

L'abus de convention internationale par fraude à la loi ou comment jauger l'intention de ses auteurs

CAA Versailles 17-12-2015 n° 13VE01281

La cour administrative d'appel de Versailles vient de juger que le fait pour un contribuable de se faire substituer par une société holding luxembourgeoise pour réaliser une vente immobilière en franchise totale d'impôt aussi bien en France qu'au Luxembourg par une application littérale de la convention franco-luxembourgeoise constitue un abus de droit par fraude à la loi.

- 1 Par sa décision rendue en formation plénière le 17 décembre dernier (à paraître à la RJF 3/16), la cour administrative de Versailles juge que l'interposition d'une société holding luxembourgeoise pour la réalisation en franchise d'impôt d'une vente immobilière constitue un abus de droit par **fraude à la loi** au sens de l'article L 64 du LPF par une **application littérale** de l'article 4 de la **convention fiscale** franco-luxembourgeoise à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs de celle-ci.

Cette décision, particulièrement intéressante, complète la jurisprudence rendue en matière de fraude à la loi appliquée à une convention fiscale bilatérale dans le cadre d'une procédure d'abus de droit. Le juge d'appel précise **explicitement** en quoi l'abus de droit par fraude à la loi est constitué par la recherche, dans un but exclusivement fiscal, du bénéfice d'une application littérale d'une convention fiscale internationale à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

A noter Le principe de l'application de la théorie de l'abus de droit par fraude à la loi dans un contexte de « Treaty shopping » a été reconnu par la Conseil d'Etat dans sa décision Sté Bank of Scotland (29-12-2006 n° 283314 : INT-RU-700). Si le débat portait dans cette affaire sur l'application de **stipulations particulières** d'une convention fiscale internationale, la présente décision est novatrice en ce qu'elle étend l'application de ce principe à une **stipulation conventionnelle de portée générale**, rendant d'autant plus délicat le reproche fait au contribuable d'avoir recherché le bénéfice d'une application littérale du texte en cause.

- 2 Dans cette affaire, un contribuable dirigeant d'une société de droit français s'est engagé auprès de deux époux à acquérir un **ensemble immobilier** situé en France. Le même jour, il a créé au **Luxembourg**, par apport de titres détenus dans sa société française, une **société holding**, dont il est devenu le gérant et associé à 99,99 %.

Par avenant à l'acte de vente permettant au contribuable de **substituer une société de son choix**, c'est la société holding qui a acquis l'ensemble immobilier. La société a ensuite revendu l'immeuble à une société créée entre-temps en France exerçant l'activité de marchand de biens et ayant pour gérante l'ex-épouse du dirigeant.

La plus-value réalisée lors de cette cession par la société luxembourgeoise a bénéficié, dès lors que cette dernière n'y possédait pas d'établissement stable, d'une **exonération totale d'impôt** en France, en vertu de l'article 4 de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits. Si l'intéressé, devenu entre-temps résident suisse, avait réalisé lui-même l'opération, la plus-value aurait été soumise au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Par proposition de rectification, l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit prévue à l'article L 64 du LPF et considéré que l'interposition de la société holding luxembourgeoise dans l'opération d'achat et de revente de l'ensemble immobilier constituait une **construction juridique artificielle**, relevant de l'abus de droit par fraude à la loi.

Les héritiers du dirigeant décédé ont fait appel du jugement du tribunal administratif de Montreuil qui leur a refusé l'annulation de l'imposition de la plus-value immobilière au prélèvement d'un tiers en application de l'article 244 bis A précité, ramené par ce tribunal au taux de 16 % prévu par l'article 15 de la convention franco-suisse.

- 3 La confirmation de l'imposition litigieuse par le juge d'appel s'appuie sur chacun des deux critères cumulatifs sur lesquels repose la qualification d'abus de droit par fraude à la loi : le **critère subjectif**, tiré de ce que les opérations n'ont pu être **inspirées par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales** que le contribuable, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées et le **critère objectif**, tiré de la recherche du bénéfice d'une application **littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs** (CE 28-2-2007 n° 284565 min. c/ Persicot : CF-VI-28250).

Précisons que l'affaire en litige relevait de la procédure d'abus de droit prévue à l'article L 64 du LPF dans sa version antérieure à la réforme issue de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 par laquelle le législateur a notamment étendu le champ de la procédure d'abus de droit à tout impôt ou taxe, qu'il s'agisse de son assiette, de sa liquidation ou de son recouvrement et donné une définition générale de l'abus de droit intégrant l'abus de droit par fraude à la loi (CF-VI-28420).

Un montage purement artificiel ne se limite pas à l'existence d'une structure dépourvue de toute substance

- 4 L'administration s'est délibérément placée sur le terrain de l'abus de droit par fraude à la loi et a cité les décisions Sagal (CE 18-5-2005 n° 267087 : IS-V-675) et Pléiade (CE 18-2-2004 n° 247729 : IS-V-670) à l'appui de la thèse de la **fictivité économique** de la société holding luxembourgeoise interposée dans l'opération. Les requérants ont objecté que la société luxembourgeoise avait une **substance juridique** en soulignant notamment la détention par celle-ci, conformément à son objet social, d'une participation de 17 % dans un groupe évalué à plusieurs centaines de millions d'euros et en rappelant que ses assemblées générales étaient régulièrement tenues depuis l'origine tout comme sa comptabilité et ses déclarations fiscales.
- 5 La cour, suivant les conclusions du rapporteur public qui proposait de **faire l'économie du débat sur la substance** de la société interposée pour se concentrer sur la recherche du but exclusivement fiscal, s'est attachée aux effets sur l'imposition de l'interposition de la société holding. **C'est d'ailleurs précisément cette interposition que l'administration a retenue comme motif de rectification.**
L'interposition de la société holding ayant eu pour effet d'éviter toute imposition à la cession immobilière litigieuse, la cour conclut que, quand bien même la société luxembourgeoise exercerait une activité financière de holding, comme le soutiennent les requérants, et ne présenterait pas les caractéristiques d'une structure artificielle dépourvue de toute substance, l'interposition de cette société n'est justifiée par aucun motif autre que fiscal.
- 6 Le critère subjectif de la recherche d'un but exclusivement fiscal étant satisfait par l'**interposition artificielle** d'une société holding, la cour s'est penchée sur la délicate question de savoir si le second critère dont dépend la fraude à la loi est également rempli. Il s'agit, en d'autres termes, d'apprécier si le contribuable a recherché le bénéfice d'une application littérale de la convention fiscale franco-luxembourgeoise à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs de celle-ci.

Quelle que soit la norme, l'artifice est contraire à l'intention de ses rédacteurs

- 7 Le second critère de l'abus de droit par fraude à la loi est particulièrement délicat à vérifier s'agissant de l'appréciation de l'intention des auteurs d'une convention en l'**absence de travaux préparatoires disponibles**, contrairement à ce qu'il en est des textes de loi.
Il s'agit de déterminer s'il est admis ou non de **faire entrer l'abus de droit dans le champ conventionnel** et, si tel est le cas, d'établir les **règles d'interprétation** des conventions fiscales.
- 8 Sur le premier point, le **Conseil d'Etat a déjà fait application du concept de fraude à la loi au regard de l'utilisation d'une convention fiscale** (CE 29-12-2006 n° 283314 min. c/ Sté Bank of Scotland : CF-VI-28140) mais en dehors du champ de l'article L 64 du LPF lequel était inapplicable en l'absence de redressement.
Or, ainsi que le mentionne le rapporteur dans ses conclusions sous la présente affaire, il n'y a pas de raison d'opérer une distinction entre, d'une part, le recours au principe de répression de la fraude à la loi, qui a été admis par le Conseil d'Etat et, d'autre part, le recours à la procédure de l'article L 64 du LPF, qui conduit au demeurant à faire application des mêmes critères.
- 9 S'agissant des règles d'interprétation des conventions fiscales, l'**interprétation littérale** est la méthode principale retenue par le Conseil d'Etat qui privilégie l'application d'une **stipulation claire** de la convention (CE 12-3-2014 n° 362528, Société Céline : BIC-IX-25270 fv). Le rapporteur dans ses conclusions sous la présente affaire, fait état de l'avis du 31 mars 2009 par lequel la Haute Assemblée rappelle que, conformément à la convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités, d'une part, un traité doit être **interprété de bonne foi** suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but et, d'autre part, qu'il peut être fait appel à des **moyens complémentaires d'interprétation**.
Pour mener à bien cette interprétation, la cour, dans la présente affaire, a été confrontée à une difficulté supplémentaire et inédite s'agissant d'un litige formé sur l'application d'une **disposition générale** de la convention franco-luxembourgeoise régissant l'imposition des bénéfices des entreprises, à l'inverse du débat dans l'affaire Sté Bank of Scotland précitée qui portait sur l'application de stipulations particulières de la convention franco-britannique. Sur ce point, les requérants ont fait valoir que la société luxembourgeoise interposée a fait des dispositions conventionnelles une application stricte sur laquelle ne pèse aucune ambiguïté.

L'article 3 de la convention stipulait que les revenus des biens immobiliers ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés, cette disposition valant également pour les bénéfices provenant de la vente de ces biens. L'article 4 de la même convention stipulait que les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières n'étaient imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvait un établissement stable. En l'absence de définition conventionnelle autonome donnée aux revenus immobiliers des entreprises, le Conseil d'Etat a appliqué la définition de droit interne qui range parmi les **recettes commerciales** les revenus des immeubles possédés par une entreprise industrielle ou commerciale (CE 22-5-1992 n° 63266, SPA Raffaella : RJF 7/62 n° 960 ; CE 18-3-1994 n° 79971 : INT-

LUX-280). L'administration a étendu cette solution aux plus-values immobilières et au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI. On notera qu'entre-temps, par l'arrêt *La Costa SARL* du 23 avril 2002, la cour administrative du Luxembourg a jugé que le Luxembourg ne pouvait imposer les revenus tirés des immeubles détenus en France par une société luxembourgeoise. Cette situation de double exonération des plus-values immobilières a été corrigée par deux avenants de 2006 et de 2014 à la convention franco-luxembourgeoise (FR 42/14 inf. 5 p. 11).

- 10 Pour trancher le litige, la cour, suivant les conclusions de son rapporteur, a pris en compte la situation particulière de cette affaire, tenant au **caractère artificiel du montage**, et s'est fondée sur le principe, régulièrement affirmé, selon lequel les auteurs d'un texte fiscal ne peuvent **jamais avoir eu pour intention** d'en faire bénéficier un montage artificiel, ainsi que l'expriment les rapporteurs sous différentes décisions de la Haute Assemblée (notamment CE 24-4-2012 n° 343709, Société Abbey National Treasury Services : INT-RU-702 ; CE 11-5-2015 n° 365564, Société Natexis : BF 8-9/15 inf. 665, concl. E. Bokdam-Tognetti au BDCF 8-9/15 n° 109).

La démarche consistant, comme dans la présente affaire, à mettre en œuvre une interposition artificielle de société dans un but exclusivement fiscal se distingue en toute hypothèse de la simple optimisation fiscale et ne peut qu'être contraire, **quelle que soit la norme en cause**, à l'intention de ses rédacteurs.



CF-VI-28000 s. ;



MF n° 79185

La décision

Même à admettre que la société luxembourgeoise qui exerce réellement une activité financière de holding ne présenterait pas elle-même les caractéristiques d'une structure artificielle dépourvue de toute substance, l'administration démontre que le dirigeant, en se faisant substituer par cette société pour réaliser l'opération immobilière litigieuse, n'a eu d'autre but que celui de faire échapper la plus-value de cession y afférente à toute imposition en France, en plaçant celle-ci sous le bénéfice d'une application littérale de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur, contrairement aux objectifs poursuivis par les deux Etats signataires, lesquels ne sauraient avoir conçu ces stipulations pour des montages dépourvus de tout intérêt économique. L'administration a, à bon droit, estimé que l'interposition à laquelle avait ainsi procédé le contribuable était constitutive d'un abus de droit, au sens et pour l'application de l'article L 64 du LPF, et a, en conséquence, écarté celle-ci comme ne lui étant pas opposable.

CAA Versailles 17 décembre 2015 n° 13VE01281, plén.