

ABUS ET FRAUDE EN FISCALITÉ PATRIMONIALE

Chronique d'actualité



Arnaud TAILFER

Avocat associé,
cabinet Arkwood SCP



Nicolas CANETTI

Avocat associé,
cabinet Altitude Avocats



Laurent CANTONI

Avocat associé,
cabinet Chatelain - Cantoni



**Inès CHOUBALY-
AUBERT**

Avocat, cabinet Arkwood
SCP



**Maxime
BERTHIER**

Avocat,
cabinet Arkwood SCP



Justine RAFAITIN

Avocat,
cabinet Arkwood SCP



Thibaut WALTON

Avocat, cabinet Arkwood
SCP



Maayan BENCHEMOUL

Avocat, 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
Jurisprudence		
TA Paris, 1 ^{re} sect. - 3 ^e ch., 4 déc. 2024, n° 2216338, Escassut et Rigol Olivella, C	Apport de titres rémunéré partiellement par une soulte (CGI, art. 150-0 B ter, pré-réforme législative du 29 déc. 2016) Le TA de Paris juge abusive l'opération d'apport de titres bénéficiant du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter dans sa version antérieure au 29 déc. 2016) accompagné du versement d'une soulte, cette dernière n'étant pas justifiée par la nécessité de compenser un déséquilibre entre actionnaires, puisque le contribuable détenait 99,98 % du capital de la société bénéficiaire des apports. Ce dernier invoquait la perte de liquidité future en raison d'un investissement post-apport et post-revente des titres apportés. Toutefois dans la mesure où cela concerne une autre opération que l'opération d'apport, la soulte n'est pas considérée comme stipulée dans l'intérêt économique de la société bénéficiaire des apports dans le but de permettre le dénouement de l'opération.	V. annexe 1
TA Paris, 1 ^{re} sect. - 1 ^{re} ch., 17 déc. 2024, n° 2208159, Peyrard et Dufer, C	Le TA de Paris juge abusive l'opération d'apport de titres bénéficiant du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter dans sa version antérieure au 29 déc. 2016) accompagné du versement d'une soulte. Les contribuables justifiaient la soulte notamment par la volonté de limiter la dilution des enfants dans la répartition du capital de la société (marginale dans les faits). Par ailleurs, dès lors que la soulte n'est motivée par aucune justification économique, le refus du report d'imposition n'est pas contraire à la directive fusions (n° 2009/133/C3).	V. annexe 2
CAA Lyon, 2 ^e ch., 5 déc. 2024, n° 23LY01909, Alves Rodrigues, C	La CAA de Lyon juge abusive l'opération d'apport de titres à une société luxembourgeoise bénéficiant du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter dans sa version antérieure au 29 déc. 2016) accompagné du versement d'une soulte inscrite au compte courant d'associé de l'associé unique, dans la mesure où la soulte n'est justifiée ni par une opération de restructuration, ni par une difficulté résultant d'une parité d'échange, ou d'un autre déséquilibre.	V. annexe 3
CE, 9 ^e et 10 ^e ch., 29 nov. 2024, n° 487707, Carmignac : Lebon T., n° 487706, Helderlér et n° 487793, Leroux, concl. C. Guibé	Interposition de sociétés luxembourgeoises afin de transformer des revenus salariaux en dividendes (CGI, art. 145 et 216) Le Conseil d'État confirme que l'interposition de sociétés luxembourgeoises en vue de la perception de dividendes en lieu et place d'une rémunération salariale, constitue un montage artificiel abusif.	V. § 14
CE, 9 ^e et 10 ^e ch., 29 nov. 2024, n° 469012, Sté Hellier du Verneuil, concl. C. Guibé : Lebon T.	Régime mère-fille - Filiale vidée de sa substance au profit d'une autre société du groupe (CGI, art. 145 et 216) Le Conseil d'État juge que la conservation, pendant la durée de deux ans nécessaire au bénéfice du régime mère-fille, de titres d'une société préalablement vidée de sa substance au profit d'une société du même groupe, constitue un abus de droit privant du bénéfice du régime mère-fille.	V. § 17

TABLEAU SYNOPTIQUE		
Source	Exposé	Référence de publication
Comité de l'abus de droit fiscal (CADF)		
CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-03 et 2024-04	Caractère fictif d'un prêt familial requalifié en donation déguisée Le Comité conclut à l'existence d'un abus de droit face à un prêt familial qui, par les incohérences manifestes qui l'entouraient, apparaît comme étant fictif et visait à dissimuler une donation d'une mère à sa fille.	V. § 2
CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-05 et 2024-06	Cession de titres sans paiement du prix Le Comité de l'abus de droit fiscal partage l'analyse de l'administration fiscale et estime que l'acte de cession de titres était fictif, et s'analysait en réalité en une libéralité.	V. § 5
CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-10	Donation-réduction et stipulation tardive d'un quasi-usufruit sur le prix de cession Le Comité rappelle que la convention de quasi-usufruit doit être stipulée antérieurement à la cession. La conclusion tardive traduit l'absence d'intention libérale du donateur et par suite la fictivité de la donation.	V. § 8
CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-14 à 2024-17	Démembrement de parts de SCI au profit d'une SAS usufruitière Le Comité juge abusif un montage impliquant le démembrement de parts de SCI (soit initial, soit par cession d'usufruit temporaire) et les augmentations de capital de ces SCI mises à la charge de la société usufruitière. Ce schéma visait à faire financer les acquisitions par la SAS tout en évitant l'imposition de revenus fonciers pour les associés personnes physiques.	V. annexe 11

2. Abus de droit - Caractère fictif d'un prêt familial - Donation déguisée - Le Comité de l'abus de droit fiscal conclut à l'existence d'un abus de droit face à un prêt familial apparaissant comme fictif et visant à dissimuler une donation d'une mère à sa fille, au vu des incohérences manifestes entre les termes du contrat de prêt et les faits constatés, de la signature et de l'enregistrement tardif du contrat de prêt pendant les opérations de contrôle et d'un remboursement partiel et tardif pour faire obstacle à la qualification de donation.

CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-03 et 2024-04 (V. annexe 4)

3. Dans ces affaires, la requérante était l'associée d'une société luxembourgeoise A, laquelle détenait la SAS C dont elle était présidente. À l'occasion d'une vérification de comptabilité de la société C sur les exercices 2015 et 2016, des virements totalisant 2 000 000 € sur le compte bancaire de la société C ont été constatés.

Il apparaît que ces virements provenaient de Madame Y, mère de la requérante, sans lien avec la SAS C, et qu'ils

correspondaient à un prêt à la requérante pour soutenir la société C en difficulté financière.

S'en est suivi un examen fiscal de la situation personnelle de la requérante menant à la communication de deux documents successifs :

- d'une part, un contrat de prêt d'un montant global 2 860 000 €, de Madame Y à la requérante, correspondant à l'ensemble des virements sur la période d'avril 2014 à janvier 2017,

- d'autre part, un acte de délégation par lequel la dette de la requérante a été déléguée à la société A. Cette délégation de dette s'est matérialisée dans la société A par (i) une inscription de 2 860 000 € au crédit d'un compte courant ouvert au nom de Madame Y dans ses comptes, et concomitamment, (ii) par une diminution d'un montant identique du compte courant d'associé que détenait Madame X.

Par une proposition de rectification du 14 mars 2019, l'administration a considéré le contrat de prêt comme fictif : il aurait permis de déguiser une donation de sommes d'argent. Elle a ainsi écarté le contrat de prêt et a considéré la délégation de créances comme lui étant inopposable au motif qu'elle était destinée à masquer l'intention libérale de Madame Y.

En conséquence, l'administration a notifié un rehaussement des droits de mutation à titre gratuit au titre de l'année

2017 à raison de la donation déguisée d'un montant global de 2 860 000 €, assorti de la majoration de 80 %.

Les parties à l'acte étant solidairement tenues au paiement des droits d'enregistrement (CGI, art. 1705, 5°) et de la majoration pour abus de droit (CGI, art. 1754 V, 1), le Comité de l'abus de droit fiscal a été saisi simultanément des affaires de la requérante (avis n° 2024-03) et de Madame Y. (avis n° 2024-04).

4. Le Comité s'est rangé aux arguments de l'administration fiscale. Rappelant préalablement la définition civile d'une donation, il a repris une jurisprudence constante de la Cour de cassation¹ selon laquelle le fait qu'un acte ne soit pas interdit par la législation n'est pas suffisant pour faire obstacle à ce que cet acte soit fictif et ait pour vocation d'en dissimuler un autre.

Après avoir (i) démontré les incohérences manifestes entre les termes du contrat et les faits constatés, (ii) souligné la signature et l'enregistrement tardif du contrat de prêt pendant les opérations de contrôle et (iii) constaté un remboursement partiel et tardif pour faire obstacle à la qualification de donation, le Comité a estimé caractérisé l'intention libérale de Madame Y à l'égard de sa fille.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cet avis est une nouvelle occasion pour le Comité de l'abus de droit fiscal de se prononcer sur les donations déguisées, thématique devenue récurrente ces dernières années.

Dans la présente affaire, l'avis ne surprend guère au regard des incohérences et contradictions relevées, presque caricaturales. La fragilité du contrat de prêt apparaît évidente à la lecture de l'avis. Si la reconnaissance dudit contrat par un écrit et son enregistrement pendant la procédure de contrôle permettaient de mettre en doute sa sincérité, le Comité a vérifié que le motif initial du contrat n'avait pas été respecté, de même que ses termes. Il pointe également le remboursement très tardif, l'âge de l'intéressée au moment de la signature du prêt et des liens d'affection entre les parties. Le faisceau d'indices semble bien établir l'intention libérale.

A. TAILFER et M. BERTHIER ■

5. Abus de droit - Cession de titres sans paiement du prix - Le Comité de l'abus de droit fiscal estime qu'un acte de cession de titres dans un contexte familial était fictif, et s'analysait en réalité en une libéralité en l'absence de flux financiers correspondant au paiement du prix de cession.

CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-05 et 2024-06 (V. annexe 5)

6. Dans l'affaire soumise à l'avis du CADF, deux époux ont, par un acte de cession de titres du 15 septembre 2016, cédé à leur fils, résident fiscal de Belgique, l'intégralité de leurs titres d'une société britannique, préalablement constituée par eux et détenant la quasi-totalité des parts d'une société civile immobilière elle-même propriétaire de leur résidence principale en France.

Cette opération a eu pour effet de transférer indirectement la propriété de leur résidence fiscale à leur fils.

Dans le cadre d'un examen de la situation fiscale personnelle des époux, l'administration fiscale a constaté qu'aucun flux financier pouvant correspondre au règlement du prix de cession des titres de la société britannique n'apparaissait au crédit de leurs comptes bancaires, au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2018.

Par deux propositions de rectification du 4 janvier 2022, adressées aux parents et au fils, l'administration fiscale a mis en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit fiscal. Elle a estimé que l'acte de cession des titres était fictif et qu'il dissimulait en réalité une donation entre vifs.

Elle a en conséquence soumis cette opération aux droits de mutation à titre gratuit, et a assortis ces droits de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI et de la majoration de 80 %. La somme totale rappelée, due solidairement par les parents et leur fils, s'élève à 134 346 €.

7. Saisi de cette affaire, le Comité s'est rangé aux arguments et à l'analyse de l'administration fiscale.

Il relève, au vu des éléments à sa disposition, que l'acte apparent de cession des titres était stipulé à titre onéreux. Il constate toutefois l'absence de trace d'un quelconque versement du prix de cession sur les comptes bancaires des parents, ni d'un quelconque élément établissant la volonté des parents d'obtenir un tel paiement. Il estime de ce fait que l'acte de cession de titres, faute de contrepartie réelle, doit être considéré comme fictif.

Il souligne en outre que les époux ne faisaient pas état de la nécessité financière de vendre leurs titres. Il estime par conséquent qu'ils n'avaient pas d'intérêt financier à céder leurs titres sans contrepartie. Enfin, il relève qu'au vu des liens de filiation entre les parties, l'intention libérale est établie, et que l'acte de cession de titres doit donc s'analyser en réalité comme une libéralité.

Le Comité en a ainsi déduit que l'administration fiscale était fondée à appliquer la procédure de répression de l'abus de droit, permettant de soumettre la transmission des titres de la société britannique aux droits de mutation à titre gratuit.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La simulation correspond à une dissimulation juridique par laquelle un contribuable dissimule la réalité d'une situation ou d'une opération vis-à-vis de l'administration fiscale. La simulation peut se manifester par un acte fictif, qui n'a pas d'existence réelle car il ne traduit aucune opération ou situation existante, ou encore par un acte déguisé, qui bien que réel, ne correspond pas à la véritable intention des parties. Dans l'hypothèse d'un acte déguisé, l'administration fiscale peut requalifier l'acte afin de l'imposer selon sa véritable nature telle qu'elle ressort de la volonté réelle de parties. Au cas d'espèce, selon le Comité de l'abus de droit fiscal, il s'agissait précisément d'un cas d'abus de droit par simulation, la donation ayant été dissimulée sous couvert d'une cession. Cette position n'est assurément pas nouvelle mais il est intéressant de constater qu'elle trouve toujours application : le « pas vu pas pris » ne fonctionne pas toujours.

A. TAILFER et M. BENCHEMOUL ■

1 En ce sens, v. Cass. com., 8 févr. 2017, n° 15-21.366, F-D : BF 5/17 inf. 557.

8. Abus de droit - Donation-cession et convention de quasi-usufruit - Le Comité de l'abus de droit fiscal confirme, à propos d'une donation avant cession, que la stipulation tardive d'une convention de quasi-usufruit sur le prix de cession de titres sociaux ne peut régulariser la situation du donateur qui a appréhendé l'entière de celui-ci, à l'encontre de l'acte de donation.

CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-10 (V. annexe 6)

9. Dans l'affaire soumise à l'avis du Comité, un contribuable a constitué en 2002 une SARL par apport de titres, et détenait 99,99 % du capital social. En 2019, cette société est transformée en SAS, et est devenue, en 2020, une holding patrimoniale à la suite de la cession des titres apportés.

Le contribuable a procédé à une première donation à ses deux enfants de la pleine propriété de 4 942 titres qu'il détenait. Le lendemain, une réduction de capital est effectuée par rachat-annulation des titres donnés.

Le 4 février 2021, le contribuable a effectué une donation démembrée avec réserve d'usufruit de 20 596 actions à ses enfants, pour une valeur de 2 399 970 euros.

Le lendemain, le 5 février, les associés de la SAS ont décidé de procéder à une réduction de capital par rachat-annulation d'une fraction des titres donnés (4 794). Le rachat a été effectué pour un montant de 931 035 euros.

Postérieurement à ces opérations, le 26 février 2021, jour de la prise d'effet de la réduction de capital après la purge du délai d'opposition des créanciers, le contribuable et ses enfants ont signé une convention de quasi-usufruit attribuant l'intégralité du prix de rachat des titres au contribuable en sa qualité de donateur-usufruitier. Cette convention n'est toutefois enregistrée que le 31 janvier 2022, soit presque un an plus tard.

À la suite d'un contrôle sur pièces de la déclaration de plus-value du contribuable, l'administration fiscale relève d'une part que l'acte de donation ne prévoyait ni clause de remploi, ni de quasi-usufruit. Et d'autre part, il ressort de l'analyse des écritures comptables de la société qu'au jour de la donation (le 4 février 2021), il a été procédé non seulement à la réduction de capital, mais également au rachat des titres et au versement du prix correspondant sur le compte courant d'associé du donateur.

Elle a donc estimé que la donation était fictive à hauteur des titres ayant fait l'objet du rachat-annulation puisque le contribuable s'est réapproprié le produit du rachat des titres à l'encontre de l'acte de donation.

En conséquence, elle a mis en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit fiscal, prévue à l'article L. 64 du LPF, pour écarter partiellement l'acte de donation du 4 février 2021.

10. Saisi pour avis, le Comité a confirmé la fictivité de la donation. En effet, les faits traduisent bien l'absence d'intention libérale du donateur, ce dernier se réservant l'intégralité du prix de cession. Par ailleurs, la convention de quasi-usufruit conclue postérieurement au rachat des titres ne peut rétroactivement régulariser la situation. Il a ainsi

estimé que l'administration fiscale était fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal et à appliquer la majoration de 80 %.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'avis émis par le Comité s'inscrit dans le droit-fil d'une position jurisprudentielle bien établie et permet de souligner une nouvelle fois l'importance de la temporalité dans les opérations de donation-cession lorsqu'un quasi-usufruit sur le prix de cession est stipulé. Il est en effet constant qu'une convention de quasi-usufruit stipulée postérieurement à la cession des titres ne peut venir régulariser rétroactivement la situation. Les contribuables et leurs conseils doivent donc être particulièrement vigilants lors de la rédaction des actes, ceux-ci ne pouvant être régularisés *a posteriori*. Cette solution, fondée juridiquement, ne peut qu'être approuvée.

A. TAILFER ■

11. Abus de droit - Démembrement de parts de SCI au profit d'une SAS usufruitière - Le Comité de l'abus de droit fiscal estime abusif un montage impliquant un démembrement de parts de SCI (soit initial, soit par cession d'usufruit temporaire) et les augmentations de capital de ces SCI mises à la charge d'une SAS usufruitière, afin de faire financer les acquisitions par la SAS tout en évitant l'imposition de revenus fonciers pour les associés personnes physiques.

CADF, 14 nov. 2024, n° 2024-14, 2024-15, 2024-16 et 2024-17 (V. annexe 7)

12. Dans les quatre affaires soumises à l'avis du CADF, les contribuables (un père et ses deux enfants) ont constitué onze SCI soumises au régime fiscal des sociétés de personnes dont l'usufruit temporaire a été attribué à une seule et même SAS, que les intéressés détenaient par l'intermédiaire d'une holding luxembourgeoise.

Les parts sociales de la première SCI, immédiatement dotée d'un capital social de 4 millions d'euros, ont été démembrées dès l'origine au profit de la SAS qui a acquis leur usufruit temporaire en participant aux apports à hauteur d'une quote-part de 1 840 000 € déterminée par référence au barème de l'article 669 du CGI (en l'occurrence 46 % pour 15 ans).

Les dix SCI suivantes ont été constituées avec un capital social faible (1 000 €) entre les personnes physiques, qui ont immédiatement cédé l'usufruit temporaire (21 ou 29 ans) de leurs parts à la SAS. Le prix de cession de l'usufruit temporaire a été calculé par référence au barème de l'article 669 du CGI, en l'occurrence 69 % rapportés à la valeur nominale des parts. Les SCI ont ensuite augmenté leur capital social par un accroissement de valeur nominale des parts dont la charge a été répartie de la même manière entre la SAS usufruitière et les personnes physiques nues-propriétaires.

Dans les deux cas, les personnes physiques nues-propriétaires se sont abstenues de libérer leurs souscriptions, contrairement à la SAS usufruitière, de sorte que les actifs acquis par les SCI ont été financés uniquement par le capital social libéré par la SAS (elle-même financée par la holding luxembourgeoise) et par de la dette (soit bancaire, soit provenant d'avances du même groupe).

Au terme d'une vérification de comptabilité, l'administration a notifié des propositions de rectification à la SAS ainsi qu'aux trois personnes physiques. Mettant en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit (LPF, art. L. 64), elle écarte comme ne lui étant pas opposables les actes de démembrement temporaire des parts des SCI ainsi que leurs augmentations de capital. Elle rectifie les exercices 2017 à 2019 de la SAS, d'une part, pour écarter l'intégration du résultat fiscal des SCI et d'autre part, pour rejeter la déduction des amortissements pratiqués sur les usufruits temporaires et les intérêts relatifs aux emprunts souscrits pour leur acquisition. Les trois personnes physiques sont quant à elles taxées en lieu et place de la SAS sur leur quote-part du résultat des SCI, redéterminé selon les règles des revenus fonciers.

13. Saisi de quatre affaires (une pour la SAS et une pour chacune des personnes physiques), le Comité de l'abus de droit fiscal s'est rangé aux arguments de l'administration fiscale. Il considère que l'absence d'apport des personnes physiques nues-propriétaires a obligé la SAS à augmenter ses charges et diminuer le résultat auquel elle aurait pu prétendre. Il considère par ailleurs que le procédé retenu créait un déficit structurel de la SAS. Le Comité en déduit enfin, plus généralement, que les opérations de démembrement des parts et d'augmentation de capital constituent un montage artificiel et un détournement de l'article 238 bis K du CGI.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les affaires commentées ici sont une réitération des affaires n° 2019-42, 2019-46, 2019-47 et 2019-48 ayant précédemment donné lieu à des avis du Comité² et correspondent visiblement aux mêmes redressements, dirigés contre les mêmes contribuables, mais au titre d'années d'imposition ultérieures. Sur le principe, le Comité confirme explicitement le caractère abusif à la fois du démembrement des parts sociales des SCI et des souscriptions des SAS au capital de ces dernières, tout en entremêlant les deux analyses.

Concernant les cessions d'usufruit temporaire opérées sur les parts sociales de dix SCI, il est certain que le Comité se place implicitement dans la lignée de précédents avis dans lesquels il a considéré que l'abus était caractérisé lorsque la société usufruitière est dépourvue de toute substance économique et n'a été créée que dans le seul but d'atténuer la charge fiscale du contribuable. Au cas d'espèce, l'absence de substance n'est pas aussi caricaturale que dans l'avis n° 2014-33, 29 janv. 2015 (dans lequel la société n'avait même pas de compte bancaire), mais résulte d'une contribution anormale au financement des acquisitions privant la SAS

usufruitière de toute perspective de profit (situation à opposer à celle d'un avis n° 2016-11, 23 juin 2016).

Le redressement relatif au démembrement des parts de la première SCI, qui résultait de sa constitution initiale, est également validé par le Comité sans que soit véritablement résolue, à notre avis, une difficulté tenant à l'existence d'un « acte de démembrement » détachable des statuts pouvant être écarté sur le fondement de l'abus pour aboutir à la taxation des seuls associés personnes physiques.

Les contributions de la SAS au capital des SCI sont par ailleurs écartées comme abusives en ce qu'elles contribuaient à son déficit structurel. De fait, le montage opéré paraît particulièrement agressif en ce qu'il permettait à la SAS de déduire fiscalement, par voie d'amortissement, des apports ayant vocation à revenir dans le patrimoine des nus-propriétaires à l'issue du démembrement. Pour pouvoir les écarter, le Comité semble néanmoins surtout s'attacher à la dissymétrie constituée par l'absence de libération du capital social incombant aux nus-propriétaires, révélant une attitude aggravante de leur part. Faut-il en déduire que le montage aurait été exempt de toute critique dans le cas contraire ? Il est tentant de le croire, sauf à rappeler que la validité des opérations engagées (la rémunération, par des droits en usufruit, d'apports en numéraire réalisés en pleine propriété) nous semble également pouvoir être discutée au regard du droit civil.

On notera enfin que la problématique du démembrement temporaire de parts de SCI se rencontre désormais moins souvent sur le terrain de l'abus de droit que sur celui de la valorisation de l'usufruit retenue pour les besoins des actes de démembrement réalisés à titre onéreux. Rappelons en effet que l'administration fiscale peut substituer au prix stipulé par les parties une valeur vénale représentative des flux financiers actualisés (méthode dite « DCF ») escomptés par l'usufruitier pendant la durée du démembrement³. L'insuffisance du prix stipulé peut être considérée à la fois comme un avantage imposable à l'IS pour la société acquéreuse de l'usufruit et comme un complément de revenu foncier à taxer chez la personne physique cédante en application de l'article 13, alinéa 5 du CGI.

N. CANETTI ■

14. Abus de droit - Interposition de sociétés afin de transformer des revenus salariaux en dividendes - Le Conseil d'État confirme le caractère artificiel et abusif d'un montage particulièrement complexe impliquant plusieurs niveaux d'interposition sociétaire, y compris au Luxembourg, en vue de la perception de dividendes en lieu et place d'une rémunération salariale.

CE, 9^e et 10^e ch., 29 nov. 2024, n° 487707, Carmignac : Lebon T., n° 487706, Helderlé et n° 487793, Leroux, concl. C. Guibé (V. annexe 8)

² CADF, 15 nov. 2019, n° 2019-42, 2019-46, 2019-47 et 2019-48 : IP 2-2020, n° 3, § 7, comm. V. Streiff.

³ CE, 30 sept. 2019, n° 419855, Hôtel Restaurant Luccotel, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T. ; IP 1-2020, n° 6, § 1, comm. L. Chatain ; IP 1-2020, n° 3, § 44, comm. V. Streiff ; RJF 12/19 n° 1123 : Dr. fisc. 2019, n° 48, comm. 465, note P. Fernoux.

15. Suite et fin de l'affaire *Carmignac*, dont nous avons commenté l'arrêt d'appel dans une précédente chronique⁴ : le Conseil d'État a confirmé la position de la Cour administrative d'appel de Paris et a rejeté le pourvoi intenté par les contribuables.

Pour rappel, il était question dans cette affaire d'un groupe de sociétés implantées en France et au Luxembourg qui exerçaient, du moins en apparence, une activité de gestion de fonds d'investissement commercialisés en France et à l'étranger. La société historique SA CG pilotait le réseau de commercialisation des produits du groupe effectuée par des distributeurs tiers côté français, et sa filiale luxembourgeoise CGL était chargée de ce même pilotage pour les réseaux étrangers.

Fin 2009, deux nouvelles sociétés ont été créées. La première est la société française SAS CDIF dont la société SA CG est actionnaire ainsi que certains de ses mandataires sociaux et/ou ses salariés (dont les contribuables concernés ici) et dont l'objet était la prise de participation dans des entreprises qui avaient pour objet le développement de la marque à l'international et la distribution des fonds.

La seconde était une filiale entièrement détenue par CDIF, la société luxembourgeoise CDIL, qui était justement chargée de ce développement. À noter qu'à compter de janvier 2011, elle fut remplacée par la société CIL, également filiale luxembourgeoise de CDIF et exerçant la même activité.

Peu de temps après leur création respective, en 2009 et en 2010, ces deux filiales (CDIF et CDIL) ont perçu des rémunérations importantes de la société française CGL, en contrepartie de prestations de services de promotion des produits de la marque (notamment 32 100 000 euros de revenus pour la société CDIL). Rappelons d'ailleurs que CGL était elle-même rémunérée par SA CG pour son activité d'organisation du réseau de distribution à l'étranger.

Ces rémunérations ont été systématiquement et quasiment intégralement reversées sous forme de dividendes à leur mère française CDIF, sous le bénéfice du régime mère-fille. Elles ont ensuite été distribuées aux associés (directement puis à une holding luxembourgeoise en franchise d'impôt, pour ce qui concernait M. Helderlé), qui étaient également les principaux mandataires et salariés de SA CG. Soulignons également que les distributions répondaient à une clef de répartition fixée par les statuts de CDIF et que la décision de distribution avait été prise au regard des activités de promotion de la marque par les principaux dirigeants de SA CG, dont les requérants.

Des vérifications de comptabilité des deux sociétés françaises SA CG et CDIF ont entraîné des contrôles sur pièces des contribuables, à l'issue desquels l'administration fiscale a conclu à l'existence d'un montage artificiel à but exclusivement fiscal, entraînant l'application de l'article L. 64 du LPF. Elle a ainsi écarté l'interposition des sociétés luxembourgeoises et de la société CDIF, en ce qu'elle avait pour unique but de déguiser en dividendes la rémunération versée à ses mandataires par la société SA CG.

Les contribuables ont saisi le Tribunal administratif de Montreuil puis la Cour administrative d'appel de Paris pour

contester la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit et la requalification en salaires des sommes concernées, en vain.

16. Le Conseil d'État ne fait pas exception au raisonnement des juridictions de première instance et d'appel et confirme l'existence d'un abus de droit, raisonnant classiquement en deux temps.

D'abord, sur le caractère artificiel du montage, les juges relèvent la disproportion de l'importance des rémunérations perçues par les deux filiales luxembourgeoises en bout de chaîne avec leur date de création tout comme la faiblesse des moyens matériels et humains de ces sociétés. L'objet de l'activité de CGL est également vérifié par les juges : elle n'était pas chargée de l'activité de promotion à l'international mais de l'organisation de la distribution des fonds.

La répartition finale des dividendes, (i) décidée par un comité des résultats au sein duquel siégeaient les contribuables, sans aucun lien avec le pourcentage de détention capitalistique et (ii) en fonction de l'activité de promotion à l'international qui était en réalité effectivement exercée par ces mêmes mandataires avant la création des différentes sociétés, a achevé de convaincre les juges.

La haute juridiction confirme ainsi l'appréciation des juges du fond quant au caractère artificiel de l'interposition des sociétés françaises et luxembourgeoises, suivant en cela son rapporteur public qui rappelle dans ses conclusions la possibilité admise en jurisprudence de retenir l'existence d'un montage artificiel en présence d'une société qui n'est pas factice en elle-même mais dont l'interposition est artificielle⁵.

Au cas particulier, le rapporteur public souligne que c'est un montage global résultant de l'interposition de plusieurs entités entre la société SA CG et les contribuables qui est remis en cause et qu'une justification fractionnée concernant chacun des maillons de la chaîne n'est pas pertinente ; d'autant qu'en examinant l'activité de chaque entité, aucune n'exerçait dans les faits l'activité pour laquelle elle avait été rémunérée.

Sur ce point, les contribuables ont également essayé d'invoquer une décision de 2001 dans laquelle le Conseil d'État avait admis que des dividendes puissent être distribués aux associés sur la base d'une clé de répartition fondée à la fois sur le nombre de parts détenues et le chiffre d'affaires généré par chacun d'eux⁶. Sans surprise, cette tentative est rapidement balayée par le rapporteur public qui rappelle qu'une solution portant sur la qualification d'un revenu s'entend nécessairement sous réserve de l'abus de droit.

Ensuite, sur l'existence d'un but exclusivement fiscal poursuivi à travers la mise en place du montage, les contribuables ont tenté de démontrer que l'objectif n'était pas seulement de profiter de la fiscalité plus avantageuse des dividendes, en comparaison avec celle des traitements et salaires, mais également de faire l'économie des charges sociales.

4 CAA Paris, 28 juin 2023, n° 22PA02004, Helderlé, C : IP 4-2023, n° 9, § 12, comm. A. Tailfer et I. Choudaly-Aubert.

5 Le rapporteur public cite notamment la décision de principe CE, 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : RJF 11/17 n° 1120, concl. E. Cortot-Boucher C 1120 ; Dr. fisc. 2017, n° 43-44, comm. 529, note O. Fouquet.

6 CE, 26 févr. 2001, n° 219834, Anzalone : Rec. Lebon ; RJF 5/01 n° 619.

Cet argument pour le moins original a néanmoins retenu l'attention du rapporteur public qui estime que la démonstration d'un gain de nature non fiscale et illicite n'est pas inévitablement vouée à l'échec. Pour lui, cette idée trouve toutefois ses limites dans le cas où la fraude aux charges sociales va de pair avec la fraude à l'impôt sur le revenu, comme c'est le cas en l'espèce.

En conclusion, le Conseil d'État confirme la position de l'administration fiscale et des juges du fond, tant sur l'existence d'un abus de droit que sur les pénalités de 80 % appliquées en conséquence.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Si besoin était de le préciser, la caractérisation d'un abus de droit par l'administration fiscale peut entraîner une analyse poussée et ne se trouve pas nécessairement en échec par les interpositions de multiples entités entre la source du revenu et les bénéficiaires en bout de chaîne, même lorsqu'une composante internationale est mêlée au « montage » visant à camoufler le versement de primes de résultat.

Nous nous souviendrons, pour notre part, qu'en cas de mise en œuvre de la procédure d'abus de droit, tous les objectifs autres que fiscaux ne se valent pas en défense : revendiquer une fraude pour échapper à une autre lorsque qu'elles sont interdépendantes ne fait pas mouche.

A. TAILFER et I. CHOUDALY-AUBERT ■

17. Abus de droit - Régime mère-fille - Filiale vidée de sa substance au profit d'une autre société du groupe - Le Conseil d'État juge que la conservation, pendant la durée de deux ans nécessaire au bénéfice du régime mère-fille, de titres d'une société préalablement vidée de sa substance au profit d'une société du même groupe, constitue un abus de droit lorsque cette opération poursuit un but exclusivement fiscal.

CE, 9^e et 10^e ch., 29 nov. 2024, n° 469012, Sté Hellier du Verneuil, concl. C. Guibé : Lebon T. (IP 2-2025, n° 6, annexe 2)

18. Dans cette affaire, une société H a acquis la totalité des parts d'une SCI le 23 décembre 2010. Cinq jours plus tard, la SCI a cédé, en démembrement de propriété, son unique immeuble à deux entités du groupe (usufruit temporaire cédé à l'associé majoritaire de la société H et nue-propriété cédée à une filiale de la société H créée *ad hoc*). Le même jour, la SCI a versé un acompte sur dividendes correspondant au produit de cette cession à sa société mère, soumis au régime mère-fille. À la clôture de l'exercice 2010, la société H a constitué une provision pour dépréciation des titres de la SCI, déductible au taux normal de l'IS (SPI non cotée). Enfin, 45 jours après l'expiration du délai de détention de deux ans nécessaire au bénéfice du régime mère-fille, la société H a procédé à une transmission universelle du patrimoine (TUP) de la SCI.

L'administration fiscale a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, le bénéfice du régime mère-fille par la société H en considérant que la succession des opérations ci-dessus avait été réalisée dans le seul but, pour la société H, de dégager de la trésorerie en franchise d'impôt et de réaliser un déficit reportable.

La société H a tenté de faire valoir que le montage ne poursuivait pas un objectif exclusivement fiscal en ce qu'il répondait à une « logique de groupe », l'acquisition de la SCI ayant été effectuée en vue de permettre l'exploitation de son immeuble par une autre société du groupe de la société H.

Saisi par le contribuable, le Comité de l'abus de droit avait émis un avis concluant à l'existence d'un abus de droit. Le Tribunal administratif de Paris et la Cour administrative d'appel de Paris ont ensuite également rejeté les arguments de la société H.

Le Conseil d'État confirme la qualification d'abus de droit en considérant que le maintien à l'actif de la société H, pendant la durée de deux ans nécessaire pour bénéficier du régime mère-fille, des titres de la SCI préalablement vidée de sa substance et dépourvue de toute activité méconnaît l'intention du législateur du régime mère-fille et n'est justifié par aucun objectif autre que fiscal.

19. Dans la décision *Sté Hellier du Verneuil*, rendue au sujet d'une variante des montages « coquillards », le Conseil d'État précise les critères d'appréciation de l'abus de droit dans le cadre d'opérations intragroupe.

Les schémas coquillards « traditionnels » consistaient dans le rachat d'une société inactive et vidée préalablement de ses actifs (la coquille) par une autre (le coquillard), qui procédait ensuite à sa dissolution. Le coquillard en retirait un double avantage fiscal : la récupération quasi-exonérée des liquidités de la coquille en application du régime mère-fille sur les dividendes et, une fois la coquille vidée de ses liquidités, la déduction au taux normal de l'impôt sur les sociétés, soit d'une provision pour dépréciation des titres, soit d'une moins-value à court terme lors de la cession ou de l'absorption de la coquille. Dès 2013, le Conseil d'État a jugé ces pratiques abusives au regard du régime mère-fille, faute d'implication du coquillard dans le développement économique de la filiale acquise⁷. Des réformes législatives intervenues en 2010 et 2012 ont mis fin à l'intérêt fiscal de ces montages.

L'affaire *Sté Hellier du Verneuil* présentait quelques différences dont le contribuable a tenté de tirer parti pour contester la qualification d'abus de droit : à la date de son acquisition, la société cible n'avait pas encore cédé son unique actif (un immeuble) et celui-ci a été cédé au sein du groupe acquéreur en vue de son exploitation. Pour le contribuable, cette « *logique de groupe* » révélait un objectif autre que fiscal devant conduire à écarter le grief de l'abus de droit.

Or, si « l'intérêt de groupe » est inopérant en matière d'acte anormal de gestion, il a effectivement parfois permis d'écarter la qualification d'abus de droit, notamment dans deux

⁷ CE, 17 juill. 2013, n° 352989, Sté Garnier Choiseul Holding : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjdi, note F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 11/2013, n° 1064, chron. E. Bokdam-Tognetti, p. 883.

décisions⁸ portant sur des montages « coquillards » proches de celui de l'affaire *Sté Hellier du Verneuil*. Dans ces deux affaires, l'administration avait contesté les raisons motivant l'acquisition de la cible mais les contribuables étaient parvenus à démontrer un objectif autre que fiscal, à savoir permettre le transfert des actifs de la cible en vue de leur exploitation par d'autres sociétés de leur groupe.

Dans l'affaire *Sté Hellier du Verneuil*, l'administration fiscale a usé d'un argumentaire différent, qui s'est avéré décisif : elle n'a pas remis en cause l'acquisition de la cible mais a argué que la conservation par l'acquéreur d'une filiale sans activité ni trésorerie pendant deux ans était abusive. Selon l'administration, la « *logique de groupe* » opposée par la société H était inopérante sur ce terrain.

Cet argumentaire a convaincu le Conseil d'État qui a jugé que les deux conditions (objective et subjective) de l'abus de droit étaient réunies. Il a en effet considéré que conserver une filiale sans substance ni activité méconnaît l'intention du législateur du régime mère-fille consistant à favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française (en relevant notamment le motif d'appel selon lequel la société H n'avait pris aucune mesure de nature à permettre à sa filiale de poursuivre son activité ou d'en trouver une nouvelle). Le Conseil d'État a en outre jugé qu'aucun des arguments avancés par la société H ne permettait de justifier d'un objectif autre que fiscal à la succession des opérations, dont notamment la conservation d'une filiale dépourvue de substance et d'activité.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Par cette décision, le Conseil d'État rappelle que si la « *logique de groupe* » peut, dans certaines circonstances, constituer une justification de nature à écarter la qualification de but exclusivement fiscal, elle ne saurait pour autant valoir carte blanche pour l'ensemble des opérations de réorganisation intragroupe. Le grief d'abus de droit demeure encouru lorsqu'une réorganisation, bien que globalement justifiée par une telle « *logique de groupe* », comporte une ou plusieurs étapes ne poursuivant ni cet objectif, ni aucun motif autre que fiscal.

L. CANTONI ■

Répression pénale de la fraude fiscale

Questions générales

20. Divergence d'appréciation des juges administratif et pénal quant à la domiciliation fiscale d'un contribuable - Déni de justice - Sollicité sur l'existence d'un déni de justice en présence d'appréciations divergentes des juges administratif et pénal quant à la domiciliation fiscale d'un même contribuable, le Tribunal des conflits rejette la demande de recours, considérant que les décisions, bien qu'ayant tranché la même question de domiciliation fiscale, ne portaient pas sur le même objet et qu'ainsi les conditions pour ouvrir la voie de recours n'étaient pas réunies.

TC, 2 déc. 2024, n° C4328 : Rec. Lebon (V. annexe 10)

21. Dans cette affaire, le Tribunal des conflits a été saisi sur le fondement de l'article 15 de la loi du 24 mai 1872, aux termes duquel « *le Tribunal des conflits peut être saisi des décisions définitives rendues par les juridictions administratives et judiciaires dans les instances introduites devant les deux ordres de juridiction, pour des litiges portant sur le même objet, lorsqu'elles présentent une contrariété conduisant à un déni de justice.*

Sur les litiges qui lui sont ainsi déferés, le Tribunal des conflits juge au fond, à l'égard de toutes les parties en cause. Ses décisions ne sont susceptibles d'aucun recours.

Selon ces dispositions, les décisions définitives des tribunaux administratifs et judiciaires ne peuvent être déferées au Tribunal des conflits, au motif qu'elles présenteraient une contrariété conduisant à un déni de justice, c'est-à-dire ayant mis l'intéressé dans l'impossibilité d'obtenir une satisfaction à laquelle il avait droit, que **si elles ont été rendues dans des litiges portant sur le même objet.**

22. Au cas particulier, les requérants ont fait l'objet de deux procédures distinctes à la fois devant les juridictions administratives et judiciaires en raison de leur domiciliation fiscale en France.

Tout d'abord, ayant vu leurs cotisations d'impôts sur le revenu au titre des années 2013 et 2014 être réhaussées, ils ont formé un recours devant le tribunal administratif. Par la suite, leur demande ayant été rejetée par un jugement du 14 avril 2022 dans lequel les juges ont considéré qu'ils avaient eu, sur les années en cause, leur domicile fiscal en France, ils ont interjeté appel devant la Cour administrative d'appel de Bordeaux et ont fait l'objet d'une ordonnance de rejet le 8 mars 2023.

En parallèle, l'un des époux requérants a fait l'objet de poursuites pénales relatives à une fraude fiscale réalisée ou facilitée par une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger au titre des années 2013 à 2015. Néanmoins, contrairement à ce qui a été jugé par les juridictions administratives,

8 CAA Paris, 19 mai 2020, n° 18PA02663, Sté AD Industrie, concl. O. Lemaire : IP 3-2020, n° 6, § 36, comm. S. Anouchian. - CE, 19 mai 2021 n° 433201, Sté Douaisienne de Transports : RJF 8-9/21 n° 835.

le Tribunal correctionnel de Bayonne l'a relaxé des fins de la poursuite par un jugement du 27 février 2024, devenu définitif, au motif que son domicile fiscal n'était pas en France.

En conséquence, l'époux (ex-prévenu) a saisi le Tribunal des conflits sur le fondement de l'article 15 de la loi du 24 mai 1872, au motif que l'ordonnance du 8 mars 2023 de la Cour administrative d'appel de Bordeaux et le jugement du 27 février 2024 du Tribunal correctionnel de Bayonne présenteraient une contrariété conduisant à un déni de justice.

23. Après analyse, le Tribunal des conflits a estimé que, bien que les décisions rendues par les juridictions des deux ordres aient tranché la même question (domiciliation fiscale), elles ne portaient pas sur la même identité d'objet.

En effet, constatant que la procédure devant les juridictions administratives visait à obtenir la **décharge de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu**, tandis que le tribunal correctionnel se prononçait sur des **faits de fraude fiscale**, le Tribunal des conflits a conclu que l'une des conditions d'ouverture de la voie de recours de l'article 15 de la loi du 24 mai 1872 n'était pas remplie et a rejeté la requête.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette décision n'est pas sans rappeler une autre décision du 27 février 1995⁹, dans laquelle le Tribunal des conflits avait déjà estimé qu'une décision d'une juridiction administrative statuant sur une demande de décharge d'impositions formulée par une société et celle d'une juridiction pénale se prononçant sur des poursuites pour fraude fiscale engagées contre son gérant ne portaient pas sur le même objet. Cependant, au cas d'espèce, la situation était légèrement différente puisque l'époux poursuivi était à la fois l'auteur de la demande de décharge d'imposition et celui poursuivi pénalement pour fraude fiscale. Pour autant, le Tribunal des conflits a conclu que l'objet des litiges différait entre les deux procédures.

Dans ces circonstances, la saisine du Tribunal des conflits ne se révèle pas être la solution à un problème, maintenant ancien, de divergence d'appréciation entre les ordres juridictionnels. Reste la possibilité de saisir la Cour européenne des droits de l'homme, mais les dernières expériences révèlent que la procédure, longue et incertaine, peut se clôturer par un piètre résultat financier.

A. TAILFER et J. RAFAITIN ■

Éléments constitutifs de l'infraction

24. Blanchiment de fraude fiscale - Acquisition d'un immeuble avec des fonds issus de dons manuels déguisés en prêts - La chambre criminelle de la Cour de cassation rappelle que le blanchiment de fraude fiscale : 1° ne peut porter que sur l'économie

d'impôt permise par ladite fraude (et non sur une simple somme d'argent non déclarée) ; 2° ne peut être retenu sans que la fraude fiscale d'origine soit préalablement établie ; or, le simple défaut de déclaration d'un don manuel ne constitue pas une fraude fiscale.

Cass. crim., 20 nov. 2024, n° 23-84.817, F-D (V. annexe 11)

25. L'affaire soumise à la chambre criminelle portait sur le financement de l'achat d'un immeuble à l'aide de fonds d'origine frauduleuse. Ces fonds provenaient de détournements opérés au détriment de trois sociétés dirigées par l'un des prévenus, ainsi que de virements effectués par des proches, d'abord présentés comme des prêts avant d'être requalifiés en dons manuels non déclarés.

En première instance, les deux prévenus ont été condamnés pour blanchiment et abus de confiance, l'un d'eux étant en outre condamné pour abus de biens sociaux. Le premier a été condamné à dix-huit mois de prison avec sursis, d'une amende de 3 000 euros, d'une interdiction définitive de gérer et de cinq ans d'inéligibilité. Le second a reçu une peine similaire, avec une amende de 1 000 euros. La confiscation de l'immeuble acquis a également été prononcée.

Les prévenus ont fait appel de leur condamnation. La Cour d'appel de Montpellier a confirmé leur culpabilité tout en allégeant leurs peines : le premier a été condamné à douze mois d'emprisonnement avec sursis et le second à six mois avec sursis. Les sanctions d'inéligibilité et la confiscation de leur bien immobilier ont toutefois été maintenues. Les prévenus se sont alors pourvus en cassation.

Parmi les moyens soulevés devant la Cour de cassation, seul celui portant sur le délit de blanchiment de fraude fiscale a été admis. À cette occasion, la Cour a réalisé un rappel des éléments constitutifs de ce délit.

Le délit de blanchiment, prévu à l'article 324-1 du code pénal, est une infraction de conséquence autonome¹⁰. Son élément matériel est constitué soit par la justification mensongère de l'origine des biens ou revenus issus d'un crime ou d'un délit, soit par la participation à une opération de placement, dissimulation ou conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. Quant à l'élément intentionnel, une présomption de connaissance de l'origine frauduleuse des fonds suffit à l'établir¹¹.

Initialement conçu pour lutter contre la criminalité organisée, le blanchiment a vu son champ d'application se diversifier, notamment dans les cas de fraude fiscale. Aujourd'hui, il s'avère fréquemment poursuivi, en même temps que la fraude fiscale elle-même, cette dernière ayant longtemps été conditionnée par une plainte préalable de l'administration.

Par l'arrêt commenté, la chambre criminelle de la Cour de cassation clarifie l'objet et l'étendue des éléments constitutifs de ce délit :

¹⁰ Le délit de blanchiment de fraude fiscale est une « infraction générale, distincte et autonome » (Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977).

¹¹ Cass. crim., 29 mars 2007, n° 06-84.445.

⁹ TC, 27 févr. 1995, n° 02888, SARL Tourangelle d'exploitation de marques Stem-Turone : Rec. Lebon, p. 493.

> **l'objet du délit de blanchiment de fraude fiscale** : l'un des points clefs de cet arrêt réside dans la distinction entre le produit de l'infraction principale (fraude fiscale) et l'objet du délit de blanchiment ; la cour rappelle que l'infraction de blanchiment de fraude fiscale ne peut porter que sur l'économie d'impôt permise par la fraude fiscale et non sur la simple somme d'argent fraudée ou non déclarée ; cela signifie que les juges doivent établir que la fraude a permis une économie d'impôt, critère essentiel pour qualifier l'infraction de blanchiment¹² ; au cas présent, la cour d'appel avait jugé que le produit de la non-déclaration des prêts déguisés en dons était constitué par la totalité des sommes non déclarées ; si cette approche peut sembler cohérente à première vue, elle demeure erronée au regard des principes encadrant le blanchiment de fraude fiscale, justifiant ainsi la censure de l'arrêt d'appel ;

> **l'indispensable constatation préalable de la fraude fiscale** : un principe essentiel du blanchiment de fraude fiscale repose sur la nécessité de prouver l'existence de l'infraction fiscale sous-jacente. En effet, le blanchiment ne peut être retenu sans que la fraude fiscale d'origine soit préalablement établie, cette charge incombant notamment au Parquet¹³. Dans cette affaire, la cour d'appel a estimé que l'omission de déclaration des dons manuels suffisait à établir l'infraction fiscale nécessaire à la caractérisation du blanchiment. Toutefois, selon l'article 757 du CGI, un don manuel n'est taxable que dans certaines circonstances précises : une déclaration expresse du don, une décision judiciaire en attestant l'existence, ou encore sa révélation, qu'elle soit spontanée ou imposée par l'administration fiscale. Ainsi, l'absence de déclaration spontanée d'un don manuel par le donataire ne constitue pas en

soi une fraude fiscale. Dès lors, en fondant leur raisonnement sur ce simple manquement déclaratif, les juges d'appel ont omis de caractériser un véritable délit de fraude fiscale en amont, ce qui contrevient aux exigences posées par le texte et confirmées par la jurisprudence¹⁴.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cet arrêt permet à la Cour de cassation de rappeler le fait générateur d'une donation manuelle, faute de quoi aucun droit (et donc aucune omission) ne peut être caractérisé. Si le principe est bien admis par les praticiens du droit fiscal patrimonial, il semble moins bien maîtrisé par les juridictions correctionnelles.

Cet arrêt met également en lumière une carence fréquente dans la caractérisation des opérations de blanchiment par les juridictions. En principe, il convient de préciser si l'infraction repose sur une opération de placement, de dissimulation ou de conversion¹⁵. Or, cette distinction est souvent éludée au profit d'une approche plus large, où des actes aussi génériques que des dépôts bancaires sont qualifiés indistinctement de « placement, dissimulation ou conversion »¹⁶. Dans cette affaire, la cour d'appel a retenu un blanchiment par placement et conversion en raison du réinvestissement des fonds litigieux dans un bien immobilier, sans trancher précisément entre ces catégories ni détailler les mécanismes précis en cause. Cette imprécision nuit à la démonstration rigoureuse des éléments constitutifs du blanchiment de fraude fiscale.

A. TAILFER et T. WALTON ■

12 Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-82.430, FS-P+B+R+I : FI 4-2019, n° 9, § 41.

13 Circulaire de la Direction des affaires criminelles n° 96-11, 10 juin 1996.

14 V. par ex. Cass. crim., 18 mars 2020, n° 18-86.491.

15 Cass. crim., 13 janv. 2021, n° 19-83.477.

16 Cass. crim., 11 févr. 2009, n° 08-85.067. - C. de Jacobet de Nombel, JCL. Pénal des Affaires, V° Blanchiment, Fasc. 10 : Blanchiment, Élément matériel du blanchiment.

Annexes (disponibles sur le site Internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Paris, 1^{re} sect. - 3^e ch., 4 déc. 2024, n° 2216338, Escassut et Rigol Olivella, C

Annexe 2 : TA Paris, 1^{re} sect. - 1^{re} ch., 17 déc. 2024, n° 2208159 et 2208160, Peyrard et Dufer, C

Annexe 3 : CAA Lyon, 2^e ch., 5 déc. 2024, n° 23LY01909, Alves Rodrigues, C

Annexe 4 : CADF/AC n° 3/2024, séance n° 1, 14 nov. 2024, aff. n° 2024-03 et 2024-04

Annexe 5 : CADF/AC n° 3/2024, séance n° 1, 14 nov. 2024, n° 2024-05 et 2024-06

Annexe 6 : CADF/AC n° 3/2024, séance n° 1, 14 nov. 2024, n° 2024-10

Annexe 7 : CADF/AC n° 3/2024, séance n° 2, 14 nov. 2024, n° 2024-14, 2024-15, 2024-16 et 2024-17

Annexe 8 : CE, 9^e et 10^e ch., 29 nov. 2024, n° 487707, Carmignac : Lebon T., n° 487706, Helderlé et n° 487793, Leroux, concl. C. Guibé

Annexe 9 : TC, 2 déc. 2024, n° C4328 : Rec. Lebon

Annexe 10 : Cass. crim., 20 nov. 2024, n° 23-84.817, F-D