,4 % en 2021 et 3,1 % en 2020. Analysant ce léger fléchissement, la Commission se défend

d'une « *quelconque modification [...] de ses critères d'appréciation* » rappelant, le cas échéant, que le taux d'avis défavorable n'a pratiquement jamais dépassé 10 %. L'ensemble de ces éléments démontre surtout que la CIF prend rarement une position différente de l'administration fiscale.

22. Les autres missions de la CIF sont en retrait et génèrent peu d'activité - La baisse du nombre de saisine n'est donc pas encore compensée par une montée en puissance des nouvelles missions consultatives que la loi du 23 octobre 2018 a attribuées à la Commission. À ce titre, il n'est pas attendu que la pratique du « *name and shame* » contrebalance la diminution de l'activité, le rapport indiquant que la CIF avait été saisie de cinq demandes de publication pour 2022.

Nous noterons d'ailleurs qu'à la suite de la publication du rapport pour 2022, une première publication de sanction administrative a été réalisée le 12 septembre 2023, au titre de manœuvres frauduleuses pour éluder une TVA d'un montant de 178 867 €, la société étant placée en liquidation depuis le mois de juin 2023. Cela nous mène à nous interroger sur l'intérêt et l'efficacité d'une telle mesure de publication au cas particulier. Dans le prolongement, il est aussi peu probable que ce type de saisine de la CIF viennent constituer un stock suffisant permettant de pallier une baisse des demandes de dépôt de plaintes.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La lecture du rapport d'activité pour 2022 laisse surtout à penser que la CIF a quelque peu perdu de son utilité et se retrouve surdimensionnée à la suite de l'aménagement du « verrou de Bercy » réalisé en 2018.

A. TAILFER ■

Aspects procéduraux

23. Divergence entre juridictions pénale et administrative - Principe de sécurité juridique - Réouverture d'une procédure pénale et radiation du rôle de la CEDH - La CEDH relève que la réouverture d'une procédure pénale française peut être demandée en vertu de l'article 622-1 du code de procédure pénale, sur le fondement d'une décision par laquelle elle prononce la radiation du rôle d'une affaire à la suite d'une décision unilatérale du gouvernement reconnaissant la violation du principe de sécurité juridique. La violation résultait en l'espèce d'une divergence de jurisprudence entre les juridictions pénales françaises qui avaient condamné le requérant pour fraude fiscale en raison d'un établissement stable occulte, alors que les juridictions administratives ont refusé de reconnaître l'existence d'un tel établissement.

CEDH, 4 mai 2023, n° 79356/17, Stassart c/ France

24. Dans cette affaire, la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) a été saisie par un contribuable qui s'était vu poursuivre dans le cadre d'une procédure pénale pour motif fiscal. Le requérant avait en effet été condamné de manière définitive par les juridictions pénales françaises pour fraude fiscale. Il avait été reconnu comme agissant en tant que gérant de fait d'une société britannique qui développait une activité sur le territoire français et y disposait ainsi d'un établissement stable la rendant redevable de l'impôt sur les sociétés. Il lui était reproché d'avoir soustrait la société au paiement de l'impôt en France.

Précédemment à cette condamnation pénale devenue définitive, les juridictions administratives, dans le cadre de la procédure fiscale engagée à son encontre, l'avaient déchargé des rappels d'impôts et contributions sociales initialement mis à sa charge. Elles concluaient en effet que la société britannique ne disposait pas d'établissement stable en France en la personne du requérant et donc que les sommes qu'elle avait versées à celui-ci n'étaient pas imposables en France.

Le requérant avait ainsi saisi la CEDH au motif que la décision des juridictions pénales, prise en méconnaissance de celle adoptée précédemment par les juridictions administratives sur la même question, violait l'article 6, § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH) consacrant le principe du procès équitable.

Par suite, le gouvernement français avait informé la CEDH qu'il proposait de prononcer une déclaration unilatérale reconnaissant la violation de l'article 6, § 1 de la Convention EDH au cas d'espèce et prévoyant l'indemnisation du requérant (à hauteur de 7.200 €...). Le gouvernement français demandait par conséquent à la Cour la radiation de cette affaire du rôle.

Le requérant, dans ses écritures, avait alors déclaré ne pas accepter les termes de la déclaration unilatérale proposée par le gouvernement français, faisant valoir que les propositions du gouvernement ne constituaient pas une réparation suffisante de la violation du principe de sécurité juridique et relevant notamment que la déclaration unilatérale suivie de la radiation du rôle le privait du droit d'obtenir le réexamen de sa condamnation pénale qui, en application de l'article 622-1 du code de procédure pénale, ne pouvait intervenir en l'absence de décision de la CEDH constatant la violation du principe de l'article 6, § 1 de la Convention EDH.

25. Dans sa décision du 4 mai 2023, la CEDH relève, suivant les arguments du gouvernement français, que la récente

évolution de l'interprétation de l'article 622-1 du code de procédure pénale retenue par les juridictions françaises⁶, permet « d'obtenir la réouverture d'une procédure pénale sur le fondement d'une décision par laquelle la Cour a rayé une affaire du rôle après acceptation d'une décision unilatérale ».

Ainsi, compte tenu des termes de la déclaration unilatérale (reconnaissance de la violation du principe de sécurité juridique et montant de l'indemnisation satisfaisant) et de la possibilité pour le requérant d'obtenir la réouverture de la procédure pénale, la CEDH a considéré que le requérant disposait de moyens suffisants pour obtenir l'effacement des conséquences de la violation reconnue du principe de sécurité juridique. Dans ce contexte, elle n'a pas estimé nécessaire de poursuivre l'examen de la requête et a prononcé la radiation au rôle de l'affaire.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En considérant qu'une décision de la CEDH entérinant une déclaration unilatérale du gouvernement français par laquelle il reconnaît la violation du principe du procès équitable suffit pour fonder une demande de réouverture d'une procédure pénale en vertu de l'article 622-1 du code de procédure pénale, la décision commentée prend acte des récentes évolutions d'interprétation de l'article 622-1 du code de procédure pénale par les juridictions françaises et révèle un changement de position de la CEDH, qui jusqu'alors considérait que « seul un arrêt prononcé en violation de la Convention et non une décision de radiation aurait permis [...] au requérant de demander le réexamen de sa condamnation pénale. »⁷.

À l'exception de ces précisions procédurales, l'issue de cette affaire n'est, pour le moins, pas engageante ! Le contribuable s'est trouvé condamné pénalement pour fraude fiscale alors même que le juge de l'impôt l'avait déchargé des rappels d'impôt. À l'issue d'une longue procédure devant la CEDH, celui-ci n'a pas réussi à obtenir une condamnation de la France et voit son affaire radiée, avec l'octroi d'une très faible indemnisation - jugée satisfaisante par la CEDH ! - loin des enjeux et des coûts de procédure pouvant être induits par la complexité de l'affaire.

A. TAILFER et C. TOURNIER ■

6 Cour de révision et de réexamen, 10 févr. 2022, n° 21 REV 020, ayant donné lieu à Cass. plén., 3 mars 2023, n° 22-81.097 venant statuer à nouveau sur le pourvoi.

7 CEDH, 24 juin 2021, n° 63418/13, Dumenil c/ France.

Annexes (disponibles sur le site Internet de la Revue)

Annexe 1 : CADF/AC n°1/2023, 11 mai 2023, n° 2022-14

Annexe 2 : CAA Paris, 2^e ch., 28 juin 2023, n° 22PA02004, Helderlé, C