



Publié le 6 janvier 2025

Par **Mathieu Selva-Roudon**, avocate associée,  
**Guillaume Saleh**, avocat  
et **Automne Ponce**, avocate  
LPA Law

## Répression de l'abus de droit fiscal : gare à la gâchette facile

Parions en ce début d'année 2025 que le désarroi dans lequel les contribuables ont été plongés, faute de trouver une loi de finances en prêt-à-porter sous le sapin, ne peut être consolé que par l'analyse de deux décisions du Conseil d'Etat mettant en jeu la notion d'abus de droit.

Par Mathieu Selva-Roudon, avocat associé, Guillaume Saleh, avocat, et Automne Ponce, juriste, LPA Law

Car au pinacle des instruments fiscaux de lutte contre les comportements évasifs rayonne la procédure de répression de l'abus de droit qui, rappelons-le, permet à l'administration fiscale d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, certains actes, soit qu'ils aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales du contribuable<sup>1</sup>.

Se pourrait-il que ce rayonnement procédural conduise à l'aveuglement procédurier de certains services vérificateurs ?

Une première espèce du 29 novembre 2024<sup>2</sup>, dont les faits rappellent les montages dits « coquillards », semble à tout le moins confirmer la brouille entre l'abus de droit répréhensible dans laquelle certains services vérificateurs s'enferment. En effet, le Conseil d'Etat, faisant droit au contribuable, refuse de qualifier d'abus de droit une opération ayant consisté à ce qu'un dirigeant-actionnaire cède les titres de sa société, ayant elle-même préalablement déjà cédé ses moyens d'exploitation, tout en bénéficiant de l'abattement substantiel prévu à l'article 150-0 D ter du Code général des impôts auquel les dirigeants partant à la retraite sont éligibles. L'administration fiscale,

prenant ombrage, avait pourtant regardé ladite opération comme dissimulant, sous le couvert d'une plus-value de cession, un boni de liquidation de sa société – ce boni aurait bénéficié d'un régime fiscal nettement moins favorable. Rappelons qu'à l'appui de ses prétentions, l'administration fiscale disposait d'une jurisprudence favorable car dans sa décision Garnier Choiseul Holding<sup>3</sup>, un abus de droit avait été caractérisé du fait de la perception par une société mère de liquidités en quasi-exonération d'impôt distribuées par une filiale dont les moyens d'exploitation avaient été préalablement cédés. Dans une décision salubre, le Conseil d'Etat rappelle que la cession des éléments d'actif nécessaires à l'activité opérationnelle d'une société n'est pas de nature, à elle seule, à conférer à la cession postérieure des titres de cette société un caractère artificiel.

Si dans cette décision, le Conseil d'Etat sanctionne le mésusage de la procédure de répression de l'abus de droit, il a, a contrario, dans une décision du même jour<sup>4</sup>, jugé qu'une telle procédure était tout à fait justifiée.

Dans cette seconde espèce, l'associé et président-directeur général d'une société française, mère d'un groupe international ayant une activité de gestion de fonds d'investissement, s'est vu reprocher d'avoir interposé artificiellement certaines filiales et sous-filiales, françaises et étrangères, pour dissimuler des traitements et salaires sous les oripeaux de distributions de dividendes. Facialement, la société mère française avait confié sa propre activité à une filiale luxembourgeoise qui rémunérait elle-même d'autres sous-filiales luxembourgeoises au titre de prestations de promotion commerciale à l'international. Les résultats des sous-filiales luxembourgeoises étaient distribués à une sous-holding française au capital de laquelle figuraient non seulement la société mère mais également les dirigeants et mandataires de cette dernière. L'administration, ayant constaté que le président-directeur général n'était rémunéré que par des distributions de dividendes effectuées par cette sous-holding, a estimé que l'interposition des sociétés concernées était constitutive d'un montage artificiel pour les motifs suivants : d'abord, les filiales et sous-filiales luxembourgeoises ne disposaient pas des moyens matériels et humains nécessaires à l'exercice de leur activité supposée ; ensuite, la répartition de résultat par la sous-holding n'était pas fonction du pourcentage de détention capitalistique mais était décidée par un comité des résultats, étant relevé que l'un des critères de répartition était la performance de l'activité de promotion commerciale à l'international de fonds ; enfin, il n'était pas prouvé que l'activité de promotion commerciale rémunérée sous forme de dividendes par la sous-holding était distincte des fonctions de mandataire de la société mère française, étant relevé que l'activité de promotion commerciale à l'international était, avant la création des filiales et sous-filiales, exercée directement par les mandataires de la société mère française. La haute assemblée a considéré, en sus, que l'argument tiré de l'atténuation des charges sociales afférentes à des revenus salariaux ne permettait pas au contribuable d'établir l'absence de motif exclusivement fiscal.

Une actualité qui démontre une fois de plus que dans le combat opposant l'administration fiscale et le contribuable, le lourd poids de la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale.

1. Article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

2. Conseil d'Etat, 9e-10e chambres réunies, 29 novembre 2024, 470958.

3. Conseil d'Etat, 9e-10e chambres réunies, 17 juillet 2013, n° 352989, min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding.

4. Conseil d'Etat, 9e-10e chambres réunies, 29 novembre 2024, 487707.