

Procédures de rectification

206 Peut-on abuser d'une garantie ? À propos de l'arrêt CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747

La cour administrative d'appel de Paris a jugé que les dispositions de l'article L. 64 du LPF, dans leur rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, permettent à l'Administration de mettre en œuvre cette procédure lorsqu'un contribuable a recherché, sans autre motif que celui d'éviter le paiement de l'impôt dont il était normalement redevable, le bénéfice d'une application littérale de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de l'article 35 de cette loi, qui a introduit le terme « *décisions* » à l'article L. 64 du LPF, et notamment du rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale par M. Gilles Carrez, député, qui mentionne que ce terme désigne « en particulier les décisions ministérielles ayant une portée générale », que le législateur a ainsi entendu notamment viser les instructions ou circulaires de l'administration fiscale comportant des dispositions impératives opposables à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

CAA Paris, 2^e, 5^e et 9^e ch., 20 déc. 2018, n° 17PA00747, concl. O. Lemaire, note J. Turot

Pourvoi n° 428048

Décision antérieure : TA Paris, 4 janv. 2017, n° 1516621

1. M. et M^{me} C. ont, à l'issue d'un contrôle sur pièces de leur dossier fiscal, été assujettis, selon la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF, à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, assortie des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 % pour abus de droit sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts. M. C relève appel du jugement en date du 4 janvier 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la réduction de ce supplément d'impôt, ainsi que de ces intérêts et de cette pénalité.

2. D'une part, aux termes de l'article 150-0 D bis du CGI, en vigueur lors de l'année d'imposition en litige : « I.-1. Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (...) ». Aux termes de l'article 150-0 D ter du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « I. - L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions (...) aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts (...) si les conditions suivantes sont remplies : / (...) / 2°) le cédant doit : / (...) / c) cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) / 4°) En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices

sociaux de l'entreprise cessionnaire. / (...) / IV. En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...) ».

3. D'autre part, aux termes de l'article L. 64 du LPF : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont 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'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...) ». Aux termes de l'article L. 80 A du même livre, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. ».

4. Il résulte de l'instruction que M. C a acquis, le 17 mars 2010, 50 000 actions de la société SA Balmain et qu'il a revendu le 25 mai suivant 4 000 de ces actions, pour leur prix d'acquisition, à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue par les sociétés Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. B. Prenant sa retraite, M. C a, le 26 mai 2010, cédé l'intégralité des parts de la société Marie-Clémence, dont il était l'unique associé et le dirigeant, à la société Balmain. Il a réalisé, au titre de cette dernière cession, une plus-value d'un montant de 4 972 560 euros, sur laquelle il a appliqué un abattement de 100 %, sur le fondement des dispositions précitées de l'article 150-0 D bis du CGI. Par ailleurs, par acte du 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions supplémentaires de la société Balmain au prix de 739 500 euros. Le 5 juin 2013, soit 36 mois et dix jours après la cession des 4 000 titres Balmain à la SCI Steniso, M. et M^{me} C ont acquis, pour un montant de trois euros, la totalité des parts de cette SCI, dont M. C a concomitamment été nommé gérant. Le service a remis en cause l'application par le contribuable de l'abattement de 100 % et taxé la plus-value de cession des titres de la société Marie-Clémence en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF au motif que M. C avait, en cédant 4 000 actions de la société Balmain à la SCI Steniso, volontairement ramené sa participation dans le capital de la société Balmain à moins de 1 % dans le seul but de se placer dans les prévisions de l'instruction référencée 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, qui prévoyait alors, en son paragraphe 165, que, par dérogation à la loi fiscale, « il est admis que le cédant personne physique (...) puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire. / (...) / Le pourcentage maximum de 1 %

s'apprécie à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits ».

5. En premier lieu, M. C, qui se prévaut de l'avis n° 192539 du Conseil d'État du 8 avril 1998, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)*, soutient que, dès lors que sa situation étraît dans les prévisions de l'instruction précitée du 22 janvier 2007, l'administration ne pouvait faire échec à la garantie qu'il tenait de l'article L. 80 A du LPF en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du même livre. Toutefois, les dispositions de l'article L. 64, dans leur rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, permettent à l'administration de mettre en œuvre cette procédure lorsqu'un contribuable a recherché, sans autre motif que celui d'éviter le paiement de l'impôt dont il était normalement redevable, le bénéfice d'une application littérale de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de l'article 35 de cette loi, qui a introduit le terme « décisions » à l'article L. 64 du LPF, et notamment du rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale par M. Gilles Carrez, député, qui mentionne que ce terme désigne « en particulier les décisions ministérielles ayant une portée générale », que le législateur a ainsi entendu notamment viser les instructions ou circulaires de l'administration fiscale comportant des dispositions impératives opposables à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

6. Le paragraphe 165 de l'instruction référencée 5 C-1-07 du 22 janvier 2007, qui permettait au cédant détenant au maximum 1 % du capital de la société cessionnaire d'appliquer sur la plus-value réalisée l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D bis du code général des impôts, dérogeait aux dispositions du I de l'article 150-0 D ter du même code, qui conditionnaient le bénéfice de cet abattement à l'absence de détention directe ou indirecte, par le cédant, de tout droit de vote ou de tout droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Dans cette mesure, l'instruction précitée du 22 janvier 2007 comporte des dispositions impératives et constitue, dès lors, une décision au sens et pour l'application des dispositions précitées de l'article L. 64 du LPF.

7. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction, ainsi qu'il a été dit au point 4, que, la veille de l'opération de cession des titres de la société Marie-Clémence à la société Balmain, M. C a cédé 4 000 actions de la société cessionnaire sur les 50 000 actions qu'il détenait alors à la SCI Steniso. Le requérant fait valoir que cette cession était motivée par des considérations économiques, dès lors qu'elle devait permettre de gratifier M. B pour sa participation déterminante aux négociations menées entre les mois de juillet 2009 et mai 2010 avec le groupe Balmain en vue de la cession des titres de la société Marie-Clémence. Toutefois, outre que la réalité de la décision de M. C de procéder à une telle gratification n'est pas établie par la seule production d'une convention prévoyant celle-ci, signée le 17 décembre 2015, soit postérieurement à la saisine des premiers juges, il est constant que les actions de la société Balmain ont été cédées non pas à M. B, mais à la SCI Steniso. Or, il résulte de l'instruction que cette SCI a été acquise le 25 mai 2010 au prix de trois euros par les sociétés civiles Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. B, et qu'elle a été revendue au même prix à M. et M^{me} C, le 5 juin 2013, alors cependant qu'elle avait acquis le 26 mai 2010 les 4 000 actions précitées, au prix unitaire de 4,45 euros, puis le 8 juillet 2010, 49 300 actions supplémentaires de la même société, au prix unitaire de 15 euros. N'exerçant aucune activité réelle et ne disposant pas de liquidités, elle n'a pu acquérir ces titres, qui ont constitué son unique actif, que grâce à des prêts que lui avait consentis M. C et qu'elle n'a jamais remboursés, alors qu'elle aurait été en mesure de le faire en cédant une partie de ces titres, dont la valeur avait augmenté. Il ressort de ces constatations que l'interposition de la SCI Steniso, société dépourvue de substance économique, n'a été décidée que pour permettre à M. C de réduire le montant de sa participation dans le capital de la société Balmain afin de pouvoir, par une application littérale de l'instruction du 22 janvier 2007 précitée, pratiquer l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D bis du code général des impôts et percevoir ainsi le gain de cession des titres de la société Marie-Clémence en franchise d'impôt, sans toutefois se défaire définitivement des titres de la société Balmain, dont il a retrouvé la disposition, juste après l'expiration du délai de trois ans mentionné au IV de l'article 150-0 D ter du

même code, en rachetant avec son épouse, pour leur valeur d'acquisition, les parts de la SCI Steniso.

8. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a estimé que le montage mis en place par M. C présentait un caractère artificiel et que celui-ci avait, par le biais de ce montage, recherché le bénéfice de l'application littérale de l'instruction précitée 5 C-1-07 dans le but exclusif d'éviter le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres de la société Marie-Clémence, qu'il aurait normalement supporté s'il n'avait pas vendu la veille à la SCI Steniso les actions de la société Balmain.

9. Si le requérant soutient qu'il n'a, ce faisant, pas méconnu les objectifs poursuivis par l'auteur de cette instruction, ce dernier ne peut toutefois être regardé comme ayant entendu faire bénéficier de l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D bis du code général des impôts les contribuables qui se sont placés volontairement dans les prévisions de l'instruction en ayant recours à un montage artificiel.

10. L'administration était par suite, et contrairement à ce que soutient M. C, en droit d'écarter, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, les actes recherchant dans les conditions rappelées ci-dessus le bénéfice d'une application littérale de cette instruction et, en conséquence, de remettre en cause, l'application de l'abattement pour durée de détention pratiqué par l'intéressé. M. C ne peut utilement se prévaloir à l'encontre du rehaussement en litige de ce que l'application littérale de la doctrine lui ouvrirait droit à la garantie prévue par les dispositions de l'article L. 80 A du LPF, dès lors que les actes qui lui ont permis de se conformer aux prescriptions de cette doctrine sont constitutifs, ainsi qu'il découle de ce qui vient d'être dit, d'un abus de droit.

11. Il résulte de tout ce qui précède que M. C n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande. Par suite, ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative ne peuvent qu'être rejetées.

CONCLUSIONS

1 – À l'issue d'un contrôle sur pièces de leur dossier fiscal, M. C et son épouse ont été assujettis à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, majorée des intérêts de retard et d'une pénalité de 80 % pour abus de droit, en application des dispositions du b de l'article 1729 du CGI.

Cette imposition correspond à la taxation, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, d'une plus-value de 4 972 560 euros réalisée le 26 mai 2010 lors de la cession par M. C à la société anonyme Balmain des 20 000 parts de la société par actions simplifiée Marie-Clémence, dont M. C était le dirigeant avant son départ à la retraite ; une plus-value sur laquelle le contribuable avait appliqué un abattement de 100 % pour durée de détention, conformément aux dispositions des articles 150-0 D bis et suivants du CGI, telles qu'interprétées par l'instruction administrative référencée 5 C-1-07 parue au BOI n° 10 du 22 janvier 2007.

M. C a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de cette imposition, mais sa demande a été rejetée par un jugement du 4 janvier 2017 (*TA Paris, 4 janv. 2017, n° 1516621 : RJF 7/2017, n° 720*). L'auteur des observations consacrées à ce jugement dans les colonnes de la Revue de jurisprudence fiscale relève que « la position retenue par le tribunal administratif contredit frontalement mais sciemment la jurisprudence fermement établie du Conseil d'État ». Vous voici pleinement sensibilisés à l'importance de cette affaire.

Outre l'annulation de ce jugement, M. C vous demande de prononcer la réduction de l'imposition en litige, ainsi que des intérêts de retard et pénalité correspondants. Il vous demande également de mettre à la charge de l'État la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Le ministre, pour sa part, conclut naturellement au rejet de la requête.

2 – Au fond, M. C ne conteste que le bien-fondé de l'imposition litigieuse. Précisons dès à présent, pour ne plus avoir à y revenir, que c'est le ministre qui supporte la charge de la preuve. M. C a, en effet, régulièrement contesté le 26 décembre 2013 la rectification qui lui avait été proposée moins de trente jours avant, par une proposition de rectification du 18 décembre 2013, et le Comité de l'abus de droit fiscal n'a pas été saisi pour avis.

La requête pose une question de droit de manière très pure : le service peut-il reprocher au contribuable un abus de droit par fraude à la doctrine ? Une question à laquelle le Conseil d'État a déjà répondu par la négative, mais qui mérite d'être posée à nouveau en raison de l'évolution de l'article L. 64 du LPF et de la jurisprudence.

3 – Les articles 150-0 A et suivants du CGI fixent les modalités d'imposition des gains nets de cessions de valeurs mobilières. L'article 150-0 D bis du code, en vigueur l'année d'imposition en litige, prévoit un abattement pour durée de détention en cas de cession par des actionnaires personnes physiques d'actions, de parts ou de droits de sociétés européennes soumises à l'impôt sur les sociétés. Le bénéfice de cet abattement est toutefois subordonné au respect de plusieurs conditions. Parmi ces conditions, figure celle du 4^o du I de l'article 150-0 D ter du même code (à présent, cette condition est prévue par le 5^o du II du même article) : « *En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire* ». Dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, le IV du même article dispose que : « *En cas de non-respect de la condition prévue au 4^o du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...)* ».

L'administration fiscale a décidé d'assouplir cette condition, qui lui a paru sans doute un peu rigide, et, par le paragraphe 165 de l'instruction référencée 5 C-1-07 parue au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, elle a indiqué qu'« il est admis que le cédant personne physique (...) puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire ». Par le même paragraphe, elle a souligné que ce pourcentage doit être apprécié « à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits ».

Dans cette mesure, en tant qu'elle assouplit la condition fixée par les dispositions du 4^o du I de l'article 150-0 D ter du CGI, il ne fait aucun doute que l'instruction ajoute à la loi fiscale. Elle permet en effet à des cédants d'appliquer l'abattement pour durée de détention à des plus-values dont la loi fiscale impose pourtant la taxation intégrale. Dans cette mesure, donc, cette instruction peut en principe être opposée par un contribuable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Et c'est très précisément ce qui s'est passé en l'espèce...

4 – De toute évidence, nous n'aurions pas eu l'honneur de conclure devant votre formation de jugement si la loi n'avait pas été aussi rigide et si elle avait elle-même accordé le bénéfice de l'abattement aux cédants détenant moins de 1 % du capital de la société cessionnaire à la date de la cession des titres et pendant une durée de trois années à compter de cette date. Cette affaire aurait été en définitive assez banale, tant l'existence d'une fraude à la loi constitutive d'un abus de droit aurait été manifeste.

Vous le savez, aux termes du premier alinéa de l'article L. 64 du LPF : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont 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'ont pu*

être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...) ».

Vous connaissez bien les deux hypothèses de l'abus de droit : l'abus de droit par fictivité, d'abord, lorsque le service écarte des actes parce qu'il les juge fictifs, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, et l'abus de droit par fraude, ensuite, lorsque les actes écartés ne sont pas fictifs mais n'ont été passés ou réalisés qu'en vue d'une application littérale de textes ou de décisions à l'encontre des objectifs de leurs auteurs, sans aucun motif autre que celui d'éluider l'impôt qui aurait été normalement supporté sans ces actes.

L'abus de droit par fraude est constitué lorsque sont satisfaits deux critères.

Un critère objectif, tout d'abord, qui tient au but poursuivi par les auteurs des actes. Ce but, qui doit être exclusivement fiscal, s'apprécie au regard de la situation du contribuable résultant de l'opération. Ce critère est regardé comme rempli lorsque, si l'on excepte les avantages fiscaux obtenus, cette situation n'est pas substantiellement différente de ce qu'elle était avant l'opération (*CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal : Juris-Data n° 2005-080715 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin*).

Un critère subjectif, ensuite, qui tient à l'intention de l'auteur du texte ou de la décision dont l'application littérale a été recherchée. L'abus de droit ne peut être reconnu que lorsque le contribuable a appliqué littéralement un texte ou une décision à l'encontre des objectifs de ses auteurs.

Au cas particulier, M. C a initialement échappé à l'impôt grâce à un montage, qui, de toute évidence, n'a été conçu qu'à cette fin et dont le caractère artificiel n'est pas sérieusement discutable.

Alors qu'il s'apprêtait à partir à la retraite et à céder sa société, la société Marie-Clémence, M. C détenait plus de 1 % du capital de la société Balmain, qui s'apprêtait à lui acheter l'ensemble de ses parts de la société Marie-Clémence. Cette détention d'une partie du capital de la société cessionnaire faisait obstacle à l'application de l'abattement. L'avant-veille de la cession, le 24 mai 2010, M. C détenait 50 000 actions de la société Balmain, qu'il avait acquises peu de temps auparavant, le 17 mars de la même année, au prix unitaire de 4,45 euros. Ce paquet représentait 1,053 % du capital de cette société.

La veille de la cession, le 25 mai 2010, M. C a fait juste ce qu'il fallait pour passer sous la barre fatidique du 1 % en cédant 4 000 actions Balmain. Le 26 mai 2010, jour de la cession à la société Balmain des titres Marie-Clémence, M. C ne détenait donc que 0,97 % de la société Balmain, et il est resté sous la barre 36 mois et dix jours, soit suffisamment longtemps, à dix jours près, pour pouvoir bénéficier de l'abattement.

Il n'a pas cédé ses actions Balmain à n'importe qui. Il les a cédées au prix unitaire de 4,45 euros (sans réaliser la moindre plus-value, donc, ce qui constitue sans doute un premier indice...) à une société civile immobilière, la société Steniso. Cette société a peu de rapports avec le prêt-à-porter et la couture, cœurs de métier des sociétés Balmain et Marie-Clémence ; elle a pour activité l'acquisition et la gestion de biens immobiliers. Elle a été acquise le 25 mai 2010, pour un prix de trois euros, par deux sociétés civiles, les sociétés Sapafang et Bern Finances, toutes les deux détenues et contrôlées par M. B, homme de confiance de M. C et associé-gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée Bern Audit, commissaire aux comptes de la société Marie-Clémence. Cette société Steniso, indirectement détenue et contrôlée par le bras droit de M. C, ne disposait d'aucune liquidité et n'a disposé, comme actifs, que des seuls titres Balmain. Dans les faits, sa seule activité a consisté à encaisser les dividendes correspondants.

Comment cette société Steniso, valorisée à trois euros et qui ne disposait d'aucun actif et d'aucune liquidité, a-t-elle pu acquérir auprès de M. C 4 000 actions Balmain le 25 mai 2010 et 49 300 autres actions de la même société auprès d'un tiers le 8 juillet suivant, pour un prix unitaire de 15 euros ?

Tout simplement grâce à M. C lui-même, qui lui a avancé les fonds nécessaires. En d'autres termes, M. C a d'abord avancé les fonds nécessaires à l'achat de ses propres actions par la société Steniso, qui lui a concrètement rendu la somme qu'il venait de lui prêter. Puis il lui a prêté les fonds nécessaires à l'acquisition des autres actions Balmain.

Ce n'est qu'une fois le délai de 36 mois écoulé que les choses sont en quelque sorte revenues dans l'ordre. Le 5 juin 2013, par trois actes sous seing privé, M. et M^{me} C. ont acquis pour une somme totale de trois euros (soit le prix payé pour leur acquisition en 2010) l'ensemble des parts de la société Steniso, qui avaient pour sous-jacents les 53 300 actions Balmain. Le même jour, M. C a été nommé gérant de la société Steniso.

L'acquisition de 4 000 actions Balmain et leur conservation pendant un peu plus de 36 mois par la société Steniso ont permis à M. C d'appliquer l'abattement pour durée de détention, et ces actes ne nous semblent avoir eu aucune autre justification.

Alors qu'en juillet 2010 déjà, l'action Balmain se négociait à 15 euros, la société Steniso aurait pu, jusqu'en 2013, céder les actions qu'elle avait acquises pour un prix de 4,45 euros et réaliser ainsi une plus-value tout à fait honorable après avoir remboursé M. C du prêt qu'il lui avait consenti en vue de leur acquisition. Par ailleurs, rien ne justifiait que les sociétés contrôlées par l'homme de confiance de M. C cèdent aux époux C les titres Steniso pour leur prix d'acquisition. Ce prix de trois euros était peut-être justifié le 25 mai 2010, lors de l'acquisition de la coquille vide qu'était alors cette société, qui ne disposait d'aucun actif et d'aucune liquidité. Il ne l'était évidemment plus trois ans plus tard, alors que la société Steniso détenait 53 300 actions Balmain, qui s'étaient nettement valorisées depuis leur acquisition. La société Steniso était certes endettée auprès de M. C, qui à deux reprises lui avait prêté des sommes destinées à l'acquisition des actions Balmain, mais une cession de ces actions lui aurait permis de rembourser son créancier tout en réalisant une plus-value confortable.

M. C vous assure qu'il a souhaité récompenser M. B pour les services qu'il lui avait rendus en l'accompagnant dans le développement de la société Marie-Clémence et la négociation de la cession de cette société à la société Balmain. Il aurait à cet effet cédé à la société Steniso des actions Balmain à un prix exceptionnellement avantageux.

Mais le ministre souligne que si la cession des 4 000 actions Balmain acquises en mai 2010 avait conduit la société Steniso à réaliser une plus-value, cette plus-value, bien qu'honorable, n'aurait pas été suffisamment forte pour constituer une véritable récompense eu égard aux services prétendument rendus. Et en effet, si ces actions avaient été revendues au prix unitaire de 15 euros, la plus-value ne se serait élevée (après remboursement de M. C) qu'à la somme de 42 200 euros avant impôt. M. C soutient à cet égard que la plus-value potentielle sur ces 4 000 actions s'élevait en réalité à la somme de 390 800 euros « compte tenu du programme d'investissement déjà décidé à l'époque, qui devait aboutir au rachat, en 2016, de la société Balmain par une société qatarie pour un prix global de 485 millions d'euros, soit une valeur de 102,15 euros par action Balmain ».

Il est vrai qu'en juin 2016, la société Balmain a été achetée pour près de 500 millions d'euros par la société Mayhoola, fonds d'investissement qatari. Mais rien n'indique qu'en 2010, cette valorisation et cette acquisition étaient programmées, voire même seulement envisagées. On peut d'autant plus en douter qu'elles ne sont à aucun moment évoquées par le contribuable ou ses représentants au cours de la procédure d'imposition pour justifier l'acquisition et la déten-

tion d'actions Balmain par M. B. Elles ne sont à aucun moment évoquées devant les premiers juges. Elles ne sont évoquées pour la première fois que devant vous, soit après coup.

M. C ajoute que M. B a finalement renoncé à percevoir la plus-value sur les actions Balmain en contrepartie du versement d'une somme de 300 000 euros. Mais il résulte de l'instruction que le versement de cette somme par M. C n'est prévu que par une transaction du 17 décembre 2015, dont rien n'établit qu'elle a été enregistrée et qui a surtout été conclue à une date à laquelle les premiers juges avaient déjà été saisis, plus de quatre mois après la décision de rejet de la réclamation préalable, plus d'un an après la mise en recouvrement de l'imposition en litige, plus de deux ans après l'acquisition des parts de la société Steniso par M. C. On ne peut pas exclure qu'elle ait été conclue pour les besoins de la cause, le versement de cette somme n'ayant jamais été prévu auparavant.

Le ministre évoque aussi la chronologie des opérations (cession du nombre d'actions Balmain nécessaire la veille du jour J et rachat indirect de ces actions quelques jours seulement après la fin du délai de trois années) et la circonstance que l'intervention de la société Steniso, qui n'était qu'une coquille vide, n'a été rendue possible que grâce aux prêts consentis sans contrepartie aucune par M. C lui-même.

L'acquisition de 4 000 actions Balmain et leur conservation pendant un peu plus de 36 mois par la société Steniso n'ont ainsi pas eu d'autres effets que de permettre à M. C d'appliquer l'abattement. Hormis cet indéniable avantage fiscal, la situation des uns et des autres est identique en juin 2013 à ce qu'elle était en mai 2010. Le critère objectif de l'abus de droit par fraude est donc de toute évidence rempli.

Quant au critère subjectif, si la condition de détention de moins de 1 % de la société cessionnaire pendant un délai d'au moins trois ans à compter de la date de la cession avait été imposée par la loi fiscale elle-même, vous l'auriez aussi sans nul doute jugé rempli en l'espèce en raison du caractère purement artificiel du montage, dont on répète qu'il a été spécifiquement élaboré pour permettre à M. C d'appliquer l'abattement.

L'exemple le moins discret de montage artificiel est peut-être, comme en l'espèce, le recours à l'interposition artificielle d'une ou de plusieurs sociétés, *a fortiori* lorsqu'elle(s) est (sont) dépourvue(s) de substance économique (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 11 mai 2015, n° 365564, Sté Natixis : Dr. fisc. 2015, n° 31-35, comm. 526, concl. É. Bokdam-Tognetti, note N. de Boynes ; RJF 8-9/2015, n° 718. – V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2015, n° 38, étude 557, spéc. n° 21). Or, le Conseil d'État considère qu'il n'est jamais dans l'intention de l'auteur d'un texte fiscal qu'il soit fait application de ce texte à un contribuable grâce au recours à un montage artificiel (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 avr. 2012, n° 343709, Sté Abbey National Treasury Services : RJF 7/2012, n° 735 ; BDCF 7/2012, n° 89, concl. L. Olléon. – CE, plén., 13 oct. 2017, n° 396954, Verdannet : Procédures 2017, comm. 327).

Comme l'expliquait É. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision Natixis, le critère de la recherche d'une application littérale de la loi à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur « peut être regardé comme implicitement rempli, dès lors que le régime des sociétés mères [dont l'application avait été remise en cause par le service en l'espèce] ne saurait avoir été conçu par ses auteurs pour des montages dépourvus de tout intérêt économique, impliquant des filiales sans substance créées à des seules fins fiscales ». Plus récemment, Emmanuelle Cortot-Boucher, dans ses conclusions sur une décision Sté Ingram Micro rendue le 19 juillet 2017 (CE, 3^e et 8^e ch., 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : Dr. fisc. 2017, n° 43-44, comm. 529, p. 62, note O. Fouquet ; RJF 11/17, n° 1120), rappelait aux membres du Conseil d'État qu'il leur arrivait « de constater que le critère objectif était rempli sans caractériser précisément l'intention

des auteurs de la norme, et en constatant seulement l'artificialité, l'absence de substance ou le caractère de « montage » des opérations réalisées par le contribuable », cette « facilité » pouvant se justifier « par l'idée que l'intention des auteurs de la norme est par principe bafouée lorsqu'un contribuable crée de manière artificielle l'apparence qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'un dispositif de faveur. Autrement dit, le législateur n'envisage jamais que les situations dans lesquelles l'apparence et la réalité coïncident ; il exclut toujours de son viseur les hypothèses de trompe l'œil ». En résumé, « les auteurs d'un texte fiscal ne peuvent jamais avoir eu pour intention d'en faire bénéficier un montage artificiel » (L. Olléon, dans ses conclusions sur la décision *Sté Abbey national treasury services*).

En l'espèce, le caractère artificiel de l'interposition de la société Steniso ne fait aucun doute.

Cette société, qui n'était qu'une coquille vide, n'avait aucune substance économique. Dépourvue d'actifs, dépourvue de liquidités, elle n'a servi, le temps que le délai de trois ans s'écoule, qu'à **abriter** 4 000 actions Balmain et à acquérir d'autres actions de la même société pour le compte de M. C, tout en préservant le bénéfice de l'abattement qu'il avait appliqué. Dans les faits, elle n'a eu aucune autre activité. Et elle n'a fonctionné que grâce au financement de M. C lui-même, unique bénéficiaire du montage, qui a consenti des prêts sans rémunération, et bien sûr à la présence de son homme de confiance, M. B.

Nous pensons pouvoir affirmer, dans ces conditions, que vous n'auriez pas été réunis si le service avait reproché à M. C un abus de droit par fraude à la loi.

5 – Le problème, au cas particulier, et c'est la raison pour laquelle votre formation de jugement est appelée à se prononcer aujourd'hui, c'est que le service lui a reproché une fraude à la doctrine.

Ce n'est pas la loi, en effet, qui a fixé la condition de détention de moins de 1 % de la société cessionnaire pendant un délai d'au moins trois ans à compter de la date de la cession. La loi, elle, vous vous en souvenez, refuse le bénéfice de l'abattement au cédant qui, sur cette même période, détient des parts de la société cessionnaire, **quel que soit le pourcentage de capital détenu**.

C'est l'instruction administrative référencée 5 C-1-07 du 22 janvier 2007 qui assouplit la loi en admettant que le bénéfice de l'abattement soit étendu aux cédants actionnaires de la société cessionnaire tant qu'ils ne détiennent pas plus de 1 % du capital de celle-ci pendant 36 mois minimum.

Il n'a donc pas été fait une application littérale de la loi, mais une application littérale de la doctrine, au sens de l'article L. 80 A du LPF. Or, fâchés depuis plus de vingt ans, l'abus de droit et la doctrine ne font pas bon ménage.

S'il ne nous semble faire aucun doute qu'un contribuable peut se voir reprocher un abus de droit lorsqu'il bénéficie d'une doctrine grâce à des actes fictifs (hypothèse de l'abus de droit par fictivité), la jurisprudence considère traditionnellement que l'abus de droit par fraude à la doctrine n'existe tout simplement pas.

Par un avis d'Assemblée Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO) du 8 avril 1998, rendu à l'occasion de l'affaire dite des *fonds turbo*, dont certains d'entre vous se souviennent sans doute avec précision, le Conseil d'État a considéré que : « Dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'Administration dans une instruction ou une circulaire, l'Administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du LPF et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que ce contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispo-

sitions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne » (*CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, Sté Distribution de chaleur Meudon et Orléans (SDMO) : Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard*).

S'il existe en droit fiscal des socles réputés inébranlables, cette jurisprudence en fait assurément partie. Et il faut bien avouer qu'elle repose sur **des fondements théoriques solides**.

Alors que l'abus de droit par fraude suppose une méconnaissance de l'intention de l'auteur du texte ou de la décision dont l'application littérale a été recherchée par le contribuable, il n'est pas possible de trahir l'esprit de la doctrine parce qu'elle n'en a tout simplement pas. « LA DOCTRINE N'A AUCUN ESPRIT » (majuscules dans le texte). Plus qu'une formule marquante, ce titre de Jérôme Turot, niché dans une chronique (*J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : RJF 5/92, p. 371*), est devenu un véritable Commandement, comme gravé à jamais dans les Tables de la loi fiscale, que des générations de fiscalistes se transmettent précieusement, la main tremblante, sans oser les questionner.

La « doctrine », qui n'est rien d'autre qu'une interprétation de la loi fiscale par l'administration fiscale, n'est opposable à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF qu'à la condition qu'elle ajoute à la loi ou qu'elle la contredise. Émanant de l'Administration, qui n'est pas compétente pour ce faire, elle ne peut ainsi faire échec à l'application de la loi fiscale qu'à la condition d'être elle-même illégale.

Le juge refuse par principe d'interpréter cette interprétation. Par une décision du 7 avril 2010, le Conseil d'État a souligné que, pour l'application de l'article L. 80 A du LPF, le juge « ne pouvait légalement interpréter les intentions de ses auteurs quant au champ d'application » d'une instruction (*CE, 10^e et 9^e ss-sect., 7 avr. 2010, n° 316083, min. c/ M^{me} Hardy : JurisData n° 2010-004287 ; Dr. fisc. 2010, n° 20, comm. 313 ; RJF 6/2010, n° 616*). Par une décision Corbi du 30 décembre 2011, le Conseil d'État a encore jugé que si les dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF « instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations ; que le juge ne peut se fonder sur les intentions des auteurs d'une instruction pour apprécier l'étendue de son champ d'application » (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 341722, Corbi : RJF 3/2012, n° 272*).

On comprend ce refus du juge : la doctrine doit être appliquée littéralement, strictement, au moins parce qu'elle est un acte illégal, qui ne crée des droits que par le truchement de l'article L. 80 A du LPF.

Et bien sûr, si le juge ne peut pas lui-même interpréter l'interprétation, le contribuable ne peut se voir reprocher de ne pas l'avoir fait et doit *a fortiori* en être dispensé. Alors qu'il ne peut prétendre au bénéfice de la doctrine qu'à la condition d'en respecter les prévisions (donc de s'y conformer strictement), il n'a pas à s'interroger lui-même sur l'intention de ses auteurs, qu'il n'a pas à rechercher. Autrement dit, alors que le contribuable ne peut bénéficier d'une doctrine qu'à la condition de l'avoir strictement appliquée, il ne doit pas être inquiet pour avoir cherché à s'y conformer.

C'est justement parce que l'application littérale de la doctrine est « exclusive de toute recherche de l'intention de l'auteur » (*V. conc. R. Victor ss CE, 8^e et 3^e ch., 24 oct. 2018, n° 413935, Sté Simcorp A/S, Sté Simcorp France*), que le juge de l'impôt refuse de voir une interprétation formelle opposable dans les énonciations contradictoires ou ambiguës d'une instruction (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 16 janv. 2006*,

n° 260150, *Sté Moët Hennessy Louis Vuitton : JurisData n° 2006-080833 ; Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 429 ; RJF 2006, n° 361*) ou dans les termes généraux d'une réponse ministérielle (*CE, (na), 26 avr. 2018, Sté Bureau Veritas, n° 415812 : RJF 11/18 n° 1144*).

En somme, et pour reprendre les mots de Guillaume Goulard dans ses conclusions sur l'avis *SDMO*, « le contribuable doit pouvoir prendre au pied de la lettre les dispositions d'une instruction administrative, sans avoir à s'interroger sur les intentions de ses auteurs. Il peut légitimement présumer, s'il s'agit d'un cadeau fiscal, que l'Administration savait ce qu'elle faisait et qu'il existait une contrepartie pour l'intérêt général. Il n'a pas besoin de s'interroger davantage ».

Le service ne peut donc pas opposer au contribuable les intentions des auteurs de la doctrine. L'inverse serait d'ailleurs périlleux, pour au moins deux raisons qui sont intimement liées.

D'une part, contrairement à la loi, la doctrine n'est pas précédée de travaux préparatoires, que l'on pourrait explorer pour dénicher telle intention ou tel but. Il n'existe aucun document où l'on pourrait facilement identifier une intention. Le contribuable ne peut pas davantage se tourner avec profit vers l'intention du législateur. Par nature, l'intention de l'auteur d'une doctrine opposable (donc, nécessairement illégale) s'écarte inévitablement de l'intention qui a guidé le législateur lorsqu'il a adopté la loi interprétée.

D'autre part – et c'est la seconde raison –, le risque serait alors d'être dépendant d'une intention exprimée a posteriori par le service lui-même, au stade du contrôle, voire au stade contentieux. Pour des questions évidentes de sécurité juridique, il n'est pas concevable que le service vérificateur puisse opposer au contribuable telle une vérité, une intention qu'il déterminerait à ce stade et qui, de toute évidence, ne pourrait pas être utilement discutée par un contribuable dépourvu d'outils adéquats à cette fin.

On touche là du doigt le fondement essentiel de cette jurisprudence : la sécurité juridique. Comme le note finement Jérôme Turot, ce qu'il est convenu d'appeler la « doctrine » est en réalité « une restriction au droit de reprise ». Le législateur empêche l'Administration d'exercer son droit de reprise à l'égard d'un contribuable qui s'est strictement conformé à l'interprétation qu'elle avait préalablement fait connaître de la loi fiscale applicable. Loin d'être « une élucubration du législateur fiscal », cette garantie destinée à assurer la sécurité juridique du contribuable constitue la traduction d'un principe général du droit, que Jérôme Turot rattache à « l'interdiction faite à l'Administration de trahir la confiance suscitée » et au « souci de préserver la stabilité des situations juridiques ».

C'est ce qui explique au fond que, pour bon nombre d'auteurs, permettre au service de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit à l'encontre des contribuables qui se sont strictement conformés à la doctrine revient ni plus ni moins à remettre en cause la sécurité juridique que le législateur leur garantit pourtant. Et cette remise en cause est d'autant plus grave que cette procédure, vous le savez bien, est dérogatoire à la procédure de droit commun qu'est la procédure de rectification contradictoire, avec des garanties moindres (que l'on songe à l'incompétence de la commission des impôts) et des conséquences potentiellement graves, tant en termes de charge de la preuve (lorsque le comité de l'abus de droit fiscal a validé le recours à cette procédure) qu'en termes strictement financiers, avec des pénalités qui s'élèvent **en principe** à 80 % (les pénalités ne sont ramenées à 40 % que par exception, lorsque, précise l'article 1729 du CGI, « il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire »).

À ce jour, le seul risque, pour le contribuable qui cherche à se placer dans les clous de la doctrine, c'est de voir le service lui reprocher de ne pas en respecter strictement les prévisions et d'en remettre en cause le

bénéfice à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire ou de taxation d'office.

6 – C'est pourtant cette jurisprudence que les premiers juges ont « frontalement mais sciemment » remise en cause en cas de montage artificiel, et **plusieurs considérations nous conduisent à vous inviter à confirmer leur position**.

La première est l'évolution de la définition de l'abus de droit et la modification de l'article L. 64 du LPF.

Quelques années après l'avis *SDMO*, par la décision de section *Sté Janfin* du 27 septembre 2008, le Conseil d'État a posé un « principe général du droit à la répression des abus de droit » en permettant au service, au-delà des termes mêmes de l'article L. 64, d'écarter comme ne lui étant pas opposables (...) les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles » (*CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : JurisData n° 2006-081020 ; Lebon, 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; Procédures 2006, comm. 284, note J.-L. Pierre ; RJF 12/2006, n° 1583, chron. Y. Benard, p. 1083 ; BJS 2007, n° 12, p. 104, note S. Reeb-Blanluet ; BGFE 12/06, p. 30 et s., obs. N. Chahid-Nourai ; BGFE 6/2006, chron. A. d'Hieux-Lardon et Th. Lefebvre, p. 1 ; RTD com. 2006, p. 934, obs. Ph. Martin. – V. O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit : Dr. fisc. 2006, n° 47, étude 65. – P. Dibout, Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi : JCP E 2006, 2820. – P. Collin, Procédures fiscales, in L'année fiscale : Dr. fisc. 2007, n° 25, étude 631*).*

L'abus de droit par fraude à la loi existait déjà, mais la décision *Janfin* a fixé et légué cette « célèbre formulation » (O. Fouquet), que le législateur a largement reprise à son compte lorsqu'il a, quelques mois plus tard, modifié l'article L. 64 par la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, portant loi de finances rectificative pour 2008. Simplement, il s'en est écarté sur un point essentiel : au lieu de se contenter de viser l'application littérale de « textes », il a ajouté à la formulation le mot « décisions ».

Autant il est admis, comme le note le Président Racine (*P.-F. Racine, Existe-t-il des décisions dont on puisse abuser ? : Dr. fisc. 2010, n° 23, étude 357*), que les textes visés par la jurisprudence et l'article L. 64 sont les normes à effets fiscaux compétemment édictées, autant le sens du mot « décisions » fait débat depuis 2008.

L'Administration, elle, a rapidement fait sa religion. Commentant le nouvel article L. 64 par une instruction référencée 13 L-9-10 publiée au BOI du 9 septembre 2010 et figurant à ce jour au BOI-CF-IOR-30, à jour au 24 novembre 2014, elle a indiqué que : « les décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi s'entendent de celles qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit. Il en résulte que les instructions administratives publiées au bulletin officiel des impôts ne sont pas constitutives de décisions au sens de l'article L. 64 du LPF, dans la mesure où elles ont en principe pour seul objet de commenter la norme (loi, décret ou arrêté) et donc qu'elles ne créent pas du droit. Il peut en être différemment des instructions dont les dispositions outrepassent le commentaire et comportent aussi une interprétation qui ajoute à la norme : dans l'hypothèse où un contribuable fait une application littérale d'une telle instruction à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur, la procédure de l'abus de droit est susceptible de s'appliquer ». En d'autres termes, pour l'administration, il faut entendre par « décisions » les interprétations formelles de la loi fiscale ou les prises de position formelles, opposables au service sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Cette position est loin de faire l'unanimité, sans pour autant que ses détracteurs soient tout à fait d'accord entre eux.

Dans trois avis récents n° 2015-07, 2015-08 et 2015-09 du 6 novembre 2015 (*Comité de l'abus de droit fiscal : avis rendus au cours des séances des 6 et 27 novembre 2015 : Dr. fisc. 2016, n° 7-8, étude 173*), le Comité de l'abus de droit fiscal a rappelé avec force, sous l'autorité du Président Bachelier, qu'une instruction opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, « n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L. 64 du LPF, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction. Le comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où les contribuables et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut, en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du LPF ».

Le Président Fouquet considère, pour sa part, que l'ajout du mot « décisions » n'est qu'un accident dont il faudrait tout simplement ne pas tenir compte en attendant patiemment qu'il soit corrigé ou neutralisé par la jurisprudence (*O. Fouquet, L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ? : Dr. fisc. 2009, n° 42, act. 316*).

D'autres auteurs refusent d'en tenir compte au nom de la sécurité juridique. C'est le cas de Pierre Fernoux, par exemple. Dans un article intitulé *Quelles sont les décisions dont on pourrait abuser ?*, l'auteur, qui omet d'ailleurs de répondre à la question qu'il a posée, oppose les arguments traditionnels : un contribuable ne peut pas abuser d'une doctrine alors qu'il ne connaît pas l'intention de son auteur, et l'inverse conduirait « à la remise en cause d'une construction jurisprudentielle assurant précisément cette sécurité de manière particulièrement satisfaisante » (*P. Fernoux, Quelles sont les décisions dont on pourrait abuser ? : Dr. fisc. 2017, n° 49, act. 650*).

Quant au Président Racine, s'il admet qu'il faut bien tenir compte du mot « décisions », ajouté à la formulation classique par un législateur qui a nécessairement visé autre chose que les « textes », il en restreint toutefois sensiblement la définition aux seuls actes qui se rattachent à l'acte d'imposer (soit à la mise en recouvrement), « c'est-à-dire un acte individuel », au motif qu'il n'existe pas, en principe, d'imposition collective. Se fondant sur « cette ligne rouge », il comprend dans la définition « les actes qui conditionnent directement le contenu de l'acte d'imposition, savoir ceux qui déterminent le principe ou le montant de l'imposition d'un contribuable ». Il en tire deux conséquences : d'une part, constituent des décisions, au sens de l'article L. 64, les décisions d'agrément et les prises de position explicites opposables sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF ; d'autre part, « ne peuvent constituer des décisions au sens de l'article L. 64 du LPF des prises de position à caractère général et impersonnel, quand bien même elles procèdent de toute évidence d'un acte de volonté de l'Administration ».

Il ne fait aucun doute, et le Président Fouquet l'a parfaitement démontré, que l'origine de l'ajout du mot « décisions » est bien **accidentelle**. Cet ajout est « le résultat d'un mouvement brownien d'interactions aléatoires dont l'origine est due à une improvisation qui demeurera inexpliquée, de la direction de la sécurité sociale ». Il résulte d'un souhait d'harmoniser les législations en matières fiscale et sociale, qui n'a finalement pas été satisfait. Est-ce à dire pour autant qu'il n'est **que** ça ? Sans doute pas. Car si l'origine de l'ajout est accidentelle, son maintien ne l'est pas.

Dans son rapport n° 1297, fait au nom de la commission des finances et déposé le 4 décembre 2008, le député Gilles Carrez note, s'agissant du terme « décisions », que « sont visées en particulier les décisions ministérielles ayant une portée générale ». Pour le rapporteur général de la commission, le mot ne recouvre pas uniquement ces « décisions ». C'est le sens de l'expression « en particulier » qu'il emploie, et on peut admettre, avec le Président Racine, que ce mot recouvre aussi les prises de position individuelles. Mais il recouvre bien les décisions du ministre ayant une portée générale. Il s'agit des actes pris par ou pour le compte du ministre, ayant une portée générale – autrement dit, ne concernant pas spécifiquement tel cas particulier –, et qui constituent des **décisions** à proprement parler parce qu'ils contraignent le service et produisent des effets juridiques. En matière fiscale, cela a un sens qui n'échappe à personne...

Au Sénat, un amendement a été déposé au nom de la commission des finances pour supprimer le mot « décisions ». Le rapporteur général, M. Philippe Marini, a bien peu défendu cet amendement, en se bornant à indiquer qu'il s'agissait « d'un amendement essentiellement rédactionnel ». Il est difficile de tirer des enseignements de cette déclaration lapidaire. Estimait-il que le mot « décisions » était redondant et inutile ? Ou refusait-il sciemment d'élargir le champ de l'abus de droit ? Nous ne le saurons pas aujourd'hui.

Toujours est-il que le ministre s'est opposé à l'amendement par des motifs qui rejoignent les propos de Gilles Carrez. Il n'est sans doute pas inutile de vous les rappeler : « monsieur le rapporteur général, je préférerais le maintien de la rédaction initiale du Gouvernement. On évoque les décisions du ministre en matière fiscale. Très souvent, les cas sont compliqués, et une décision vaut, d'une certaine façon, jurisprudence. En matière fiscale, il est très important de pouvoir faire référence aux décisions pour éviter un détournement du droit ».

Pourquoi n'est-il pas inutile de vous livrer cette citation, alors même que le message est excessivement mal formulé ? Parce qu'il n'est pas obscur pour autant et parce que, l'amendement ayant été immédiatement et sans discussion retiré par le rapporteur général, l'ajout du mot ayant ensuite été adopté, le Parlement doit, par son vote, être regardé comme s'étant approprié les motifs du ministre. Même si l'ajout du mot « décisions » a une origine accidentelle, ce que nous admettons sans peine, le vote lui ne l'est pas : le Parlement doit bien être regardé comme ayant **voulu** modifier en ce sens l'article L. 64 du LPF.

Vous aurez d'ailleurs relevé que le législateur semble vouloir persévérer. L'article 48 bis du projet de loi de finances pour 2019 adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 20 novembre dernier rétablit l'article L. 64 A du LPF et institue ce que le Président Fouquet appelle le « mini-abus de droit » (*O. Fouquet, Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 519*).

Il ne vous a pas échappé qu'il s'agit d'une nouvelle procédure de répression, qui ne sanctionne que les seuls abus de droit par fraude (et non par fictivité), mais qui pourrait être mise en œuvre lorsque le but fiscal n'est que « principal » (il n'aurait plus besoin de l'être exclusivement), la contrepartie dans l'esprit des députés résidant dans la non-application des pénalités pour abus de droit. Quoi que l'on pense au fond de cet ajout, le fait est que le nouvel article, qui résulte d'un amendement parlementaire présenté en particulier par le rapporteur général au nom de la commission des finances, vise bien « le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ».

Si l'ajout du mot « décisions » en 2008 n'avait été qu'accidentel, nous voulons croire que l'erreur n'aurait pas été commise à nouveau dix ans plus tard. Autrement dit, si l'Assemblée nationale en 2018

adopte la formulation du critère subjectif de l'abus de droit retenue en 2008 par le législateur, c'est qu'elle estime elle-même qu'elle convient et qu'au fond, le législateur ne s'était pas trompé, ou pour le moins qu'elle n'a pas à être corrigée sur ce point.

Comment déterminer l'intention qui a alors été la sienne en 2008 ? Vous pourriez être tentés de présenter une demande d'avis au Conseil d'État sur ce point, sur le fondement de l'article L. 113-1 du Code de justice administrative, mais deux raisons, au moins, militent selon nous contre cette tentative.

D'une part, il n'est pas tout à fait certain qu'une telle demande soit recevable. Il faudrait qu'elle porte sur une question de droit « *se posant dans de nombreux litiges* ». Or, le fait que la question qui nous occupe n'ait, à ce jour, donné lieu, à notre connaissance, qu'au jugement contesté devant vous, alors que la nouvelle version de l'article L. 64 a près de dix ans, nous permet de penser que cette condition n'est pas satisfaite. D'autre part et surtout, il vous appartient de déterminer l'intention du législateur. Cela relève naturellement de votre office, et vous êtes parfaitement rompus à l'exercice, dont vous maîtrisez la technique.

Précisément, l'exercice consiste, lorsque la loi n'est pas suffisamment claire, à se reporter aux travaux préparatoires.

Et au cas particulier, il nous paraît sans doute exagéré de qualifier les travaux préparatoires d'indigents, à l'instar du Président Fouquet. Vous admettez qu'ils sont peu étoffés, mais ils donnent tout de même des réponses et ils dispensent d'exhumer des textes octogénaires, comme la jurisprudence l'a déjà fait (vous penserez avec nous à la célèbre décision *CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juill. 2013, n° 356523, min. c/ SAS Garnier Choiseul Holding, n° 352989, min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding et n° 360706, min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 11/2013, n° 1064, chron. E. Bokdam-Tognetti, p. 883 ; Dr. sociétés 2013, comm. 194, J.-L. Pierre*).

Les travaux préparatoires de la loi de 2008 indiquent clairement que le législateur a **sciemment** ajouté le mot « *décisions* », en renonçant à sa suppression pour des motifs exprimés par le ministre mais qu'il a nécessairement adoptés. Les travaux préparatoires indiquent à cet égard que le législateur était bien informé de ce que ce mot « *décisions* » visait à *minimales* décisions ministérielles à portée générale, à effets fiscaux et valant jurisprudence, distinctes des « *textes* », entendus, on l'a dit, comme des normes à effets fiscaux compétemment édictées. Vous trouvez là, assez précisément et fidèlement livrée, la définition de l'interprétation formelle de la loi fiscale opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Le Professeur Collet, parmi d'autres, n'a guère de doutes à ce sujet, qui souligne, non sans esprit, que le terme « ne peut être lu que comme renvoyant à un élément de doctrine administrative », sauf à se livrer, pour préserver la « théorie de l'interprétation littérale de la doctrine », « à une interprétation bien peu littérale de la loi » (*CE, 8^e et 3^e ch., 26 avr. 2018, n° 417809, Rycke : JurisData n° 2018-006946 ; Dr. fisc. 2018, n° 24, comm. 298, concl. R. Victor, note M. Collet*). Nous ajouterons que le terme ne peut être lu qu'ainsi, sauf à insulter le législateur et le ministre, en les soupçonnant de ne pas connaître la jurisprudence *SDMO*, qui n'a pourtant pas pu leur échapper, et, plus improbable encore, l'existence et les spécificités de la doctrine fiscale.

Pourquoi, au lieu d'ajouter le mot « *décisions* », ne pas l'avoir dit en ces termes ou ne pas avoir recopié l'article L. 80 A ? Probablement par facilité et aussi, sans doute, de façon à élargir le plus possible et le plus simplement possible le champ de l'abus de droit. Comme le souligne Laurent Vallée (*L. Vallée, L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? : FR 7/2009, n° 23*), « ce mot est le plus général pour qualifier, en droit public, les actes unilatéraux de l'administration ».

Il ne nous semble guère contestable que, pour le législateur, le mot « *textes* » ne suffisait pas. Par l'ajout du mot « *décisions* », il a volontairement élargi le champ de l'abus de droit en visant des actes non couverts par le seul mot « *textes* ». Et nous considérons qu'il a entendu viser, au moins, les actes du ministre incompétamment édictés et ayant des effets de droit fiscaux, soit les interprétations formelles de la loi fiscale opposables sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Vous pourriez avoir quelques réticences à qualifier les interprétations formelles de « *décisions* », tant quelques membres éminents de la doctrine fiscale répètent depuis des années que la doctrine est du « non-droit » (Jérôme Turot) et qu'elle ne constitue pas une « norme » à proprement parler.

Il existe un débat à ce sujet, et même les membres du Conseil ne sont pas tous unanimes. Commentant tous les deux l'avis *SDMO*, Stéphane Verclytte (*S. Verclytte, « Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique » : RJF 5/1998, p. 359*) nous assure que « le Conseil d'État ne s'est pas fondé sur l'idée que la doctrine était du « non-droit » », alors qu'Émilie Bokdam-Tognetti, dans une chronique parue quelques années plus tard à la RJF (*É. Bokdam-Tognetti, L'article L. 80 A du LPF et l'annulation pour excès de pouvoir : un mariage hors norme » : RJF 5/2013*), affirme que « le Conseil d'État a implicitement mais nécessairement refusé de regarder la doctrine comme une norme ». Dans ses conclusions sur ce même avis, Guillaume Goulard estimait pourtant qu'il était périlleux de soutenir que la doctrine n'était pas une « règle » et ne contenait pas des normes alors qu'« elle est illégale parce qu'elle présente un caractère réglementaire ».

Depuis l'avis *SDMO*, la Haute juridiction a apporté quelques précisions sur la nature de la doctrine. Elle a ainsi souligné en particulier que l'article L. 80 A du LPF n'avait « ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi » (*CE, sect., 8 mars 2013, n° 353782, M^{me} Monzani : JurisData n° 2013-003980 ; Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 240, concl. É. Crépey, note O. Fouquet ; RJF 5/2013, n° 518 ; BDCF 5/2013, n° 60, concl. É. Crépey. – V. également J. Turot, Le roi et le moulin. Brèves observations sur l'avis Monzani : Dr. fisc. 2013, n° 15, act. 203. – É. Bokdam-Tognetti, L'article L. 80 A du LPF et l'annulation pour excès de pouvoir : un mariage hors norme : RJF 5/2013, p. 403*). Et elle a aussi considéré que la doctrine ne pouvait pas être regardée comme une « règle de droit » dont il pouvait être fait application, au sens de l'article L. 190 du LPF (*CE, sect. 30 déc. 2013, n° 350100, St Rallye : JurisData n° 2013-031620 ; Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 256, concl. N. Escaut, note O. Fouquet ; RJF 3/2014, n° 290*).

7 – À la vérité, ce débat, très stimulant pour les théoriciens et les exégètes, risque de nous éloigner quelque peu de la question que pose l'article L. 64 du LPF dans sa version issue de la loi de 2008, et qui est de savoir si, **au sens et pour l'application de cet article**, la doctrine est une « *décision* ».

En droit public général, une décision est un acte qui s'impose à ses destinataires sans leur consentement. Or, une doctrine opposable s'impose aux agents du service, ce qui ouvre l'accès au prétoire aux administrés qui entendent en obtenir l'annulation. Par ailleurs, et même Jérôme Turot est d'accord sur ce point, une doctrine n'est peut-être pas du droit, mais elle est bien créatrice de droits, en tant qu'elle méconnaît ou ajoute à la loi fiscale (*CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124, Assoc. freudienne et a., et n° 55137, Robinet et a. : Lebon, p. 111 ; Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1272 ; RJF 1990, n° 674 ; RJF 1990, chron. J. Turot, p. 535*).

Il ne faut pas oublier qu'au sens de l'article R. 421-1 du Code de justice administrative, une instruction ou une circulaire fiscale peut constituer une « *décision* » si elle revêt un caractère impératif au sens de la jurisprudence *Duvignères* (*CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, M^{me} Duvignères : JurisData n° 2002-064827 ; Dr. adm. 2003,*

comm. 73 ; RFD adm. mars-avr. 2003, concl. P. Fombeur, p. 280 ; AJDA 17 mars 2003, chron. F. Donnat et D. Casas, p. 487). Ce n'est ni artificiel, ni exclusivement téléologique. La jurisprudence ne les qualifie pas de décisions seulement pour permettre de les attaquer. Le croire serait réducteur. Elle les qualifie ainsi parce qu'elles contraignent effectivement le service, et les interprétations formelles opposables le contraignent précisément à ne pas appliquer complètement et correctement la loi fiscale.

Vous connaissez bien le considérant de principe de la décision *Duvignères* : « l'interprétation que par voie, notamment, de circulaires ou d'instructions l'autorité administrative donne des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en œuvre n'est pas susceptible d'être déferée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif, elle ne saurait, quel qu'en soit le bien fondé, faire grief ; qu'en revanche, les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être regardées comme faisant grief, tout comme le refus de les abroger ; que le recours formé à leur encontre doit être accueilli si ces dispositions fixent, dans le silence des textes, une règle nouvelle entachée d'incompétence ou si, alors même qu'elles ont été compétemment prises, il est soutenu à bon droit qu'elles sont illégales pour d'autres motifs ; qu'il en va de même s'il est soutenu à bon droit que l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter, soit méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elle entendait expliciter, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure ».

Comme le souligne Anne Iljic dans une chronique récente (*A. Iljic, « Foires aux questions, carte des pratiques et montages abusifs et autres objets mal identifiés : que peut-on contester ? » : RJF 10/17*), « le critère de recevabilité » est « l'intention de l'auteur de l'acte », qui doit avoir voulu rendre cet acte « porteur d'une obligation ».

Or, au fond, la doctrine n'existe que si elle oblige le service à méconnaître la loi fiscale. Dans le cas contraire, elle n'en est qu'un fade commentaire. Une interprétation formelle de la loi fiscale opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF est dès lors nécessairement impérative, au sens de cette jurisprudence, et elle constitue par suite une décision, au sens de l'article R. 421-1 du Code de justice administrative (*par ex. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 1^{er} mars 2004, n° 254081, Syndicat national des professions du tourisme CGC : JurisData n° 2004-080492 ; Dr. fisc. 2004, n° 38, comm. 705, concl. G. Goulard ; RJF 5/04, n° 520*). À l'instar de Laurent Vallée, on ne comprendrait pas qu'une décision au sens de cet article ne puisse pas être une décision au sens de l'article L. 64 du LPF, qui ne donne à ce mot aucune définition spécifique.

À nos yeux, il ne fait aucun doute que, lorsqu'ils évoquent les décisions ministérielles valant jurisprudence, les travaux préparatoires de la loi de 2008 visent, au moins, les actes du ministre ou pris en son nom, qui s'imposent au service et créent incompétamment une obligation pour les agents et, en miroir, des droits pour les contribuables.

Faut-il restreindre les « décisions », au sens de l'article L. 64, aux seuls actes individuels, comme le pense le Président Racine ? Nous ne vous ferons pas l'offense de rappeler qu'en droit public général, une décision n'est pas nécessairement individuelle. Nous nous bornerons surtout à souligner que rien n'indique, à la lecture des travaux préparatoires, que le législateur a entendu restreindre de cette façon la définition du mot « décisions ». Bien au contraire, puisque ces travaux visent, « en particulier », les décisions à portée générale.

Ajoutons – mais peut-être manquons-nous d'imagination – que l'on voit mal comment un contribuable pourrait abuser d'un acte se rattachant à une décision individuelle d'imposition le concernant.

En premier lieu, il nous faut bien l'avouer : hormis les prises de position formelle et les décisions d'agrément, nous peinons à trouver d'autres actes susceptibles de se rattacher à une décision individuelle

d'imposition et de constituer eux-mêmes des décisions. La plupart des actes qui se rattachent à la décision individuelle d'imposition ne constituent jamais des décisions. On pense bien sûr aux actes de la procédure d'imposition, que la jurisprudence qualifie invariablement d'actes non détachables de cette procédure, insusceptibles d'être déferés au juge de l'excès de pouvoir (*CE, 9^e et 8^e ch., 14 févr. 1996, Bourgeois, n° 138423 : RJF 4/96, n° 489*).

En deuxième lieu, pour pouvoir appliquer littéralement une décision, encore faut-il peut-être qu'elle soit **littérale**, ce qui implique qu'elle contienne à proprement parler des dispositions et qu'elle soit dès lors motivée. Or, les décisions individuelles se rattachant à une décision d'imposition ne le sont pas nécessairement. On aurait même tendance à penser qu'elles sont peu nombreuses à l'être.

Une décision accordant un agrément, par exemple, n'a pas à être motivée puisqu'elle ne constitue pas une décision défavorable au sens de l'article L. 211-2 du Code des relations entre le public et l'administration. Une décision refusant d'accorder un agrément – à supposer qu'on puisse en abuser, ce qui reste à démontrer – n'a pas à l'être non plus lorsque l'agrément est discrétionnaire et que son obtention ne constitue donc pas un droit (*CE, 25 nov. 1994, n° 118171, Sté d'exploitation des faïenceries de Niderviller et Pornic : Dr. fisc. 1995, n° 40, comm. 1864 ; RJF 1/1995, n° 77*).

En outre, s'il est vrai que, pour l'application du 1^o de l'article L. 80 B du LPF, une prise de position formelle doit être explicite et dépourvue d'ambiguïté (*CE, 3^e ch., 22 juill. 2016, n° 387191 : RJF, 11/2016, n° 991*), il a été jugé que la prise de position pouvait être verbale (*CE, 3^e et 8^e ss-sect., 18 mars 2005, n° 260353, M^{me} Parise : JurisData n° 2005-080673 ; Dr. fisc. 2005, n° 51, comm. 833, concl. E. Glaser ; RJF 6/2005, n° 526 ; BDCF 6/2005, n° 77, concl. E. Glaser*). Nous avons un peu de mal à déterminer les modalités d'application littérale d'une doctrine verbale.

Enfin, et toujours sur ce point, la plupart des rescrits mentionnés à l'article L. 80 B du LPF sont accordés **tacitement**. Si le 1^o de cet article permet au contribuable de solliciter une prise de position formelle sur tout sujet (c'est ce que l'on appelle le « rescrit général »), les autres dispositions du même article ouvrent cette possibilité sur des points bien déterminés (ce sont les rescrits dits « spécifiques »). Or, pour faciliter la tâche de l'Administration, ces dispositions prévoient que l'absence de réponse dans un délai déterminé vaut accord, et dans les faits, il ne serait pas surprenant que les rescrits spécifiques soient tacites la plupart du temps.

En troisième lieu, il ne suffit pas que l'acte puisse être qualifié de « décision » et qu'il soit susceptible d'être appliqué littéralement. Il faut aussi que le contribuable puisse en **abuser**. Or, à l'instar de Laurent Vallée (*L. Vallée, L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? » : FR 7/2009, n° 23*), il nous semble que « les seules « décisions » administratives prises en matière fiscale dont les contribuables peuvent, le cas échéant, abuser sont celles par lesquelles l'administration aménage le régime de l'impôt de manière illégale et qui lui sont opposables sur le terrain de l'article L. 80 A dès lors qu'elles comportent une « interprétation formelle » de la loi fiscale ».

Autant nous comprenons – et la présente affaire l'illustre parfaitement – qu'un contribuable puisse chercher à faire correspondre sa situation aux prescriptions d'une doctrine à portée générale préexistante, autant une prise de position explicite, au sens de l'article L. 80 B du LPF, est une appréciation portée sur une situation donnée au regard du texte fiscal. Soit la situation du contribuable change après la prise de position, et cette doctrine n'est tout simplement plus opposable ; soit la situation du contribuable ne change pas, et la prise de position reste en principe opposable. On conçoit mal comment notre contribuable pourrait appliquer littéralement une prise de position formelle émise au regard de sa propre situation.

En dernier lieu, il faut reconnaître que la distinction entre la doctrine « individuelle », qui serait seule visée par le nouvel article L. 64 selon le Président Racine, et la doctrine « générale », qui en serait exclue, n'est peut-être pas d'un maniement aisé. La frontière entre les deux est parfois délicate à tracer.

Prenons l'exemple du rescrit. Un rescrit, vous le savez, est une réponse apportée par l'administration fiscale à un contribuable qui l'interroge sur sa situation personnelle au regard de la loi fiscale. C'est avant tout une réponse à une demande individuelle. Or, en fonction des termes utilisés, cette réponse peut devenir une interprétation générale, opposable par tous les contribuables qui se trouvent dans la même situation que celui qui en est à l'origine. Il peut aussi contenir une interprétation générale, suivie d'une application au cas particulier soumis au service. La nature (individuelle ou générale) de cette doctrine est parfois loin d'être évidente. En outre, faudrait-il admettre que le rescrit pourrait ou non constituer une décision au sens de l'article L. 64 en fonction du contribuable rectifié ? Alors que le rescrit reste au fond et avant tout une réponse apportée à un contribuable, il serait curieux qu'il puisse constituer une « décision » au sens de cet article à l'égard de ce contribuable-là, tout en n'en étant pas une pour les autres contribuables qui peuvent eux-aussi légalement s'en prévaloir sur le même fondement, l'article L. 80 A, auquel renvoie l'article L. 80 B.

Bref, restreindre la portée du mot « décisions », c'est distinguer, donc introduire de subtils raffinements. Nous ne sommes évidemment pas opposés aux raffinements, loin de là, même s'ils représentent une source potentielle de complications, mais c'est à la condition qu'ils soient justifiés et nécessaires. Or, encore une fois, rien ne permet de penser que le législateur, lorsqu'il a ajouté le mot « décisions », n'a eu en tête que les actes individuels. Les travaux préparatoires vous livrent au contraire la version inverse. Le législateur a souhaité élargir au maximum le champ de l'abus de droit, sans le restreindre à telle ou telle catégorie de décisions.

En résumé, à ce stade, il nous semble que la définition actuelle de l'abus de droit, telle qu'elle résulte de l'article L. 64 du LPF, revient bien sur la jurisprudence *SDMO* et qu'elle fait bien **obligation** au juge, lorsqu'est en cause l'application littérale d'une interprétation formelle de la loi fiscale opposable, de rechercher les intentions des auteurs de cette doctrine.

Ne soyez pas tremblants à cette idée. Et si des générations de fiscalistes répètent en cœur que la doctrine n'a pas d'esprit, méfiez-vous des dogmes reposant sur des slogans, même s'ils sont d'une redoutable efficacité.

8— Nous en arrivons ainsi à notre seconde série de considérations : **si ce slogan est séduisant, il ne reflète peut-être pas tout à fait la réalité.**

Il faut sans doute, d'abord, relativiser le principe de l'application littérale de la doctrine.

Comme le rappelle Nathalie Escaut dans ses conclusions sur la décision *min. c/ Sté CIC* (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 mars 2011, n° 336765, *min. c/ Sté Crédit Industriel et Commercial : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 406*), reprenant les mots de Guillaume Goulard, « l'application à la lettre de la doctrine n'est pas absolue ». La jurisprudence ne refuse pas d'en faire « une lecture intelligente », conduisant « à rechercher l'objet et la portée des termes employés par l'administration », en tenant compte de leur « contexte » et, en particulier, des développements qui les contiennent (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 20 oct. 1995, n° 140239, *SARL Fruit Port : JurisData n° 1995-046539 ; Dr. fisc. 1995, n° 48, comm. 2216 ; RJF 12/1995, n° 1360 ; BDCF 2/1996, n° 20, concl. F. Loloum. — CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 oct. 2010, n° 315056, M. Scherrer : JurisData n° 2010-019710 ; Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 591 ; RJF 1/2011, n° 67*).

Cette lecture intelligente est parfois assez audacieuse et peut s'apparenter à la recherche d'une intention. Ainsi, par une décision du 24 octobre 2018 (CE, 8^e et 3^e ch., 24 oct. 2018, n° 413935, *Simcorp, préc.*), le Conseil d'État a été amené à se prononcer sur le point 20 de l'instruction référencée 14 B-2-10 du 29 juillet 2010, adoptée suite à la dénonciation par le Danemark de la convention franco-danoise et qui a « pour objet de préciser les conséquences de cette dénonciation et d'apporter des solutions visant à atténuer les éventuels frottements fiscaux susceptibles d'en résulter ». Les développements du point 20, intitulés « Élimination des éventuelles doubles impositions », prévoient un dispositif de reversement de l'impôt payé en France par un résident danois. Ce dispositif est illustré par un exemple précis, qui en rappelle les différentes étapes et en conditionne le bénéfice à l'existence d'une double imposition effective en France et au Danemark. Le Conseil a pourtant considéré qu'alors que la restitution, « qui intervient dans la limite de la fraction non imputée de la retenue à la source subie en France sur l'impôt dû au Danemark », était « seulement subordonnée à la condition que la mise en œuvre des dispositions prévues à cet effet par la législation danoise n'ait pas permis d'imputer l'intégralité de cette retenue à la source sur l'impôt dû au Danemark », le droit à restitution n'était pas subordonné à l'existence d'une « imposition effective au Danemark ». Le Conseil nous paraît avoir jugé, contre les apparences, que l'objet du mécanisme n'était pas d'éviter une double imposition et, pour reprendre le mot de Romain Victor, que tout ce qui pouvait laisser entendre l'inverse était « trompeur », sous-entendu ne correspondait pas à l'intention réelle des auteurs de l'instruction. Le rapporteur public n'en fait d'ailleurs pas mystère, qui explique sans fard à la formation de jugement que les autres développements de l'instruction tendent « à montrer qu'il n'était pas dans l'intention des auteurs de l'instruction d'éliminer une double imposition ». Bref, le caractère littéral de l'application de la doctrine est peut-être, dans une certaine mesure, à géométrie variable.

Il faut ensuite éviter de succomber au piège de l'abstraction et admettre que l'auteur d'un acte, fût-ce une doctrine illégale, a été animé par une intention au moment où il l'a élaboré. Il avait bien quelque chose en tête. Le piège de l'abstraction repose sur l'idée que l'Administration ne peut pas avoir d'objectifs autonomes, qu'elle n'est que le soldat de la loi elle-même, un soldat muet, dénué de toute volonté propre et lui obéissant aveuglément. Ce n'est pas le cas, bien sûr. Lorsqu'elle rend une interprétation formelle de la loi fiscale, lorsqu'elle prend position, elle s'en écarte nécessairement, elle la méconnaît. Et si elle le fait, c'est parce que le législateur lui-même le lui permet et l'incite à le faire. Or, lorsqu'elle le fait, elle poursuit bien des objectifs qui ne concordent pas tout à fait avec ceux du législateur.

Il n'y a rien de bien neuf sous le soleil de la jurisprudence, qui l'a déjà reconnu, dans une certaine mesure. Conditionner la recevabilité du recours pour excès de pouvoir contre une circulaire ou une instruction fiscale à l'existence de dispositions impératives, c'est en effet conditionner la recevabilité du recours à l'existence d'une *intention de contraindre*, d'une intention d'obliger les agents du service à agir dans un sens bien précis en méconnaissance de la loi fiscale. C'est donc admettre et apprécier l'existence d'une intention qui, en matière fiscale, est nécessairement *contra-legem*.

Bien sûr, nous n'ignorons pas les obstacles matériels qui s'opposent à la recherche de l'intention de l'auteur d'une doctrine. Nous les avons déjà évoqués. Nous pourrions ajouter à cet égard que l'intention du législateur ne se laisse pas toujours facilement saisir, elle non plus. Et si vous nous le permettez, nous sommes intimement convaincu que les contraintes croissantes qui pèsent sur les parlementaires en termes d'efficacité dans la production de la norme, qui conduisent à l'« inflation législative », ont structurellement tendance, en fragilisant la qualité des débats et en réduisant le temps qui

leur est consacré, à rendre indigents les travaux préparatoires, et d'autant plus compliquée la recherche d'une intention clairement manifestée, cette recherche s'apparentant bien souvent, face à la vacuité de certains travaux préparatoires, à de l'intime conviction.

S'agissant en particulier de la doctrine fiscale, certains praticiens affirment que son auteur peut avoir réellement voulu ajouter à la loi fiscale ou éclairer un texte ambiguë, mais qu'il peut aussi, plus prosaïquement, avoir ajouté à la loi par erreur, sans le vouloir vraiment, en croyant l'interpréter, ou pire encore pour la réputation de l'administration fiscale, en commettant une « simple erreur matérielle (...) résultant d'un copier/coller » (*J.-F. Desbuquois, Éligibilité de l'activité de loueur en meublé au régime des « pactes Dutreil » (oui) : Dr. fisc. 2016, n° 17, comm. 300*). Vous en conviendrez, c'est tout de même accorder bien peu de crédit au sérieux des services... Qu'on se le dise, l'Administration doit être réputée savoir ce qu'elle fait.

Ce qui est certain, c'est que l'auteur d'un texte ou d'une décision a toujours au moins une intention, qui est unanimement partagée, quel(le) que soit le texte ou la décision : le refus d'encourager ou de soutenir la fraude, dont on ne rappellera pas assez qu'elle corrompt tout.

À cet égard, bien qu'illégal, une doctrine reste une interprétation formelle de la loi fiscale. Or, l'Administration qui interprète la loi ne peut jamais considérer que celle-ci a vocation à bénéficier aux fraudeurs. Et lorsqu'elle ajoute à la loi en créant pour les contribuables des droits que celle-ci ne prévoit pas, l'Administration ne peut pas vouloir que ces droits bénéficient à un contribuable grâce à une fraude.

Or, ce refus d'encourager la fraude entraîne un refus de principe de permettre à un contribuable de bénéficier d'un texte ou d'une décision grâce à un montage artificiel, entendu comme « une série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation (...) économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable » (Pierre Collin dans ses conclusions sur la décision *Sté Sagal* précitée) ou encore comme « une chaîne d'opérations complexes faisant intervenir des acteurs dépourvus de substance et créés pour l'occasion » (*É. Bokdam-Tognetti, Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie : RJF 11/2013*).

Le Professeur Deboissy explique bien ce refus (*F. Deboissy, La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale, note ss CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Cts Verdannet : Dr. fisc. 2018, n° 2, comm. 64*), et nous ne pouvons mieux faire que le citer : « comment les auteurs d'un texte pourraient-ils souhaiter que celui-ci s'applique à des opérations purement artificielles, dépourvues de toute substance ? Car les mesures fiscales, qui sont des mesures d'accompagnement au service d'une politique donnée, se justifient par la recherche d'un objectif déterminé, qu'il soit de nature économique, financière, sociale, environnementale, familiale ou même budgétaire. Or, chaque fois qu'un contribuable cherche à bénéficier d'une règle fiscale alors que les opérations qui fondent l'application de cette règle sont purement artificielles et dépourvues de toute substance, cet objectif est nécessairement déjoué, ce qui procède d'une application littérale, ou plus exactement formelle, du texte qui est par là même contraire à l'intention de ses auteurs ».

Non seulement le montage artificiel permet de regarder comme établie l'existence d'un but exclusivement fiscal (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 28 févr. 2007, n° 284566, min. c/ Crosset et n° 284565, min. c/ Persicot : JurisData n° 2007-081088 ; Rec. CE 2007, p. 107 ; Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; RJF 5/2007, n° 599 ; BDCF 5/2007, n° 61, concl. L. Vallée*), mais la jurisprudence considère, selon les mots d'Édouard Crépey dans ses conclusions sur la décision *Verdannet* (*CE, plén., 13 oct. 2017, n° 396954, Verdannet, préc.*), qu'il autorise également « à réputer méconnue l'intention des auteurs du texte », lesquels « ont nécessairement voulu appréhender une substance et non pas un artifice ».

Les membres du Conseil d'État sont unanimes à cet égard, de Julie Burguburu, qui considère que « le montage purement artificiel (...) n'est pas un critère supplémentaire mais une forme particulière de la seconde branche [la fraude à la loi], dans laquelle le but exclusivement fiscal et le détournement de l'esprit de la loi sont confondus et révélés simultanément par ce montage » (*concl. J. Burguburu ss CE, 10^e ss-sect., 14 avr. 2010, n° 315940, M. et M^{me} Lanoux, citées par É. Crépey*), à Anne Iljic qui, plus récemment, souligne que le critère tiré de la contrariété aux objectifs poursuivis par les auteurs de la norme est « réputé rempli lorsqu'est en cause un montage artificiel, ce qui équivaut en fait dans ce cas à sa disparition pure et simple. La présomption ainsi instituée revêt un caractère irréfragable » (*A. Iljic, Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? : RJF 12/17*).

Par la décision *Verdannet*, et c'est sans doute ce qui la rend si remarquable, le Conseil d'État a appliqué ce raisonnement dans une espèce où était en cause l'application littérale d'une convention fiscale bilatérale. Or, d'une part, les travaux préparatoires des conventions fiscales ne sont pas disponibles. D'autre part et surtout, en l'espèce, les « auteurs » de la convention (la France et le Luxembourg) l'interpréteraient eux-mêmes différemment. Il n'y avait donc pas une intention, mais des intentions contraires. C'était d'ailleurs cette divergence qui avait ouvert une brèche que le contribuable avait su exploiter, grâce à un montage artificiel lui ayant permis d'échapper à l'impôt de part et d'autre de la frontière. Le Conseil d'État a néanmoins considéré qu'en dépit des désaccords opposant les auteurs de ce texte, ils avaient au moins inmanquablement un point d'accord : le refus d'encourager le développement et le recours aux actes dépourvus de substance économique et passés à seule fin d'échapper à l'impôt.

Il n'y a sans doute pas lieu de s'offusquer de cette présomption irréfragable (que tous les auteurs reconnaissent, même ceux qui l'ont combattue et la regrettent, tels *Ch. de la Mardière, Abus de droit : vers une plus grande répression. Comment analyser l'état du droit depuis l'arrêt Verdannet ? : Dr. fisc. 2018, n° 24, étude 297*).

D'une part, l'Administration ne peut en bénéficier qu'à la condition qu'en amont, elle réussisse à établir l'artificialité du montage. Cette charge lui incombe naturellement, en application de l'article L. 64 du LPF, lorsqu'elle refuse de se conformer à l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal. Et même lorsque la charge de la preuve incombe au contribuable, le juge exige du service qu'il apporte des éléments de nature à établir le caractère artificiel du montage. À défaut, il regardera le contribuable comme apportant la preuve qui lui incombe. Vous connaissez bien, pour les pratiquer quotidiennement, les subtilités de la dialectique de la preuve.

D'autre part, cette présomption répond à l'objectif premier de l'article L. 64 lui-même, résumé déjà en 2005 par le Conseil d'État dans la décision *Sté Sagal* (*CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal, préc.*), qui soulignait qu'il « consiste uniquement à exclure du bénéfice de dispositions fiscales favorables les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française, ainsi qu'aux conditions de leur mise en œuvre ». C'est on ne peut plus clair.

Enfin, dans un contexte qui rend indispensable le développement des outils de lutte contre la fraude (un contexte dont vous ne pouvez pas vous abstraire et qui incite au pragmatisme), elle facilite la tâche du service et du juge dans la seule hypothèse du montage artificiel – très particulière et circonscrite. Ne relèvent évidemment pas de cette hypothèse les actes isolés, dont le service pourra toujours remettre en cause l'opposabilité, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, mais sans pouvoir, cette fois, se reposer derrière une quelconque présomption.

Pour dire les choses simplement, puisque le recours à un montage artificiel constitue une forme de fraude et que la fraude corrompt

tout, il faut impérativement éviter qu'un contribuable puisse bénéficier, grâce à un tel montage, des dispositions favorables d'une interprétation formelle de la loi fiscale.

Pour adopter une idée dont la paternité ne nous revient pas, il faut se garder de prendre les choses à l'envers. Ce n'est pas l'article L. 80 A du LPF qui est l'exception, et qui permettrait d'échapper à l'application de l'article L. 64. L'exception, c'est l'article L. 64 lui-même, qui doit conduire à écarter l'artificialité, où qu'elle se cache, et à remettre en cause le bénéfice de la garantie prévue par l'article L. 80 A s'il repose sur une fraude.

En vous invitant à vous écarter de la jurisprudence *SDMO*, nous n'avons pas fondamentalement le sentiment de profaner ce totem sacré qu'est devenu le slogan de Jérôme Turot.

La doctrine n'a toujours pas d'esprit, pour l'application de l'article L. 80 A du LPF. Mais par exception, l'article L. 64, qui, comme le note le Président Fouquet, est un régime distinct (« L'article L. 64 et l'article L. 80 A évoluent dans deux sphères différentes »), impose dorénavant d'en écarter le bénéfice en cas d'application littérale de la doctrine en méconnaissance des objectifs de ses auteurs. Et la jurisprudence dispense, en cas de montage artificiel, comme en l'espèce, de déterminer leurs intentions en raison de la présomption irréfragable d'abus de droit attachée au seul constat de l'artificialité du montage.

La solution que nous vous proposons constitue-t-elle une menace pour la sécurité juridique ? Nous ne le croyons pas. Elle ne remet pas en cause l'opposabilité des interprétations administratives de la loi fiscale, ni la possibilité pour un contribuable d'en bénéficier s'il remplit les conditions prévues par la doctrine. Simplement, par nature, la sécurité juridique ne peut, ne doit **jamais** bénéficier aux situations obtenues par fraude. C'est justement garantir le respect du principe de sécurité juridique que de s'en assurer. Permettre aux contribuables, tels que M. C, de s'abriter derrière une doctrine à la faveur d'un montage artificiel, c'est faire de l'article L. 80 A une niche à fraudes. Or, cet article doit protéger le contribuable, pas le fraudeur. « Il faut sauver le soldat L. 80 A » martelait le Président Racine (*P.-F. Racine, Existe-t-il des décisions dont on puisse abuser ?*, *préc.*). Mais ce n'est pas le mettre en péril que d'admettre l'abus de droit par fraude à la doctrine en cas de montage artificiel, c'est au contraire s'assurer, en empêchant une forme de **fraude légale** (vous nous pardonneriez l'oxymore), qu'il ne tombe pas entre les mains de l'ennemi.

On ne peut manquer d'ajouter, bien sûr, et nous rejoignons Laurent Vallée sur ce point, que la modification de l'article L. 64 repose au moins, parmi les justifications possibles, sur la volonté de protéger « les intérêts du Trésor ». Pour certains auteurs, il n'est pas anormal de laisser l'Administration supporter les conséquences financières de ses actes. Guillaume Goulard soutenait en particulier que « l'administration fiscale, à qui ses propres instructions sont opposables, doit être tenue pour responsable de ce qu'elle écrit. Si elle s'aperçoit que ses instructions donnent lieu à des manœuvres préjudiciables aux intérêts du Trésor public, elle doit s'empressement de les abroger et non, comme elle l'a fait à propos des fonds turbo, attendre plusieurs années pour réagir et tenter de corriger rétroactivement les conséquences de son inertie ». C'est juste, sous réserve toutefois que ces conséquences, qui sont des avantages pour les contribuables, soient justifiées, ce qui n'est assurément pas le cas lorsque ces avantages ne sont obtenus qu'à la faveur d'une fraude.

En l'espèce, le caractère artificiel du montage élaboré par M. C est manifeste (c'est une litote). Le contribuable s'est scrupuleusement conformé à l'instruction de 2007 en recourant à un montage artificiel. Vous n'aurez dès lors pas besoin de déterminer les intentions de l'auteur de cette instruction, qui est bien une décision ministérielle à portée générale, opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, sous la protection de laquelle M. C a placé son montage – ses

conseils, du moins, qui n'ignoraient sans doute pas la jurisprudence *SDMO*... Pour ce motif, vous pourrez dès lors confirmer la remise en cause de l'abattement pour durée de détention sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

Nous en arrivons, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, au terme de ces longues conclusions, en espérant pouvoir compter sur votre indulgence.

Nous vous invitons à rejeter les conclusions à fins d'annulation du jugement et de réduction de l'imposition en litige, ainsi que des intérêts de retard et pénalité correspondants. Si vous nous suivez, vous rejeterez par voie de conséquence les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Et par ces motifs nous concluons au rejet de la requête de M. C.

Olivier LEMAIRE,
rapporteur public

NOTE

1 – Cette *breaking news* a ému tous les commentateurs : la garantie que constitue l'opposabilité de la doctrine aurait été remise en cause par les dispositions d'une loi de 2008. Cette loi, qui avait pour objet déclaré d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale, aurait, sans le savoir et en tout cas sans le dire, fait tout l'inverse, selon la cour administrative d'appel de Paris (*V. en particulier O. Fouquet, La garantie contre les changements de doctrine remise en cause ? FR 4/2019, 17 janv. 2019. – N. Chahid-Nourai et L. Olléon, Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? : Dr. fisc. 2019, n° 5, act. 17. – H. Turot, « Abus de doctrine : l'abus de droit sort-il de ses gonds ? » : Option Finance n° 1498, 18 févr. 2019*).

C'est un séisme fiscal. Le fait de se placer dans les prévisions d'une instruction dans le seul but de bénéficier de cette garantie peut constituer un abus de droit, qui non seulement fait échec à cette garantie mais en outre rend le contribuable passible d'une pénalité d'abus de droit pouvant atteindre 80 %.

C'est tout à fait délibérément – ce que démontrent les conclusions approfondies d'Olivier Lemaire – que la cour administrative d'appel de Paris s'écarte du principe posé par le Conseil d'État, dans un avis rendu en sa plus haute formation (*CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, Sté Distribution de chaleur Meudon et Orléans (SDMO) : Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard*), selon lequel, lorsque la situation du contribuable entre dans les prévisions d'une instruction, l'Administration ne peut faire échec à la garantie de l'article L. 80 A du LPF « en se fondant sur ce que le contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait ».

2 – Le fait qu'une cour remette en question une jurisprudence du Conseil d'État, fût-ce une décision d'assemblée comme ici, n'appelle en soi aucune critique, dès lors que la cour, de façon explicite, estime devoir tenir compte d'une évolution législative intervenue entre-temps. En revanche, il est difficile d'approuver un arrêt qui mine la garantie essentielle de l'article L. 80 A du LPF (2), alors surtout que l'application du redressement n'exigeait pas d'écarter cette garantie (1).

1. L'application du redressement n'exigeait pas de constater une fraude à la doctrine

3 – On peut se demander s'il était nécessaire, pour statuer sur le redressement litigieux, d'exhumer la question de la fraude à la doc-

trine. En effet, le contribuable n'avait semble-t-il pas respecté les conditions fixées par l'instruction, puisqu'il avait organisé un portage de titres que la cour n'a pas été loin de taxer de fictivité.

L'article 150-0 D ter du CGI accorde aux dirigeants de PME qui cèdent leur société en partant à la retraite un abattement pour durée de détention sur la plus-value de cession qu'ils réalisent, à condition toutefois qu'ils ne détiennent directement ou indirectement aucun droit de vote ni droit financier dans la société cessionnaire pendant un délai de trois ans suivant la cession. Cette condition a été assouplie par l'Administration dans une instruction de 2007, qui admet par mesure de tolérance que le dirigeant puisse conserver une détention d'au maximum 1 % de la société cessionnaire. Selon l'arrêt (§ 8), l'abus reproché par l'Administration consiste en ce que le contribuable avait, en cédant une partie des actions qu'il détenait dans la société cessionnaire, volontairement ramené sa participation à moins de 1 %, « dans le seul but de se placer dans les prévisions de l'instruction ».

4 – Il faut d'abord rechercher si le contribuable avait abusé de la doctrine ou bien de la loi elle-même. Ayant conservé 1 % de sa participation, le contribuable ne pouvait pas prétendre à l'abattement et ne réclamait évidemment pas le bénéfice de la loi. On ne saurait donc lui reprocher une fraude, à une loi qu'il n'invoquait pas.

Tant qu'à organiser un portage de sa participation par un prête-nom, le contribuable aurait pu confier à celui-ci l'intégralité de sa participation et n'en rien conserver ouvertement. Il aurait alors pu prétendre en apparence au bénéfice de la loi. Il aurait peut-être encouru de ce fait le grief d'un abus portant sur la loi, mais non sur la doctrine.

Au contraire, la circonstance qu'il ait conservé ouvertement 1 % de sa participation l'a mis à l'abri du grief d'abus de la loi : n'entrant pas dans les prévisions de la loi, et ne cherchant d'ailleurs pas à y entrer, il n'a pas pu en abuser. C'est cette participation de 1 % conservée par M. C qui lui permettait d'invoquer le bénéfice de l'instruction et obligeait la cour à rechercher si le contribuable remplissait les conditions fixées par la doctrine.

Le rapporteur public a abordé cette question différemment : « Nous pensons pouvoir affirmer, dans ces conditions, que vous [c'est-à-dire la formation de plénière fiscale] n'auriez pas été réunis si le service avait reproché à M. C un abus de droit par fraude à la loi. Le problème, au cas particulier, et c'est la raison pour laquelle votre formation de jugement est appelée à se prononcer aujourd'hui, c'est que le service lui a reproché une fraude à la doctrine ». Il nous semble qu'en réalité il était impossible au service de reprocher à M. C une fraude à la loi, dès lors que ce contribuable, ayant conservé ouvertement une participation, ne remplissait pas la condition légale pour prétendre à l'abattement. Le service était bien obligé de se placer sur le terrain de la doctrine, et la cour avec lui.

5 – En revanche, on peut s'étonner que le raisonnement de l'arrêt se déroule sur le terrain d'une fraude à la doctrine, au sens où l'on distingue l'abus de droit par fraude à la loi de l'abus de droit par fictivité. En effet, le rapporteur public avait souligné que la société à laquelle le contribuable avait cédé sa participation « n'était qu'une coquille vide », et n'avait « servi, le temps que le délai de trois ans s'écoule, qu'à abriter » cette participation, et la Cour a constaté que le contribuable avait perçu le gain de cession des titres « sans toutefois se défaire définitivement des titres de la société Balmain » (point 7 de l'arrêt § 7). Déjà auparavant, le tribunal avait constaté une « interposition » de société dépourvue de substance économique. Tous ces éléments de langage pointaient vers la fictivité de la cession.

La tolérance admise par l'instruction n'était plus invocable, dès lors qu'il s'avérait que le contribuable avait conservé indirectement une participation supérieure à 1 % des titres. Constatant, après avoir déjoué la simulation, qu'en réalité M. C n'entrait pas dans les pré-

sions de l'instruction qu'il invoquait, la cour aurait pu lui en refuser le bénéfice par un raisonnement tout à fait classique, sans porter atteinte à la garantie de l'article L. 80 A, qui ne protège que ceux qui se conforment à la doctrine (à supposer toutefois que le juge ait le pouvoir de relever une fictivité qui a été invoquée par le service, question non encore tranchée par le Conseil d'État).

Lorsque les commentateurs ont cherché à tirer la leçon de l'affaire des « fonds turbo » et de l'avis SDMO du Conseil d'État, l'un des plus clairvoyants d'entre eux, le regretté Patrick Dibout, a suggéré d'introduire ici la distinction entre l'abus de droit par fictivité et l'abus de droit par fraude à la loi.

Patrick Dibout, posait la question de ce qu'il appelait le **siège de l'abus de droit** : « Faut-il, pour qualifier l'abus de droit, remonter ou non nécessairement à la règle fiscale dont le contribuable entend tirer un avantage abusif ? » (P. Dibout, *Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'État dans l'affaire des fonds turbo ?* : Dr. fisc. 1998, n° 25, 100242). Il estimait qu'il faut à cet égard distinguer l'abus de droit par acte fictif de celui par fraude à la loi, et que « lorsque la fictivité de l'acte est établie, il peut effectivement n'être pas nécessaire de remonter au-delà, jusqu'à la règle fiscale visée, pour réprimer l'abus de droit ». Au contraire, en cas de fictivité, l'abus a son siège dans l'acte fictif lui-même, et il est indifférent que ce soit de la loi ou d'une doctrine que le contribuable ait recherché le bénéfice.

Nous pensons à notre tour que le Conseil d'État pourrait parfaitement juger, sans revenir sur son avis de 1998, qu'un contribuable ne peut demander au juge de tenir compte d'un acte fictif : ce qui n'existe pas n'est d'aucun effet. Car c'est l'abus de droit par fraude à la loi que le Conseil d'État a refusé, par son avis SDMO, de transposer en abus par fraude à la doctrine. Tel était l'abus dénoncé par l'Administration dans l'affaire dite des fonds turbo : l'Administration ne reprochait nullement aux opérations réalisées dans ces fonds d'être fictives, mais de n'être inspirées que par le but d'éluder l'impôt en faisant de l'instruction une application contraire à son objet. C'est ce reproche de fraude que le Conseil d'État estime incompatible avec la garantie de l'article L. 80 A.

Dans l'affaire de M. C, le rapporteur public Olivier Lemaire a indiqué à la Cour qu'il ne lui semble faire « aucun doute qu'un contribuable peut se voir reprocher un abus de droit lorsqu'il bénéficie d'une doctrine grâce à des actes fictifs ». Il a toutefois relevé que le service n'avait pas écarté les actes comme fictifs. Était-il pour autant interdit au juge de regarder comme fictive la cession apparente de sa participation, même si l'Administration ne le lui demandait pas ? La question n'est pas tranchée de savoir si le juge peut de lui-même sauter **d'une branche à l'autre de l'abus de droit**, ou bien s'il s'agit d'une substitution de base légale qui doit avoir été demandée par l'Administration, et en outre satisfaire les conditions de toute substitution de base légale. Nathalie Escout a estimé, à juste titre selon nous, qu'une cour qui confond un abus par simulation avec un abus par fraude à la loi commet une erreur de droit, car « les deux branches de l'abus de droit sont **indépendantes** » (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 330940, Motte-Sauvaige : *JurisData* n° 2011-031693 ; Dr. fisc. 2012, n° 11, comm. 193, concl. N. Escout, note R. Mortier ; RJF 2012, n° 278 ; BGFE 2012, n° 2, obs. N. Chahid-Nourai, p. 7. – V. P. Fernoux et M. Iwanenko, *Donation-cession : le civil tient le fiscal en l'état* : Dr. fisc. 2012, n° 20, étude 292) ; mais il ne semble pas que le Conseil d'État ait décidé que le fait de passer d'une branche à l'autre constitue une substitution de base légale. À ce stade, le saut, certes périlleux, n'est pas interdit, et il est parfois pratiqué par les cours.

À supposer que ce passage soit permis, ou que le service ait présenté une demande de **substitution de base légale** à titre subsidiaire, le juge aurait constaté que le contribuable était resté propriétaire de toute sa participation, s'élevant à plus de 1 % des titres, et n'entrait donc pas dans les prévisions de l'instruction. De même que pour

abuser de la loi, il faut l'avoir respectée à la lettre, on ne peut avoir abusé de la doctrine si l'on ne s'y est pas conformé.

Ainsi la Cour aurait maintenu l'imposition sans pour autant ruiner la garantie contre les changements de doctrine ni renverser un avis d'assemblée du Conseil d'État. Elle aurait pu redresser le contribuable, sans redresser le Conseil d'État.

Quoi qu'il en soit, considérant à tort ou à raison qu'elle était liée par les termes du redressement fondé sur une fraude et non sur une fictivité, la cour s'est estimée confrontée à la question de savoir si M. C n'aurait pas recherché le bénéfice de l'application littérale de l'instruction dans le but exclusif d'éviter le paiement de l'impôt qu'il aurait normalement supporté (*point 8 de l'arrêt § 8*). Contre toute attente, elle a jugé que la question n'est pas définitivement tranchée par l'avis de 1998 du Conseil d'État, et que l'Administration peut reprocher à un contribuable d'abuser d'une garantie, et de la plus élémentaire de ses garanties.

2. On ne saurait abuser d'une garantie telle que l'opposabilité de la doctrine administrative

6 – On examinera le motif de cette révolution, avant de réfléchir à ses conséquences.

A. - Un motif textuel fondé sur des travaux parlementaires inexploitable

7 – Le rapporteur public, qui a réalisé un panorama remarquablement vaste et précis de la question, n'a certes pas caché à la cour les nombreuses considérations qui ont amené le Conseil d'État, par son avis d'assemblée de 1998, à rejeter la notion de fraude la doctrine. S'il a tenté de les relativiser, il s'est fondé avant tout – cela constitue la première partie de ses conclusions – sur le fait que le législateur (*L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 35 : Dr. fisc. 2009, n° 5, comm. 139*) a introduit le mot « **décisions** » à l'article L. 64 du LPF, lorsqu'il a gravé dans le marbre législatif la définition de l'abus de droit issue de l'arrêt *Janfin* (*CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : JurisData n° 2006-081020 ; Lebon, p. 401 ; Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon ; Procédures 2006, comm. 284, note J.-L. Pierre ; RJF 12/2006, n° 1583, chron. Y. Benard, p. 1083 ; BJS 2007, n° 12, p. 104, note S. Reeb-Blanluet ; BGFE 12/06, p. 30 et s., obs. N. Chahid-Nourai ; BGFE 6/2006, chron. A. d'Hieux-Lardon et Th. Lefebvre, p. 1 ; RTD com. 2006, p. 934, obs. Ph. Martin. – V. O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit : Dr. fisc. 2006, n° 47, étude 65. – P. Dibout, Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi : JCP E 2006, 2820. – P. Collin, Procédures fiscales, in L'année fiscale : Dr. fisc. 2007, n° 25, étude 631*).*

Ce n'est pas au niveau des principes que se place la cour : l'arrêt ne raisonne pas sur l'opportunité de cette dérogation au principe de confiance légitime que traduit l'article L. 80 A du LPF, et n'aborde pas les limites qu'on devrait alors fixer à cette dérogation. À suivre les motifs de l'arrêt (*point 5*), la justification de cette révolution est purement textuelle, fondée sur le terme « **décisions** » et appuyée sur les travaux parlementaires que la cour a cités de façon détaillée.

Sur les circonstances dans lesquelles a été ajouté le terme « **décisions** », et notamment sur le contenu des travaux préparatoires, tout a été dit par le président Fouquet. Lorsque l'Administration a fait savoir que cette loi de 2008 lui permettait désormais d'invoquer des abus de doctrine (*Instr. 9 sept. 2010 : BOI 13 L-9-10, 20 sept. 2010, § 15 ; Dr. fisc. 2010, n° 39, Instr. 14348 ; reprise au BOI-CF-IOR-30, 24 nov. 2014, § 80 et 90*), le président Fouquet, principal artisan de la réforme, a pris la plume pour retracer l'origine de la rédaction adoptée en 2008 (*O. Fouquet, L'application littérale de la doctrine adminis-*

trative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ? : Dr. fisc. 2009, n° 42, act. 316). Il a rappelé que, concomitamment à la réforme en 2008 de l'abus de droit fiscal, était prévue la création par la loi de financement de la sécurité sociale d'un abus de droit social rédigé dans des termes identiques. Dans ce dernier texte, le mot « **décisions** » avait été inclus à la demande de la Direction de la sécurité sociale sans que personne n'en connaisse la raison. Dans un souci de symétrie rédactionnelle entre les deux textes, le Gouvernement proposa pendant les débats parlementaires de l'inclure également dans la nouvelle définition de l'abus de droit fiscal lors de la refonte de l'article L. 64 du LPF. L'amendement du Gouvernement était donc **purement rédactionnel**, ainsi qu'il a été précisé immédiatement avant le vote à l'Assemblée nationale.

Ajoutons pour notre part que, lorsque le législateur (*L. n° 2009-526, 12 mai 2009, art. 75. – CSS, art. L. 243-7-2*) a transposé en droit de la sécurité sociale la notion d'abus de droit, il n'a finalement employé que la notion de « **textes** » et non de **décisions**, alors que les circulaires du ministre chargé de la sécurité sociale sont, depuis 2005, opposables aux URSSAF dans des conditions inspirées de celles de l'article L. 80 A. Si le législateur avait entendu en 2008 introduire en droit fiscal la notion d'abus de doctrine, il l'aurait logiquement transposée en matière de sécurité sociale en 2009. Il semble donc que la redondance entre les mots **textes** et **décisions** n'avait pas eu dans son esprit de portée particulière.

Le travail d'archéologie législative d'Olivier Fouquet a convaincu les commentateurs, notamment Jean-François Desbuquois, soulignant qu'« une telle question, si elle s'était réellement posée, aurait nécessairement donné lieu à un débat autrement important car elle imposait de faire prévaloir l'extension du champ de la procédure de l'abus de droit au prix d'un affaiblissement, voire d'un effondrement, de la garantie fondamentale que les contribuables trouvent dans l'article L. 80 A du LPF » (*J.-F. Desbuquois, Éligibilité de l'activité de loueur en meublé au régime des « pactes Dutreil » (oui) : Dr. fisc. 2016, n° 17, comm. 300*). Avant que l'arrêt ici commenté ne fasse retentir son tonnerre, il n'y avait sans doute pas dans tout Paris un seul avocat fiscaliste, même parmi les plus paranoïaques, qui eût hésité à assurer ses clients qu'en se conformant (réellement et non fictivement) à la doctrine administrative, ils seraient protégés contre tout redressement.

En réalité, la portée que donne la cour à ce mot de « **décision** » ne peut pas revendiquer un appui dans les travaux préparatoires, et elle est à l'inverse manifestement contraire à l'esprit de cette réforme dont l'objectif était de tirer les conséquences du rapport Fouquet. Le Gouvernement, ne l'oublions pas, avait demandé au président Fouquet des propositions « **susceptibles d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale** ». Laurent Vallée a d'ailleurs eu la cruauté de rappeler que l'article 35 de cette loi, qui contient cette définition de l'abus de droit, se trouve en tête du chapitre intitulé « **Sécurité juridique** » de la loi (*L. Vallée, L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? : FR 7/09*).

C'est prêter trop d'incohérence et trop peu de sérieux aux parlementaires de considérer que le Parlement, voulant renforcer la sécurité juridique, a décidé de revenir sur la garantie fondamentale de l'article L. 80 A, seule protection contre l'extension et la banalisation des procédures d'abus de droit. Comme l'écrivent avec justesse Noël Chahid-Nourai et Laurent Olléon dans leur excellente analyse de l'arrêt, après avoir rappelé l'évolution récente vers la dilution et le flouement de la notion d'abus de droit : « Dans cet océan d'incertitudes, il est un **point d'ancrage** heureux : l'article L. 80 A du LPF, qui place les contribuables à l'abri du reproche d'abus de droit ».

B. - Une instruction constitue-t-elle une « décision » ?

8 – À défaut d'éclairage dans les travaux parlementaires, il faut chercher dans les termes de la loi ce que peut recouvrir le terme de « décisions » ajoutée en 2008 à l'article L. 64, et en particulier la notion de décisions ministérielles ayant une portée générale, employée par le rapport du député Gilles Carrez fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée Nationale. Sans doute tout simplement les décisions réglementaires du ministre que sont les arrêtés et certaines circulaires... mais que ne sont pas les instructions. Si le ministre n'a pas de pouvoir réglementaire autonome, il dispose souvent d'un pouvoir réglementaire par délégation de la loi ou du décret, qu'il peut exercer par voie d'arrêté ou de circulaire (CE, 9^e et 7^e ss.sect., 12 juin 1992, *min. c/ M. et M^{me} Vandenhende* : Dr. fisc. 1993, n° 15, *comm.* 767 ; RJF 8-9/1992, n° 1170. – CE, 9^e et 10^e ss.sect., 21 mars 2001, n° 213111, *Sté d'exploitation du casino Europe 92* : RJF 6/2001, n° 692 ; V. GA, n° 7 : *La place du règlement en matière fiscale*). Les centaines d'articles de l'annexe IV au CGI sont là pour témoigner que le ministre peut prendre des décisions de portée générale.

en revanche, le Conseil d'État a toujours refusé à la doctrine administrative la valeur d'une norme (et donc d'une décision puisqu'une norme constitue une décision), ainsi que le formulait parfaitement Noël Chahid-Nourai dans ses conclusions sur l'affaire *Alitalia*, déclarant que l'article L. 80 A « a pour seul effet de créer une exception contentieuse au profit du contribuable redressé. Il n'a pas pour effet de donner une valeur de normes à des interprétations qui n'en ont aucun des caractères ». Tout comme l'avis SDMO, l'arrêt d'*Alitalia* est une décision d'assemblée.

Lorsque le juge fait prévaloir une instruction sur la loi fiscale, ce n'est pas cette instruction qu'il applique, mais les dispositions de l'article L. 80 A, c'est-à-dire la loi. À proprement parler, le **juge n'applique jamais la doctrine**, il applique une loi qui fait échec au droit de reprise de l'Administration. Patrick Dibout formula ce point avec vigueur : « Le mécanisme de la garantie instaurée par ce texte ne fonctionne pas comme une pierre philosophale changeant, entre les mains du contribuable, le plomb de la pseudo-règle illégale en l'or d'une norme élevée au rang légal pour faire échec à la loi fiscale invoquée par l'Administration » (P. Dibout, *Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'État dans l'affaire des fonds turbo* ? : Dr. fisc. 1998, n° 25, 100242).

9 – Le juge de cassation devra certes s'interroger sur la redondance que comportent depuis 2008 les termes de l'article L. 64 du LPF entre les mots « textes » et « décisions ». La cour a été sensible au fait que le terme décision semble faire double emploi avec celle de texte, puisque la rédaction de l'article L. 64 juxtapose les deux termes (« application littérale des textes ou de décisions »), alors qu'on doit chercher, pour l'interprétation des lois, à donner à chaque terme une portée utile.

Une telle redondance n'est toutefois pas unique dans le CGI : pourquoi, par exemple, le CGI emploie-t-il l'expression « *bénéfices industriels et commerciaux* », alors que tout industriel est nécessairement un commerçant, et qu'il est impossible de réaliser des bénéfices industriels qui ne soient commerciaux ? Il n'est pas toujours nécessaire de donner à chaque terme une portée spécifique.

Une instruction ou commentaire au BOFiP constitue-t-elle une « décision » ? Olivier Lemaire répond affirmativement en partant de l'idée que cette instruction ajoute à la loi fiscale, dont il déduit que cette instruction constitue une décision. Le rapporteur public s'est appuyé sur la jurisprudence du Conseil d'État qui admet le recours pour excès de pouvoir contre les instructions si elles sont rédigées en termes impératifs (CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *M^{me} Duvignères* : *JurisData* n° 2002-064827 ; Dr. adm. 2003, *comm.* 73 ; RFD adm. mars-avr. 2003, *concl. P. Fombour*, p. 280 ; AJDA 17 mars 2003, *chron. F. Donnat et D. Casas*, p. 487).

Comme l'écrit le président Racine dont nous suivons ici l'impeccable analyse (P.-F. Racine, *Existe-t-il des décisions dont on puisse abuser* ? : Dr. fisc. 2010, n° 23, étude 357), cette considération ne suffit pas pour qualifier une instruction de décision, car la jurisprudence *Duvignères* ne s'explique que par le souci d'éviter qu'une doctrine rédigée en termes impératifs et illégale soit à l'abri de tout contrôle juridictionnel. Le Conseil d'État n'a pas entendu donner à l'administration fiscale le pouvoir de prendre des décisions, bien au contraire : il s'est donné le pouvoir de l'empêcher d'en prendre.

L'ancien président de la Section des Finances du Conseil d'État observe judicieusement que le terme « *décisions* » n'apparaît **nullement** dans le considérant de principe de l'arrêt *Duvignères*. Et d'avertir qu'« à vouloir remettre en cause le principe de l'interprétation littérale de la doctrine, c'est son opposabilité même qui serait menacée ».

Enfin, le Pierre-François Racine ajoute une considération qui fait réfléchir : « Raisonnablement méchamment, comme disait le regretté Maurice Cozian : si vraiment le terme « décisions » devait se boursouffler au point d'embrasser des interprétations, alors l'abus « de droit » pourrait s'étendre à l'abus de... décisions juridictionnelles ». C'est effectivement dans une boursoufflure de la notion de décision que la cour s'est hélas engagée.

Ce n'est pas en assimilant la doctrine administrative à une décision que l'on parviendra à donner à ce mot une portée utile et à faire disparaître la redondance. La doctrine de portée générale, exprimée dans des instructions ou des paragraphes du BOFiP, constitue autant un « *texte* » qu'une « *décision* », et plus exactement elle constitue **certainement un texte mais pas du tout une décision**, à moins que le Conseil d'État ne se trompe depuis plusieurs décennies sur la nature de la doctrine en lui refusant le caractère d'une norme. La garantie de l'article L. 80 A n'a pas pour effet de donner au ministre un pouvoir réglementaire que la Constitution lui refuse.

10 – La doctrine constitue un commentaire de la loi par lequel l'Administration fait savoir à ses services et aux citoyens comment elle appliquera la législation fiscale, éventuellement en y introduisant des précisions, et parfois des tempéraments, auquel cas elle constitue une **promesse** de vie-sauve faite aux contribuables, que l'Administration doit tenir comme toute promesse. Refuser de respecter sa doctrine, c'est comme tirer sur un ennemi à qui l'on avait remis un sauf-conduit : tel est le sens de l'article L. 80 A du LPF.

C. - Jusqu'où n'ira pas la notion d'abus de doctrine ?

11 – Il serait illusoire d'espérer que les « *décisions* » dont la cour considère qu'on peut abuser ne seront que les doctrines de portée générale, c'est-à-dire les anciennes instructions et les actuels commentaires du BOFiP. Car si l'abus de droit met le pied dans la porte de la doctrine administrative, il finira bien par l'ouvrir toute grande.

Aucune frontière ne s'imposera plutôt qu'une autre. La preuve en est que les commentateurs sont déjà divisés sur la portée qu'il faudrait concéder – dans l'hypothèse où le Conseil d'État reviendrait sur son avis de 1998 – à la notion d'abus de doctrine. Certains estiment que cette notion devrait être cantonnée aux instructions générales, et qu'il serait incohérent de l'appliquer aux rescrits, lesquels doivent demeurer l'ultime bastion de la sécurité juridique. D'autres au contraire estiment qu'elle ne serait concevable, à titre de moindre mal bien entendu, qu'à l'égard des décisions individuelles (V. par exemple O. Fouquet, *La garantie contre les changements de doctrine remise en cause* ?, *préc.*, n° 16. – et déjà auparavant Ch. Ménard, *Le rescrit* : l'année 2008 restera-t-elle dans les mémoires ? : Dr. fisc. 2009, n° 7, étude 183).

À notre avis, si les commentaires du BOFiP sont assimilés à des décisions, les réponses ministérielles le seront à leur tour, suivies par

les lettres qu'obtiennent les organismes professionnels ou les particuliers, et les **rescrits** ne seront pas épargnés. En pure logique textuelle, les rescrits devraient même être les premières victimes du raisonnement exégétique suivi par la cour, car les rescrits constituent, eux, des décisions, contrairement aux instructions et circulaires. Parmi ces rescrits, il sera difficile d'excepter – ô paradoxe, mais comment y échapper ? – les **rescrits** « **anti-abus** » de l'article L. 64 B car ce sont incontestablement des décisions. De la garantie des articles L. 80 A et L. 80 B, il ne resterait pas pierre sur pierre.

C'est d'ailleurs dans le sens d'une application large que se prononce l'Administration, qui étend l'abus de droit aux rescrits et aux réponses faites aux organisations professionnelles, tout en refusant de l'appliquer – mais sans aucune logique juridique – aux décisions individuelles : « *Les décisions administratives entrent dans le champ de l'article L. 64 du LPF lorsqu'elles sont de portée générale et comportent une interprétation favorable de la loi, telles les réponses ministérielles à des questions écrites des parlementaires ou les réponses à des représentants d'organisations professionnelles.* »

Il en est de même des précisions doctrinales de portée en générale apportées par l'administration fiscale. Dénommées « Rescrits ou RES » ces précisions sont directement intégrées au BOFiP-Impôts.

Les décisions individuelles ne peuvent en aucun cas servir de fondement à l'application de la procédure d'abus de droit fiscal. » (BOI-CF-IOR-30, 24 nov. 2014, § 100 et 110).

Le scrupule manifesté dans ce passage du BOFiP envers les décisions individuelles se conçoit bien, mais, dès lors que c'est l'emploi par le législateur du mot « *décisions* » qui motiverait ce revirement jurisprudentiel, on voit mal comment les prises de position individuelles pourraient être immunisées : elles seules en réalité sont des décisions. Il faut que la garantie contre les changements de doctrine soit ouverte ou fermée, elle ne peut rester entr'ouverte.

« Mais – argumenteront les méfiants –, il est facile au contribuable de bénéficier d'une parfaite sécurité, à condition d'exposer à l'avance son opération à l'Administration dans une demande de rescrit abus de droit : si elle ne répond pas dans un délai de six mois ou répond favorablement, aucun abus de doctrine ne pourra lui être reproché... ». Il faudrait donc, pour bénéficier de la garantie contre les changements de doctrine, demander à l'Administration d'émettre une doctrine sur sa doctrine, confirmant au cas par cas l'applicabilité de ses circulaires ? Le contribuable ne risque-t-il pas d'abuser de ce rescrit ? Et d'un point de vue simplement pratique, outre la difficulté d'attendre six mois (lequel délai de six mois est souvent interrompu par une demande de pièce ou de précision complémentaire qui le fait repartir de zéro), les praticiens savent que, parfois, la procédure du rescrit abus de droit s'apparente à un cérémonial chinois, dans lequel l'Administration ne veut pas commettre l'impolitesse de dire non au solliciteur, mais prononce un oui dont le contribuable a la bienséance de comprendre, étant donné le nombre et le vague des réserves qu'il comporte, que c'est un oui qui veut dire non, ou au mieux « peut-être ».

Cet ersatz de garantie remplacerait bien difficilement la sécurité des articles L. 80 A et L. 80 B.

D. - L'Administration aurait le droit d'invoquer l'esprit de la doctrine, alors que c'est interdit au contribuable

12 – Il serait paradoxal que l'Administration puisse invoquer l'esprit de la doctrine alors que le contribuable ne le peut pas. Il est de règle bien établie, depuis le célèbre arrêt *Société Générale*, que la doctrine administrative fait l'objet d'une application littérale par le juge. Celui-ci doit appliquer les instructions administratives telles qu'elles sont rédigées **sans faire prévaloir l'esprit sur la lettre** (CE, 8^e et 9^e ss-

sect., 30 mars 1992, n° 114926, *Sté Générale : Lebon*, p. 139 ; Dr. fisc. 1992, n° 40, *comm.* 1809, *concl.* J. Arrighi de Casanova ; RJF 5/1992, n° 706, *chron.* J. Tuot p. 371. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 20 mars 1996, n° 153319, *min. c/ Sté Immobilière Kléber-Lauriston : BDCF 3/96*, p. 6. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 20 mars 1996, n° 153322, *min. c/ SA La Préservatrice Foncière Vie : Dr. fisc. 1996, n° 24, comm.* 746, *concl.* G. Bachelier).

Ainsi, la doctrine administrative ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise (CE, 8^e ss-sect., 20 oct. 2000, n° 222675, M^{lle} Bertoni : *JurisData* n° 2000-061509 ; *Rec. CE* 2000, p. 449 ; Dr. fisc. 2001, n° 10, *comm.* 201, *concl.* G. Bachelier ; RJF 1/2001, n° 67, *concl.* G. Bachelier ; BDCF 1/2001, n° 7, *concl.* G. Bachelier). Par exemple, une interprétation énoncée pour une catégorie d'impôt déterminée ne peut être invoquée dans un litige relatif à un autre impôt (CE, plén., 25 nov. 1981, n° 10959 : Dr. fisc. 1982, n° 30, *comm.* 1577, *concl.* J.-F. Verny : RJF 1982, n° 16).

Le contribuable qui invoque une doctrine se voit interdire d'étendre le champ d'application, même si cette extension paraissait tout à fait **logique** par rapport à l'**objectif** de l'instruction (CE, plén., 24 juin 1987, n° 48158, *Solomate : JurisData* n° 1987-601577 ; Dr. fisc. 1987, n° 47-48, *comm.* 2162 : Dr. fisc. 1987, n° 47-48, *comm.* 2160 ; RJF 8-9/1987, n° 913, *concl.* P. Martin). On refuse au contribuable toute application par analogie ou toute application *a contrario*. Il ne peut non plus raisonner sur les intentions des auteurs d'une instruction pour apprécier sa portée (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 341722, *Corbi : RJF 3/2012, n° 272*).

Le Conseil d'État vient d'en donner tout récemment une nouvelle illustration, dans un arrêt qui sera mentionné au Lebon : un BOFiP relatif à la taxe foncière n'est pas opposable dans un litige de taxe d'aménagement, même si le Code de l'urbanisme renvoie au CGI pour l'assiette de cette taxe (CE, 9^e et 10^e ch., 3 déc. 2018, n° 406683, *Synd. interdépartemental d'assainissement de l'agglomération parisienne (SIAAP) : Dr. fisc. 2018, n° 50, act.* 549). Ainsi que le formule le professeur Négrin dans un excellent commentaire, la solution est fidèle au principe selon lequel « il ne saurait exister de doctrine administrative « par inadvertance » ou ici « par ricochet » » (O. Négrin, *Opposabilité de la doctrine administrative : Procédures* 2019, n° 1, *comm.* 35). En substance, la doctrine doit toujours être **explicite** pour pouvoir être invoquée. Mais alors, comment faire dire à une instruction qu'elle exclut **implicitement** certaines situations ou certaines opérations ?

Jusqu'à présent, l'Administration était logée à la même enseigne que le citoyen : pas plus que le contribuable, le ministre n'était autorisé à faire état de l'esprit de son instruction ou de l'intention dans laquelle une mesure de tempérament avait été adoptée.

On en trouve un exemple intéressant dans un arrêt de la cour administrative d'appel de Douai : un centre de gestion agréé avait fait application d'une instruction prévoyant que, pendant les trois premières années d'existence du centre, les cotisations versées par les adhérents à titre de droit d'entrée sont exonérées d'IS et de TVA. L'Administration refusait cette exonération à un centre, certes nouvellement créé, mais qui avait absorbé presque aussitôt deux centres de gestion préexistants. Il est certain que l'objet de l'instruction était de favoriser le développement de centres de gestion en début d'activité ; la cour juge néanmoins que, dès lors que l'instruction ne comportait aucune restriction tenant aux fusions de centres, le contribuable était fondé à s'en prévaloir (CAA Douai, 2^e ch., 19 juin 2001, n° 97-2094, *Office de comptabilité et d'économie rurale d'Amiens : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm.* 654).

Dans ses conclusions prononcées dans l'affaire précitée *Sté immobilière Kléber-Lauriston*, le président Bachelier, tout en reconnaissant que le Ministre lui semblait « avoir raison sur les plans économique et de la neutralité fiscale », exhortait le Conseil d'État à ne pas fléchir sur

le principe : « Vous vous refusez à examiner une instruction administrative en fonction des **intentions de l'Administration**. Ce principe doit être fermement maintenu sous peine de méconnaître l'objectif de sécurité juridique que cherche à atteindre l'article L. 80 A du LPF. Vous ne sauriez ainsi admettre qu'une interprétation de la doctrine puisse être donnée a posteriori au seul vu des intentions affichées par l'Administration, laquelle est **l'une des parties** au litige ».

S'il n'est pas permis au contribuable de réclamer une application constructive de la doctrine, le principe de **l'égalité des armes** conduit à l'interdire à l'Administration.

E. - La doctrine administrative ne peut être que bénéfique

13 – Le contribuable s'est vu infliger par la cour une lourde pénalité d'abus de droit au taux de 80 %. Quand bien même l'Administration adoucirait à l'avenir la répression des abus de doctrine, en recourant au « mini abus de droit » de l'article L. 64 B, les redressements pour abus de doctrine pourraient difficilement ne pas être assortis d'une pénalité, de 40 % pour manquement délibéré ou de 80 % pour manœuvre frauduleuse, ainsi que l'a souligné le président Fouquet (*O. Fouquet, Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 519*). Est passible de ces pénalités le contribuable qui a organisé un montage destiné à égarer l'Administration : le mini abus de droit ne nécessite qu'une mini-démonstration, mais n'exclut pas une maxi-pénalité.

Quelle que soit la procédure de redressement pour laquelle le service opérerait, le contribuable encourrait une pénalité en raison de l'existence d'une doctrine... illégale. C'est donc l'Administration qui commet l'illégalité, et le contribuable qui subit la pénalité.

14 – Peut-on concevoir que le fait pour le contribuable d'**avoir invoqué une instruction** administrative le rende **passible d'une pénalité** ? Imaginons que l'avocat de M. C, averti par son ange gardien de ce que la cour s'apprêtait à juger, ait renoncé expressément devant la cour, dans d'ultimes écritures, au moyen qu'il avait tiré jusque-là de l'article L. 80 A du LPF (le justiciable est libre d'abandonner à tout moment un moyen contentieux) : la Cour aurait-elle pu infliger la pénalité d'abus de droit de 80 % ? On peut prévoir que le contribuable aurait subi le redressement mais non la pénalité. En effet, selon la cour, c'est le fait d'invoquer la doctrine administrative qui constitue l'abus puisque le contribuable n'avait nullement prétendu bénéficier de l'abattement sur le terrain de la loi. Force est de constater que la solution de l'arrêt transforme une garantie en un piège : la pénalité tient uniquement au moyen de défense qu'invoque le contribuable pour contester le redressement.

Ceci heurte l'esprit, car la doctrine administrative ne peut être source ni d'imposition (selon une jurisprudence bien établie) ni a fortiori **source de pénalité** (situation inédite). De même qu'il est impossible au juge de l'impôt de valider une imposition qui ne trouverait sa justification que dans une instruction administrative (*CE, 7 oct. 1987, n° 66210, M. Palatchi : Dr. fisc. 1988, n° 9, comm. 439, concl. B. Martin Laprade, note G. Tixier et X. Rohmer*), aucune disposition législative, pas même l'article L. 64 du LPF, ne devrait permettre de fonder une pénalité sur la violation ou l'abus d'une instruction administrative dépourvue de base légale, car ce serait une manière indirecte – mais bien réelle – de faire application de cette doctrine au contribuable. Et de transformer une garantie un gisement de sanctions.

Conclusion

15 – Telles sont les raisons qui conduisent à déplorer la régression majeure que ce revirement jurisprudentiel entraînerait pour la sécurité des contribuables, s'il était confirmé par le Conseil d'État.

Par l'effet des innovations conjuguées du « mini-abus de droit » (abus de droit même si l'acte a des motifs autres que fiscaux) et de l'arme de l'abus de doctrine dont la cour voudrait doter les services, nous risquerions d'entrer dans une nouvelle ère fiscale où jamais l'insécurité juridique n'aurait été aussi criante.

16 – Qu'on nous permette, en conclusion, de nous amuser à imaginer comment se déroulerait un entretien entre Avocat et Client dans cette nouvelle ère fiscale :

– *J'ai le plaisir de vous dire, cher Monsieur, que notre étude longue et approfondie de votre projet nous permet de conclure que ce que vous envisagez de faire est parfaitement conforme aux lois et règlements ; aucune fraude ne pourra vous être reprochée.*

– *Merci, Maître, de votre consultation. Je disais bien [à ma femme, à mon directeur] que cela vaudrait la peine de dépenser des honoraires de conseil pour être en sécurité.*

– *N'allons pas si loin. Je ne vous ai pas dit que vous étiez en sécurité. J'allais justement vous demander – simple formalité par rapport à ma responsabilité professionnelle et pour m'éviter d'être poursuivi pour complicité – de signer ce papier vous avertissant qu'il y a un risque que l'Administration remette en cause votre [investissement, placement, vente, fusion, donation, etc.] sur le terrain de l'abus de droit, et qu'il vous en coûtera alors 80 % de pénalité.*

– *(lisant le 'disclaimer' et devenant un peu pâle) Mais enfin, puisque c'est conforme à la loi ?*

– *(sévère) Justement ! Cela sera retenu comme preuve de votre malignité : se placer dans un dispositif légal pour payer moins d'impôt, cela s'appelle de l'abus de droit, Monsieur, et c'est pire que de violer tous les articles réunis du CGI, ce qui ne vous aurait coûté que 40 % de pénalité sans poursuites pénales.*

– *(se levant) Je me demande si j'ai besoin de vos conseils, finalement.*

– *(restant assis) Il est un peu tard pour y penser, d'autant plus que [cas dans lequel le contribuable a le malheur d'avoir un contrat, un associé, un client, un parent, un enfant etc. dans un autre pays de l'UE] je dois encore vous dire que je viens d'enjoindre à votre banque de signaler votre opération aux services fiscaux en application de la directive obligeant les intermédiaires fiscaux à déclarer les arrangements transfrontaliers potentiellement agressifs. Et l'administration française a immédiatement retransmis ce signalement aux autorités de l'autre pays concerné. Si vous renonciez maintenant à votre opération, on en déduirait que vous aviez cru pouvoir la mener de façon occulte...*

– *Que suis-je venu faire dans ce cabinet... (reposant sa canne et son chapeau) Alors maintenant que me conseillez-vous ?*

– *(pédagogique et rassurant) Il existe une solution bien simple : demander un rescrit à l'Administration pour qu'elle nous dise si elle y voit un abus de droit. Évidemment cela représente un supplément d'honoraires et un délai de six mois, assez souvent prolongé une ou deux fois par une demande de pièce complémentaire que vous recevrez juste avant la fin des six mois...*

– *(encore un peu méfiant) Et ainsi nous serons en sécurité ?*

– *Oui, si l'Administration refuse son rescrit, ou assortit un rescrit favorable de réserves nombreuses et vagues : vous saurez que vous devez renoncer à votre projet et vous serez désormais, grâce à elle, en parfaite sécurité.*

– *(positif) Mais espérons que l'Administration accordera un rescrit rapide et net. Un délai de six mois renouvelable, ça suppose évidemment de s'y prendre à l'avance, mais je comprends bien que l'Administration réfléchisse longuement avant d'accorder sa bénédiction... puisqu'elle ne pourra plus revenir dessus !*

– (fronçant les sourcils) Décidément, vous avez tendance à pousser vos droits à l'extrême. Qui vous a dit qu'elle ne pourrait plus revenir dessus ? Le vérificateur pourra considérer que vous avez abusé de la décision de rescrit, et vous serez éligible à la pénalité de 80 %, avec transmission automatique de votre dossier au Procureur.

–...Et vous disiez, Maître, qu'il y a beaucoup de gens qui demandent ce rescrit ?

– Au contraire, il y en avait peu malgré les efforts que font les avocats depuis plus de 30 ans pour vendre ce rescrit ; et Dieu sait pourquoi il y en a encore moins depuis un arrêt récent sur l'abus de doctrine. Mais rassurez-vous : en cas de redressement pour abus de votre rescrit, nous vous défendrons bec et ongles pendant huit ou dix ans, et nous ne nous reconnaitrons battus qu'après l'arrêt du Conseil d'État.

– Vous auriez une autre solution, pour les gens qui ne nourrissent pas une passion pour le contentieux fiscal ?

– Bien sûr, je suis là pour cela. Je vais rechercher pour vous les options les plus coûteuses en impôts de toutes sortes, les montages les plus catastrophiques fiscalement. Nous sommes très en pointe dans la sécurisation des opérations de nos clients, nous essayons même de recruter – il est sollicité par tous les cabinets – le lauréat du nouveau Master spécialisé « Ingénierie fiscale des solutions ruineuses ».

– Merci, Maître, on dira ce qu'on voudra, consulter un avocat c'est sécurisant.

Jérôme TUROT,
avocat

MOTS-CLÉS : Abus de droit - Application de la doctrine administrative - Reconnaissance

Garanties des contribuables - Application de la doctrine administrative - Reconnaissance d'un abus de droit (oui)