

**Extrait du compte rendu de la deuxième séance
du vendredi 15 novembre 2013**

Projet de loi de finances pour 2014 (deuxième partie)

Après l'article 60 : optimisation fiscale : Amendement « principalement »

M. le président. La parole est à M. Pierre-Alain Muet, pour soutenir l'amendement n° 530 de la commission des finances.

M. Pierre-Alain Muet. Cet amendement, que la commission des finances a adopté, ne change dans le livre des procédures fiscales qu'un mot, mais un mot important.

Une des difficultés que rencontre l'administration fiscale, lorsqu'elle procède à des redressements sur le fondement de l'abus de droit, est de démontrer que la réorganisation ou la délocalisation mise en œuvre par l'entreprise a pour unique motif d'échapper à l'impôt. Pour une entreprise qui délocalise dans un paradis fiscal, ou dans un pays étape vers un paradis fiscal, il est assez aisé de prouver l'existence d'un autre élément, et de faire ainsi obstacle à l'application de l'abus de droit.

Nous proposons donc de remplacer le motif exclusif par le motif principal. Un amendement comparable avait été adopté au Sénat : M. le ministre avait alors déclaré qu'il était important de se donner le temps de réfléchir à ce dispositif, et surtout, à sa mise en œuvre. Nous le faisons, en prévoyant un délai de deux ans.

Cet amendement reprend la proposition n°1 du rapport sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, adopté à l'unanimité par la commission des finances. Les entreprises font souvent valoir qu'elles respectent la lettre des législations. Certes, mais elles en contournent l'esprit. Que de grandes entreprises multinationales parviennent à ne payer aucun impôt dans pratiquement aucun pays est contraire à l'esprit des législations nationales mais aussi aux principes fondamentaux, notamment à l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen aux termes duquel chacun est imposé en fonction de ses facultés.

Le résultat de cette optimisation fiscale agressive est que ce qui est imposé est ce qui n'est pas mobile : il s'agit, pour l'essentiel, du travail, ce qui n'est pas efficace d'un point de vue économique. De surcroît, ce sont les entreprises plus petites, qui ont bien autre chose à faire que de l'optimisation fiscale, qui acquittent l'impôt sur les sociétés, tandis que les grandes y échappent.

Ce sujet est fondamental et je pense que notre assemblée votera cet amendement sans hésiter,

quitte à l'affiner ultérieurement. Les choses doivent changer dans ce domaine, et c'est à nous, parlementaires, de le dire.

M. le président. Quel est l'avis du Gouvernement ?

M. Bernard Cazeneuve, *ministre délégué.* Comme je le disais dans mon intervention liminaire, certains sujets ont une dimension juridique qui peut, si elle n'est pas maîtrisée, altérer la portée de ce que nous souhaitons faire ensemble politiquement. C'est une question d'efficacité.

L'abus de droit permet à l'administration d'écarter certains actes juridiques, notamment ceux qui sont fondés sur une application des textes contraire à leurs objectifs et qui ne sont inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer des charges fiscales. L'abus de droit peut s'appliquer à tous les impôts et concerner aussi bien les entreprises que les particuliers.

Il s'agit d'une procédure exceptionnelle, particulièrement dérogatoire du droit commun, parce qu'elle permet à l'administration d'écarter des actes juridiques et qu'elle est assortie d'une sanction très lourde, l'application d'une majoration de près de 80 %.

Compte tenu des difficultés qu'elle soulève, la solution de l'abandon du caractère exclusif du but fiscal a déjà été écartée à plusieurs reprises, notamment en 2008 dans le rapport du conseiller d'État Olivier Fouquet sur l'amélioration des relations entre le contribuable et l'administration fiscale.

Vous avez déjà annoncé quel serait le vote de l'assemblée, monsieur le député. Je ne prétends donc pas vous convaincre... (*Sourires*). Mais je souhaite approfondir notre échange.

Le premier obstacle à la solution que vous proposez renvoie à un problème de méthode : comment apprécier *in concreto* le poids d'un but autre que fiscal – but patrimonial, de protection d'un parent, de préservation de l'unité de l'exploitation familiale, but économique – au regard du but fiscal, lequel s'apprécie immédiatement en fonction du montant de l'impôt évité ? En d'autres termes, comment apprécier le poids d'un avantage pécuniaire recherché par rapport à un autre avantage, qui n'est pas forcément chiffrable, et comment apprécier alors, si le premier est principal par rapport au second ?

Par ailleurs, le changement de qualificatif conduit à changer la nature de l'appréciation portée sur l'opération. Actuellement, l'administration doit pouvoir écarter tout but autre que fiscal dont se prévaut le contribuable. Avec la réforme proposée, on passera d'une question de droit précise – le but fiscal est-il ou non exclusif ? – à une question de fait – le but fiscal est-il ou non principal ? L'appréciation deviendra pure appréciation de fait, donc discutable.

Il appartiendra alors au juge d'apprécier le résultat de la « pesée » effectuée par l'administration. Il en découlera, c'est ma crainte, une insécurité juridique pour les acteurs, compte tenu des positions divergentes que pourraient prendre les différentes juridictions, faute de critères juridiques avérés caractérisant un but « principalement » fiscal.

Les procédures de contrôle fondées sur l'abus de droit, qui représentent une charge administrative pour les entreprises mais aussi, je tiens à le rappeler, un investissement de

moyens pour l'administration fiscale, risqueront, après avoir été menées à leur terme, d'aboutir à une annulation pure et simple par le juge. Telle n'est pas la bonne voie à suivre si nous voulons lutter plus efficacement contre la fraude et l'optimisation fiscales.

Par ailleurs, juge de cassation et non de fond, le Conseil d'État ne pourra jouer son rôle de régulateur. Ainsi, un même montage pourra être apprécié par des juges appartenant à des juridictions géographiquement distinctes, dans le cas, par exemple, d'associés de sociétés de personnes domiciliés dans des départements différents, et aboutir à des solutions radicalement opposées. Cette insécurité fiscale, compte tenu des sanctions qui s'y rattachent, risquerait de se voir immédiatement condamner par la Cour européenne des droits de l'homme.

Enfin, cette nouvelle définition de l'abus serait contraire à celle donnée, dans certains arrêts, par la Cour de justice de l'Union européenne. En effet, même si ce n'est pas toujours le cas, il lui est arrivé de conditionner l'existence d'une fraude à la loi à la condition que les opérations soient réalisées « dans le seul but » de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire.

Mme Karine Berger. Ce n'est pas systématique !

M. Bernard Cazeneuve, *ministre délégué*. Je pense, madame la députée, à l'affaire *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/Paul Newey*, dont le jugement a été rendu le 20 juin 2013. Modifier le droit français dans ces conditions ne pourrait que créer une insécurité supplémentaire pour les montages transfrontaliers.

Toute réforme de cette procédure doit donc être conduite avec une grande prudence, en mesurant préalablement toutes les conséquences. Si je partage avec vous l'objectif de lutte contre la fraude et contre les montages abusifs, je souhaite que nous nous assurions qu'une nouvelle définition de l'abus de droit bénéficie de la plus grande sécurité juridique pour être comprise par les agents économiques, utilisée de manière uniforme par l'administration et contrôlée par le juge sans divergence d'interprétation.

Ces questions n'ont cessé d'occuper mon esprit depuis que j'ai pris connaissance de votre amendement, ce qui est bien normal puisque je suis garant de la manière dont l'administration utilisera cette procédure et, surtout, de la façon dont le juge appréciera les actes de l'administration.

Cet amendement est pertinent, mais il pose des questions de droit. Prenons le temps de les traiter ensemble. Je vous demande donc de le retirer, à défaut de quoi je m'en remettrais à la sagesse de l'Assemblée.

...

M. Bernard Cazeneuve, *ministre délégué*. ... Certains juristes estiment en effet que le droit n'est le résultat exclusif que d'un rapport de force. C'est ce qui vous a conduit, monsieur Cherki, à me donner ce conseil, que je fais mien, de rétablir grâce au droit l'équilibre entre les puissants qui procèdent à des opérations d'optimisation fiscale d'un côté et, de l'autre, l'État qui doit percevoir des recettes de leur part. C'est ainsi que le droit et le travail législatif sont finement interprétés comme un moyen permettant de rétablir un rapport de force.

Je préfère toutefois, pour ma part, une autre philosophie issue d'un héritage différent : en toutes matières, dès qu'il s'agit du droit, « il faut que, par la disposition des choses, le pouvoir arrête le pouvoir », écrivait Montesquieu. En effet, dès lors qu'il comporte une part d'incertitude, comme vous l'avez dit, le droit n'est efficace que si ceux qui le font se posent la question de connaître avec rigueur et précision les conditions dans lesquelles il sera appliqué.

M. Pascal Cherki. Tout à fait !

M. Bernard Cazeneuve, *ministre délégué*. Voici donc un premier point sur lequel je tiens à vous dire mon amical désaccord, qui inspire néanmoins les positions que je prends devant vous sur cette question.

Cette part d'incertitude du droit m'amène à répondre à Mme Berger et à M. Muet qui ont évoqué la Cour de justice de l'Union européenne, laquelle a prononcé plusieurs arrêts. C'est précisément parce que ces arrêts ne disent pas tous la même chose que j'estime que la matière est mouvante. Ainsi, certains membres de la Cour jugent que l'un des considérants de l'arrêt Halifax, qui évoque un but « principalement fiscal », donne désormais l'orientation de la jurisprudence européenne. D'autres, au contraire, font référence à l'arrêt Cadbury-Schweppes, antérieur, ou à l'arrêt que j'ai mentionné précédemment, lesquels invoquent plutôt un motif « exclusivement fiscal ». La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne est donc fluctuante et me conduit à poser la question de la stabilité juridique.

D'autre part, M. Cherki estime que l'importance du contentieux dépendra du comportement de l'administration. Dans un État de droit, pourtant, l'administration doit appliquer le droit de façon systématique dès lors que les cas qui lui sont soumis justifient que le droit s'applique. Autrement, ce n'est pas un État de droit. Si nous adoptons cette disposition, l'administration sera donc tenue de l'appliquer systématiquement aux dossiers dont elle sera saisie. Et que se passera-t-il alors ? À cet égard, mon raisonnement est exactement inverse au vôtre, monsieur Cherki : plus les cas se multiplieront dans un contexte juridique incertain et plus le juge devra prendre position sur les décisions de l'administration ; et plus il le fera, plus l'incertitude juridique croîtra. De là vient ma crainte.

Enfin, nous sommes d'accord sur l'objectif : nous pouvons donc prendre le plaisir sans fin du débat, mais la contrainte du temps m'oblige une fois de plus à vous renvoyer à la sagesse.

M. le président. La parole est à M. Pierre-Alain Muet.

M. Pierre-Alain Muet. Vous avez, monsieur le ministre, évoqué avec raison la Cour de justice de l'Union européenne qui, dans un arrêt de 2008, a créé l'émoi dans la jurisprudence en employant le terme « essentiellement » en anglais – *essentially*. N'étant pas juriste, j'ai lu attentivement les écrits de M. Fouquet et d'autres et, comme scientifique, je pèse scrupuleusement le sens des mots. Or, je constate que, dans le lexique économique – mais le remarque doit valoir pour le lexique juridique – le mot anglais *essential* ne peut se traduire que de deux façons différentes : par « essentiel » ou par « principal ». La même idée a donc produit deux amendements : l'un, présenté par M. Marini et adopté à l'unanimité au Sénat, emploie le mot « essentiel » ; l'autre utilise le mot « principal ».

À la lecture attentive des écrits de M. Fouquet, je trouve deux arguments contradictoires qui s'opposent à l'emploi du terme « principal ». D'une part, M. Fouquet estime qu'adopter ce terme créerait une énorme incertitude. Il nous dit alors que la traduction du mot anglais *essential* est « exclusif » : j'ai le regret de répondre que c'est faux, car l'adjectif « exclusif » se traduit par le terme identique en anglais. Plus loin, M. Fouquet estime qu'en se contentant du terme « exclusif », le droit englobe les cas où l'avantage fiscal est prépondérant par rapport à l'avantage économique.

Autrement dit, M. Fouquet nous dit d'une part que l'adoption de la rédaction proposée par l'amendement est très dangereuse, et d'autre part qu'elle n'est au fond pas nécessaire puisque la rédaction actuelle signifie « principalement ».

Je dis quant à moi qu'il appartient aux parlementaires d'employer les mots qu'ils souhaitent. Puisque les mots ont un sens, utilisons-les à bon escient. Si nous souhaitons que le concept en vigueur soit celui de « prépondérance », adoptons donc la formule du « motif principal ». Les deux ans qui viennent permettront de traiter les différends nés de l'ancienne rédaction et de poursuivre la réflexion sur la manière de satisfaire au souhait du Parlement. C'est à nous, représentants du peuple, qu'il appartient de dire le droit !

Une pétition citoyenne a d'ailleurs été lancée hier après-midi pour soutenir cet amendement, et elle a déjà recueilli plus de 110 000 signatures.

[Mme Karine Berger](#). Bravo !

[M. Pierre-Alain Muet](#). Cela prouve qu'après la crise majeure que nous avons connue les choses doivent changer. Oui, monsieur le ministre, la jurisprudence doit évoluer, car après une telle crise, qui a plongé des pays entiers dans d'extrêmes difficultés, on ne saurait plus traiter des sujets tels que l'optimisation fiscale ou la régulation financière comme on le faisait auparavant. C'est tout l'objet de notre amendement, et j'espère que l'Assemblée le votera !

[Mme Karine Berger](#) et [Mme Sandrine Mazetier](#). Bravo !

...

[M. le président](#). La parole est à M. le ministre délégué.

[M. Bernard Cazeneuve](#), *ministre délégué*. Nous allons pouvoir clore ce débat, qui fut riche et consistant.

D'abord, je veux dire à Pierre-Alain Muet qu'il n'y a pas, d'un côté, des parlementaires ayant pris conscience de ce qu'étaient les conséquences de la crise et un gouvernement qui serait pusillanime. Nous recherchons bien les mêmes objectifs. Le débat montre d'ailleurs que la question est celle de l'efficacité, de l'efficience de ce que nous faisons, comme l'a dit à l'instant Pascal Cherki. Je retiens notre détermination commune à aboutir.

Ensuite, n'opposons pas dans cette affaire le droit et l'économie. Si nous prenons des dispositions juridiquement incertaines ayant, sur les entreprises et l'économie, des effets

pernicieux qui nous conduisent à ne pas atteindre notre cible, nous aurons perdu sur le triple terrain juridique, économique et politique.

Je retiens de notre débat qu'il nous faut, quoi qu'il advienne de cet amendement, prendre le temps de poursuivre cet échange. Nous ne devons pas nous dispenser, sous prétexte que le vote aura eu lieu, de tout travail de fond sur les aspects de droit. Nous devons poursuivre ensemble ce travail.

Je m'en remets à la sagesse de l'Assemblée afin qu'elle se prononce comme elle le souhaite.

(L'amendement n° 530 est adopté.)