

par Jérôme TUROT, Maître des requêtes au Conseil d'Etat

La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine.

CAA Paris 17 décembre 1991, n° 357, Plén., Restauration Gestion Service (RGS) (texte et extraits des conclusions à la ▶ RJF 2/92 n° 232)

CE 30 mars 1992, n° 114 926, 8^e et 9^e s.-s., Société Générale (voir texte ci-après, Décisions du mois ▶ n° 706)

A deux reprises, la garantie contre les changements de doctrine vient de frôler la mort. Chaque fois, elle a été sauvée, parce que le juge - la cour administrative d'appel de Paris dans un cas, le Conseil d'Etat dans l'autre - s'est refusé à voir dans la doctrine administrative une norme, et à regarder l'article L 80 A du LPF comme la reconnaissance d'un pouvoir réglementaire confié à l'administration. Chaque fois, il a affirmé que la garantie contre les changements de doctrine instituée à l'article L 80 A du LPF constitue seulement une exception contentieuse susceptible de faire échec à des rehaussements, une restriction au droit de reprise de l'administration.

Rarement la jurisprudence n'a eu à prendre radicalement parti sur la nature de la doctrine administrative. Or c'est ce qu'elle vient de faire par deux décisions. La première, de la cour administrative d'appel de Paris, juge que l'administration ne peut pas invoquer l'incompatibilité de sa propre doctrine avec le droit communautaire pour échapper à l'interdiction posée à l'article L 80 A de procéder à des redressements contraires à une interprétation admise. La seconde, du Conseil d'Etat, énonce vigoureusement que la doctrine administrative ne peut faire l'objet d'aucune interprétation par référence à une intention supposée.

Ces deux arrêts se situent dans la lignée de l'un des enseignements de l'arrêt d'Assemblée, Alitalia, du 3 février 1989 (RJF 3/89 n° 299) selon lequel les instructions comportant une doctrine administrative ne constituent pas des normes susceptibles d'être prises en considération pour apprécier si la « législation nationale » est compatible avec les objectifs d'une directive (voir les conclusions de Noël Chahid-Nourai sur ce point du même numéro RJF 3/89 p. 134).

Qu'est-ce que la doctrine administrative ? Lorsqu'elle est conforme à la loi, une paraphrase. Lorsqu'elle est illégale, moins que rien : du non-droit ; mais si elle atténue la rigueur de la loi, elle vaut promesse de l'administration de ne pas imposer ou d'imposer dans des conditions favorables.

Qu'est-ce que l'article L 80 A du LPF ? La garantie la plus élémentaire des contribuables, sans laquelle les praticiens mettraient la clef sous la porte : l'interdiction faite à l'administration de se renier, de retourner sa veste doctrinale, ou d'appliquer le droit fiscal à la tête du client, strictement pour l'un, souplement pour les autres.

Reprenons ces deux affaires.

I - L'OPPOSABILITE DE LA DOCTRINE NE DEPEND PAS DE SA CONFORMITE AU DROIT COMMUNAUTAIRE

L'arrêt SARL Restauration Gestion Service (RGS) de la CAA de Paris est intervenu dans les faits suivants. La société RGS gère des cantines et conclut avec ses clients des contrats d'assistance technique qui prévoient qu'elle fournit les repas conformément à des normes préfixées ainsi que les personnels. Elle n'avait pas inclus dans l'assiette taxable la facturation « au franc le franc » des salaires des personnels mis à disposition de la clientèle. Le service des impôts a au contraire estimé que ces salaires devaient, en vertu des dispositions applicables à compter du 1^{er} janvier 1979, être compris dans la base taxable.

Sur le terrain de la loi, il ne faisait pas de doute que les salaires litigieux ne constituaient pas des « remboursements de débours » au sens de l'article 267-II-2°. Les contrats d'assistance technique de la société RGS n'étaient pas des contrats de mandat. L'économie de la sixième directive veut que toute rémunération versée aux salariés des prestataires de services par la clientèle

entre dans le prix taxable, même si elle est remboursée au prestataire par le client. Mais la société se prévalait d'une **doctrine** exprimée dans la documentation administrative depuis 1972 et rapportée seulement en 1981 (après la période litigieuse) visant les « **régisseurs de travaux** ». Selon cette doctrine, adoptée pour l'application de l'ancien article 267-3 et qui n'a pas été actualisée en fonction des modifications législatives intervenues à compter du 1^{er} janvier 1979, les régisseurs de travaux, c'est-à-dire les entreprises qui exécutent avec leur propre personnel des travaux sous la direction du client, sans assumer personnellement aucun risque à raison des travaux accomplis conformément à ses instructions, et qui se bornent à fournir la main-d'œuvre - à l'égard de laquelle le prestataire garde la qualité d'employeur -, acquérir les fournitures nécessaires pour le compte du maître d'œuvre, et mettre à la disposition de ce dernier des matériels et outillages, ne sont redevables de la TVA que sur leur rémunération. Ils peuvent donc déduire de leurs recettes imposables le montant des salaires et des charges sociales dont ils se font rembourser exactement le montant par le client.

L'administration faisait valoir que les instructions invoquées se rapportent à la législation antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 mettant en

conformité le régime français de la TVA avec la sixième directive du Conseil des communautés européennes, et qui est à l'origine du nouvel article 267-II-2°. Cette argumentation posait la question classique de la **caducité** de la doctrine. Selon la jurisprudence un contribuable ne peut invoquer une interprétation de la loi fiscale qui est :

p.
372

- contredite par une loi postérieure (CE 5 avril 1978, n° 1211 : RJF 6/78 n° 289 ; CE 26 octobre 1979, n° 9623 : RJF 12/79 n° 685) ;
- antérieure au vote de la loi (CE 29 juillet 1983, n° 33640 : RJF 10/83 n° 1092) ;
- rendue caduque par une loi nouvelle (CE 28 novembre 1980, n° 17049 : RJF 2/81 n° 124) ;
- relative à une loi antérieure à celle applicable (CE 30 juin 1982, n° 27274 : RJF 8-9/82 n° 776 ; CE 26 octobre 1983, n° 38287 : RJF 12/83 n° 1491 ; CE 24 février 1988, n° 59763 : RJF 4/88 n° 380).

La cour, et c'est peut-être le point discutable de sa décision, a jugé que la doctrine invoquée n'était pas caduque parce que le texte formé par l'article 267-3 issu de l'article 11-4 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 et celui constitué par le 267-II issu des articles 37 et 49 de la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 se recoupent largement, à un point près concernant les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques. Il s'agit en fait de la même disposition reconduite malgré les importants changements apportés au régime de la TVA à compter du 1^{er} janvier 1979. Or il est vrai que le Conseil d'Etat a déjà admis de prendre en considération la continuité d'une disposition législative par rapport à la précédente : ainsi a-t-il reconnu applicable en matière de taxe sur les salaires une doctrine relative au versement forfaitaire sur les salaires (CE 30 juin 1982, n° 22796, Plén. : RJF 8-9/82 n° 775, conclusions Verny Dr. fisc. 10/83 c. 420) ; il a cependant réservé la question de savoir si une doctrine formulée en matière de patente est invocable en taxe professionnelle (CE 9 novembre 1988, n° 62027 : RJF 1/89 n° 61). Pourtant, la « transposition » à l'actuel régime de la TVA d'une doctrine émise sous l'empire du régime antérieur à la **transposition de la sixième directive** est audacieuse, car non seulement il ne s'agit pas de la même loi mais surtout le champ d'application de la TVA européenne n'est pas le même que notre ancienne TVA gauloise. La cour aurait pu faire l'économie du dilemme, mais il faut reconnaître que l'administration en ne mettant pas à jour rapidement la documentation de base a laissé les contribuables croire que cette solution n'était pas remise en cause.

Force était alors à la cour de statuer sur l'ultime argument de l'administration, selon lequel la société ne pouvait se prévaloir d'une doctrine contraire aux objectifs définis par la sixième directive en matière d'assiette de la TVA. Elle l'a fait, conformément aux conclusions du commissaire du Gouvernement, M. Bernault, en jugeant que l'**opposabilité d'une doctrine administrative ne dépend pas de sa conformité au droit communautaire**. A notre sens, la solution est solidement fondée en droit (A) et en outre opportune (B).

A - LE FONDEMENT EN DROIT

Au soutien de cette solution, le commissaire du Gouvernement - dans ses conclusions publiées Dr. fisc. 18/92 c. 944 et, en extraits sur ce point, RJF 2/92 n° 232 - a notamment invoqué deux considérations. La première, tirée de l'opposabilité de la doctrine relative aux conventions internationales, nous paraît tout à fait inopérante (1) ; la seconde, tirée de la nature même de la garantie instituée à l'article L 80 A du LPF, est le véritable fondement de la solution (2).

1 - Le mauvais motif : l'assimilation du droit communautaire au droit fiscal international

Il est permis de ne pas être d'accord avec l'argument tiré de ce que la jurisprudence admet l'invocabilité d'une doctrine administrative interprétant une convention fiscale internationale : CE 24 juillet 1981, n° 17341 : RJF 10/81 n° 894 ; CE 22 décembre 1982, n° 26338 : RJF 2/83 n° 185, conclusions P. Rivière Dr. fisc. 39/83 c. 1719 ; CE 17 décembre 1984, n° 47293 : RJF 2/85 n° 308, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 11/85 n° 553 ; CE 11 mai 1987, n° 41558 : RJF 7/87 n° 717.

Il nous semble effectivement certain que la garantie instituée à l'article L 80 A du LPF peut jouer tout aussi bien à l'égard de l'interprétation d'une convention que d'un texte de droit interne, même si les arrêts précités ne sont pas à cet égard tout à fait décisifs. Mais cette considération nous paraît **inopérante à l'égard du droit communautaire** qui n'a pas la même finalité que les conventions fiscales. Les conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions (CDI) n'ont pour objet que de **régler le conflit entre souverainetés fiscales concurrentes**. Il en résulte que les CDI obéissent, dans la plupart des pays, à deux principes classiques :

- principe de **subsidiarité** : le juge doit en premier lieu épuiser les moyens tirés du droit interne, pour vérifier qu'il n'en résulte pas d'exemption ; alors, constatant que l'imposition est encourue en droit interne, le juge peut se retourner vers les moyens tirés des clauses conventionnelles (CE 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : RJF 2/76 n° 77, conclusions Fabre Dr. fisc. 27/76 n° 925 ; CE 1^{er} février 1978, n° 8854 : RJF 3/78 n° 68, conclusions P. Rivière Dr. fisc. 41/78 c. 1551 ; cf JCL droit fiscal international F. 350 éd. 11, 1984, n° 105 s. ;
- principe de **non-aggravation** : la supériorité de la convention sur la loi interne ne peut aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne. La pratique de la plupart des Etats admet que les normes conventionnelles ne s'imposent au droit interne qu'en tant qu'elles sont moins contraignantes, c'est-à-dire que la supériorité conventionnelle ne joue qu'à sens unique, à titre de garantie (voir en ce sens les conclusions O. Fouquet, imparfaitement suivies, sur CE 17 décembre 1984, n° 47293 précité et JCL droit fiscal international F 350 éd. 11, 1984 n° 97).

Ces deux principes, s'ils étaient applicables au droit communautaire, suffiraient à régler la question qui nous occupe : il en résulterait que le droit interne français peut librement exonérer ce que la sixième directive prévoit d'assujettir, et il n'y aurait alors aucune difficulté à admettre qu'un contribuable échappe à la TVA grâce à une doctrine administrative.

Mais il saute aux yeux que ces principes ne sont pas valides en **droit communautaire**, qui a pour objet non de répartir le pouvoir d'imposer entre Etats, mais d'**harmoniser** les législations en vue de favoriser la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et la liberté d'établissement. L'article 99 du Traité de Rome dispose que « la Commission examine de quelle façon les législations des différents Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun ». Le droit communautaire ne peut réaliser son objet que s'il est **appliqué de façon uniforme** dans les Etats membres.

Cet objectif d'harmonisation serait évidemment ruiné si chaque Etat pouvait exonérer librement des opérations, ou des éléments du prix, qui entrent dans le champ d'application du régime communautaire de TVA défini par la sixième directive. La notion encore curieusement controversée de la nature propre du droit communautaire n'est pas éclose d'un complot supranationaliste ourdi à Luxembourg, mais résulte des engagements internationaux que la France a souscrits en ratifiant le Traité de Rome.

Aussi ne saurait-on accepter que des instructions administratives contredisent le droit communautaire, fût-ce dans un sens favorable au contribuable, alors qu'il n'y a pas

d'objection à ce qu'un Etat renonce à une imposition qu'une CDI l'autorise à établir (voir cependant dans les conclusions de M. Bernault une critique de cette approche traditionnelle des CDI). p.
373

Une instruction incompatible avec les objectifs définis par la sixième directive, ou contraire aux dispositions législatives prises pour la transposition de cette directive serait illégale et succomberait inmanquablement à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat s'il se trouvait un requérant pour y avoir intérêt.

Le Conseil d'Etat a en effet solennellement jugé en formation de Section que l'article L 80 A ne donne pas compétence à l'administration pour prévoir des mesures de tempérament à la loi fiscale : CE 4 mai 1990, n° 55124-55137, Section, Association Freudienne : RJF 6/90 n° 674 (confirmé par CE 8 août 1990, n° 68387, CCI de Dunkerque : RJF 8-9/90 n° 1101, conclusions P.F. Racine Dr. fisc. 41/90 c. 1869 ; cf. Turot, les recours en annulation contre la doctrine administrative : RJF 8-9/90 p. 535). C'était en effet la première fois que le Conseil d'Etat avait à statuer sur la légalité d'une **instruction plus favorable que la loi**, et donc susceptible d'être invoquée sur le terrain de l'article L 80 A du LPF ; or il ressort de l'arrêt que l'instruction est illégale du seul fait qu'elle ajoute à la loi, même si c'est dans un sens favorable aux contribuables.

De même, assurément, la France s'exposerait à une condamnation en manquement par la CJCE si elle faisait obstacle par des instructions administratives à l'application en France du droit communautaire.

2 - Le motif pertinent de la solution : la nature de la protection instituée à l'article L 80 A du LPF

Mais, comme l'a parfaitement exposé M. Bernault (et à notre avis c'est le seul qui emporte la solution, des quatre arguments énoncés dans ses conclusions), la garantie de l'article L 80 A du LPF est tout à fait étrangère au débat sur l'autorité du droit communautaire ou sur sa nature et ses finalités. Reprenons les passages essentiels de son analyse : « Nous pensons qu'il est erroné de concevoir l'article L 80 A du LPF comme une habilitation législative donnée au service pour interpréter le CGI en tout

arbitraire. Son objet est de fournir aux redevables une garantie contre les changements d'interprétation qui peuvent affecter la doctrine administrative. (...) Ce mécanisme de cliquet doit fonctionner quelle que soit la cause de l'illégalité de la doctrine initiale, qu'elle soit en contravention avec la loi nationale ou avec une convention internationale, ou avec quelque norme que ce soit. Il ne s'agit pas en effet de satisfaire à un critère de légalité qui est totalement exclu..., mais à un **critère de stabilité**. »

On ne saurait mieux dire, et nous ne reprendrons pas pour notre part le couplet de rigueur chez les bons auteurs selon lequel l'article L 80 A du LPF constituerait une hérésie juridique, une atteinte à la hiérarchie des normes, appelée à être un jour censurée par le Conseil constitutionnel... La constitutionnalité de la garantie contre les changements de doctrine ne paraît d'ailleurs plus aussi discutée qu'il y a dix ans. On se souvient qu'en 1980 M. Raymond Barre, Premier Ministre, avait saisi le **Conseil constitutionnel** d'une demande d'avis portant sur la **conformité à la Constitution de l'article 1649 quinquies E** du CGI, à l'occasion des travaux de codification préparant le LPF ; la Haute Juridiction a répondu qu'il ne lui appartenait pas de se prononcer, même par voie d'avis, sur la constitutionnalité d'une loi déjà promulguée (Décision du 14 mai 1980, JO 16-17 mai 1980 p. 1231). Les commentateurs ont alors souligné que la question ne pourrait être posée que si le législateur modifiait le texte en vigueur. Or c'est bien ce qui s'est produit lorsque la loi Aicardi du 8 juillet 1987 a étendu la garantie prévue au 1^{er} alinéa de l'article L 80 A à l'appréciation portée par l'administration sur des situations de fait (article L 80 B du LPF) ; et à notre connaissance ni les commissions des finances ou des lois du Parlement, ni les commentateurs n'ont soulevé une difficulté de constitutionnalité. Au contraire, la nouvelle extension donnée au principe de la garantie contre les changements de doctrine - par les articles L 80 B et L 64 B - a été unanimement saluée comme un progrès de notre droit fiscal.

En France comme dans tous les pays dotés d'un véritable droit fiscal, la loi comporte deux sortes de règles : celles qui déterminent l'assiette et le taux de l'impôt, et celles qui encadrent le pouvoir d'imposer de l'administration. Il ne s'agit pas ici exactement de la distinction entre le fond et la procédure, ou alors cette dernière notion devrait être entendue en un sens large, incluant notamment les règles de prescription (qui sont regardées par la jurisprudence comme relatives au bien-fondé de l'imposition et non à la procédure quoiqu'elles figurent au LPF et non au CGI) et, précisément, la garantie contre les changements de doctrine (que le juge range également parmi les questions touchant au bien-fondé de l'imposition : CE 29 avril 1977, n° 275, Plén. : RJF 6/77 n° 343, conclusions B. Martin Laprade Dr. fisc. 50/77 c. 1801).

La garantie contre les changements de doctrine est une **restriction au droit de reprise** de l'administration. Elle est de même nature que les autres limites posées par la loi au droit de reprise (codifiées au LPF en son titre II : « Le contrôle de l'impôt »), à savoir que ce droit est enfermé dans une procédure (chapitre I^{er} dudit titre II) et dans un certain délai (chapitre IV dudit titre II). Ce n'est pas par hasard que l'article L 80 A du LPF figure au chapitre I^{er}, à la Section VI intitulée « Conséquences et limites des procédures de redressement. »

Cet article est par ailleurs clairement rédigé non comme une règle de détermination de l'impôt mais comme une interdiction faite à l'administration d'exercer son droit de reprise dans les deux cas qu'il vise. Il ne dit pas que l'administration est autorisée à interpréter la loi fiscale, et encore moins à la contredire ; il dispose que dans un cas (1^{er} alinéa) « il ne sera procédé à aucun redressement », et dans l'autre (2^e alinéa) l'administration « ne peut poursuivre aucun rehaussement ».

Les auteurs qui froncent le nez devant l'article L 80 A du LPF devraient aller jusqu'au bout de leur idée : si rien ne doit faire obstacle à l'application de la loi fiscale, abrogeons les règles de prescription et les règles de procédure. Affirmons posément que dès lors qu'un contribuable est entré dans le champ d'application d'un impôt, tout fonctionnaire est habilité à lui sauter dessus et à lui prendre son portefeuille.

Et si le Conseil constitutionnel doit censurer l'article L 80 A du LPF, je suggère qu'il raye du même trait de plume tout le LPF, qui a nécessairement pour conséquence inadmissible de faire obstacle à l'application pleine et entière du CGI.

Tel n'est pas encore l'état du droit, et l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris jugeant que l'administration ne pouvait légalement procéder à un rehaussement en soutenant une interprétation différente de celle qu'elle avait fait connaître par une instruction, dispose d'un solide fondement juridique.

B - L'OPPORTUNITÉ

Cette solution est-elle inopportune ? La solution inverse, selon laquelle le juge devrait refuser au contribuable le droit d'invoquer le bénéfice de la doctrine administrative lorsqu'elle est contraire au droit communautaire, aurait-elle contribué à une meilleure application du droit communautaire ? Nous ne le pensons pas. Le mécanisme de la garantie

contre les changements de doctrine y aurait beaucoup perdu (1) et le droit communautaire n'y aurait guère gagné (2).

p.
374

1 - M. Bernault a très bien montré dans ses conclusions que la thèse que soutient le ministre aurait conduit à introduire un distinguo « ingérable » parmi les instructions de l'administration fiscale, le contribuable étant invité à vérifier si la doctrine administrative est ou non compatible avec le droit communautaire, appréciation sur laquelle d'éminents juristes ont parfois bien du mal à se mettre d'accord. Autant dire que les contribuables n'auraient plus disposé d'aucune sécurité dans des domaines aussi importants que la

TVA, les droits d'apports, le régime des fusions, celui des sociétés mères et filles.

Allons plus loin : la solution soutenue par le ministre devant la cour aurait nécessairement sonné le glas de l'article L 80 A du LPF tel qu'il est compris aujourd'hui. Car si le juge estimait devoir vérifier que la doctrine administrative est compatible avec le droit communautaire, on voit mal comment il pourrait se dispenser de procéder au même examen, au regard de la loi française, de la Constitution ou des conventions fiscales. En effet, il ne paraît pas possible de réserver un sort spécifique au droit communautaire au regard de l'article L 80 A. Certes, il est de principe que le droit communautaire prime le droit national, et qu'il doit recevoir une application uniforme. Mais il existe aussi un principe plus fondamental encore selon lequel le juge doit appliquer la loi française, et une règle du droit budgétaire selon laquelle l'autorisation de percevoir l'impôt vaut aussi obligation de le recouvrer : le juge devrait donc également, s'il se plaçait dans cette fautive optique, écarter la garantie de l'article L 80 A lorsque la doctrine invoquée est contraire à la loi fiscale. Il s'engagerait nécessairement dans une **logique de hiérarchie des normes** juridiques, d'où l'article L 80 A ressortirait méconnaissable et parfaitement inutile. Cette logique est tout à fait étrangère à la lettre comme à l'esprit de l'article L 80 A, qui, on a tenté de le montrer, ne consacre en rien la doctrine administrative comme une norme.

2 - Mais peut-être faut-il sacrifier la garantie contre les changements de doctrine sur l'autel du droit communautaire ? Et écarter prétoriennement, voire abroger, l'article L 80 A du LPF ? Si tel est le cas, l'**article L 80 B**, c'est-à-dire le mécanisme du « ruling » individuel, sombrerait inévitablement avec son grand frère : il saute aux yeux qu'au travers de l'appréciation d'une situation de fait, et en particulier de ce que la pratique appelle une « **lettre de couverture** », l'administration peut fort bien accorder un avantage fiscal incompatible avec le droit communautaire. Suivons les zéloteurs de cette thèse, et c'est bientôt toute la garantie contre les changements de doctrine, sous ses diverses formes (le rescrit prévu à l'article L 64 B n'est peut-être pas lui-même à l'abri), qui s'effacerait. Il serait paradoxal que la construction du droit communautaire s'accompagne d'une telle régression. Cette garantie n'est pas en effet une élucubration du législateur fiscal mais la reconnaissance d'un **principe général du droit**.

En France, il n'est pas propre au droit fiscal, car la Cour de cassation a dégagé, sans texte, des règles voisines en **droit social**. En l'absence de texte analogue aux articles L 80 A et L 80 B du LPF, la Cour de cassation, pour limiter le pouvoir des organismes de sécurité sociale, a été amenée à élaborer une jurisprudence inspirée de la théorie du retrait et de la prorogation des actes unilatéraux en droit administratif, dite **théorie de la chose décidée**. Les principes dégagés par la Cour de cassation peuvent être ainsi résumés : lorsqu'un organisme prend une décision à l'égard d'un usager, cette décision lie l'organisme vis-à-vis de cet usager, à qui il ne peut la retirer rétroactivement, sauf s'il l'a obtenue par fraude ou dissimulation. Sous cette réserve, une décision modificative ultérieure abrogeant la précédente ne pourra donc porter effet que pour l'avenir (Doc. sociale Lefebvre A-I-15610 s.). La Cour de cassation a ainsi jugé récemment que lorsqu'à l'occasion d'un contrôle antérieur, l'Urssaf n'a émis aucune critique sur l'exclusion par un employeur de certains avantages de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, il appartient aux juges du fond de rechercher si le silence ainsi gardé par l'organisme de recouvrement a constitué, de sa part, une décision au moins implicite prise en connaissance de cause sur l'application des textes en la matière. Si l'existence en est établie, la décision implicite de l'Urssaf admettant la légitimité de la pratique suivie par l'employeur est considérée par une jurisprudence constante comme liant les parties et faisant donc obstacle à un redressement rétroactif jusqu'à la notification d'une décision en sens opposé fondée sur une interprétation différente des textes : Cass. soc. 30 janvier 1992, n° 249 P et Cass. soc. 13 février 1992, n° 559 D : RJS 3/92 n° 352. En ce qui concerne les circulaires, la jurisprudence sociale semble adopter une analyse qui rejoint celle du droit fiscal : lorsqu'une circulaire revient sur une interprétation plus favorable contenue dans une circulaire précédente, et que les circulaires en cause ont un caractère réglementaire et non simplement interprétatif, la nouvelle circulaire ne s'applique que pour l'avenir.

Cet attachement à la stabilité des situations juridiques n'est pas une pure gauloiserie : on le retrouve, selon des modalités diverses, dans le droit de plusieurs pays. La notion de « Vertrauensschutz », qui est généralement traduite par « protection de la confiance légitime », joue un rôle général et important en **droit allemand**, où elle est notamment appliquée au retrait des actes administratifs qui ont créé un avantage en faveur de l'intéressé et à la modification d'une législation favorable aux administrés. En Allemagne toujours, il semble que le contribuable puisse invoquer la doctrine sur la base du **droit à un traitement égal** (art. 3 de la loi constitutionnelle) : si une pratique administrative constante s'est établie sur la base de la doctrine, l'administration ne peut pas y déroger arbitrairement et sans justification. En **droit néerlandais**, le « vertrouwensbeginsel » selon lequel l'administration ne peut trahir la confiance qu'elle a suscitée est d'application générale, et se rattache à la fois au principe de la sécurité juridique et à celui de bonne administration ; certaines solutions retenues par la jurisprudence rappellent celles du droit allemand et sont même parfois plus libérales. En **droit belge**, un arrêt de la Cour de cassation de 1963 a imposé aux collectivités publiques une obligation de sécurité fondée sur la théorie de la légitime confiance trompée.

Enfin, on sait que le principe de la **protection de la confiance légitime** a été reconnu comme faisant partie de l'**ordre juridique communautaire** : CJCE 3 mai 1978, aff. 112/77 : Rec. 1019 (et l'indispensable étude de Fr. Hubeau, Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la CJCE, Cahiers de droit européen, 1983. 143). Ce principe va fort loin, puisqu'il protège notamment les administrés contre la modification, avec effet immédiat et sans avertissement préalable, des réglementations existantes (CJCE 15 mai 1975, aff. 74/74 : Rec. 533). En France, l'article L 80 A du LPF n'en exige pas tant : l'administration peut modifier pour l'avenir sa doctrine sans préavis, il lui est seulement demandé de ne pas revenir sur le passé.

Loin de nous de prétendre que ces différentes théories juridiques sont des équivalents de l'article L 80 A, ce qui serait une simplification tout à fait abusive. Il est cependant d'un grand intérêt de constater que l'interdiction faite à l'administration de trahir la confiance suscitée, et le droit à un traitement égal sont des principes communs à bien des systèmes juridiques même s'ils s'expriment de façons très diverses. Dans tout Etat de droit, l'ordre public législatif doit composer avec le souci de préserver la

stabilité des situations juridiques. Le mécanisme français de garantie contre les changements de doctrine n'apparaît donc pas

comme une hérésie mais comme la manifestation d'un principe commun aux principaux pays européens (sous réserve de la variété des solutions, et abstraction faite du droit anglais qui, comme d'habitude, ne semble comporter aucune règle formalisée). On sait que la **CJCE** veille à ce que le souci de la stabilité des situations juridiques ne serve pas de **prétexte à un Etat membre pour échapper à ses obligations communautaires**. Ainsi, des Etats condamnés pour l'octroi d'aides non compatibles avec le marché commun, ont tenté à plusieurs reprises de se réfugier derrière ce principe pour échapper à l'obligation de faire reverser ces aides ; la CJCE a jugé qu'un Etat membre ne peut exciper des dispositions de son ordre juridique interne, qu'il s'agisse des modalités particulières de protection de la confiance légitime, ou des délais de retrait des actes administratifs créateurs de droit, pour se soustraire à l'exécution de l'obligation qui lui incombe en vertu du droit communautaire, de récupérer une aide publique contraire au marché commun : CJCE 21 mars 1990, aff. 142/87, Belgique c/ Commission : RJF 8-9/90 n° 1142 (point 61) ; CJCE 20 septembre 1990, aff. 5/89, Plén., Commission c/ RFA : RJF 1/91 n° 135. Mais cette affirmation ne vise, nous semble-t-il, que le cas où l'Etat membre se prévaut de **règles abusivement protectrices**, au point de rendre pratiquement impossible toute restitution, à l'instar de ce que la Cour a affirmé à propos de la situation inverse ou l'Etat institue une procédure abusivement restrictive pour ne pas avoir à restituer des taxes indûment perçues : CJCE 9 novembre 1983, aff. 199/82, San Giorgio : Rec. p. 3614 et CJCE 25 février 1988, aff. 331, 376 et 378/85, Les Fils de J. Bianco, JOCE du 22 mars 1988 p. 11 (cf. J.M. Communier et B. Hatoux, Restitution des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire : RJF 2/90 p. 90, sur ce point). La CJCE n'exclut donc pas que la restitution de taxes soit subordonnée à des conditions et à des garanties du moment qu'elles n'aboutissent pas à faire lettre morte du droit communautaire. A cet égard, si cette jurisprudence devait être transposée à la situation qui nous occupe, il semble difficile d'affirmer que l'article L 80 A du LPF est abusivement protecteur et qu'il risque de perturber gravement la mise en œuvre des directives européennes.

En pratique, en effet, ce n'est pas l'article L 80 A qui risque de mettre en péril l'application du droit communautaire.

Car si l'envie venait à l'administration de contredire par voie d'instruction une prescription du droit communautaire, en exonérant ce qui doit être taxé selon la sixième directive, **ce n'est pas l'abandon de la garantie contre les changements de doctrine qui l'en empêcherait**. Aucun contribuable n'irait se plaindre devant le juge qu'on lui accorde une exonération contraire au droit communautaire. Le cas de figure qui a donné lieu à l'arrêt RGS n'est pas prêt de se reproduire : il suppose que le contribuable bénéficie d'une doctrine « anticommunautaire » et que l'administration lui en dénie le bénéfice en se drapant dans une directive. C'est attendre de l'administration vraiment beaucoup d'incohérence : si par extraordinaire elle décidait de regarder les textes communautaires comme des chiffons de papier, elle se garderait de faire étalage devant le juge de sa turpitude et de saborder ses vaisseaux doctrinaux sur le parquet d'un prétoire. Or, en l'état actuel de la jurisprudence, le juge ne soulève pas d'office une exception de non-conformité au droit communautaire : CE 11 janvier 1991, n° 90995, Section, Morgane : RJF 2/91 n° 219 avec conclusions contraires M.D. Hagelsteen p. 83, malgré qu'il y soit invité par la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE 11 juillet 1991, aff. 87/90-88/90, Plén : RJF 10/91 n° 1315).

Ceux qui ont sonné le tocsin de la construction européenne à la lecture de l'arrêt RGS se sont à notre avis alarmés d'un risque contre lequel en tout état de cause nous ne serions pas mieux prémunis si la jurisprudence se prononçait en sens inverse. Il ne faut pas en effet inverser les facteurs : l'administration n'a pas besoin de l'article L 80 A pour s'affranchir du droit communautaire ; ce sont les contribuables qui en ont besoin pour se protéger contre l'arbitraire administratif. Prière de ne pas tirer sur le pianiste.

Par contre, l'intérêt doctrinal de l'arrêt RGS est, comme il arrive souvent, inversement proportionnel à sa portée pratique. Son apport doctrinal est de refuser de regarder la doctrine administrative comme une norme, et de restituer à la garantie de l'article L 80 A du LPF sa nature exacte : une règle processuelle. A cet égard, cet arrêt rejoint l'inspiration de l'arrêt Société Générale que vient de rendre le Conseil d'Etat dans un tout autre contexte.

II - LA DOCTRINE N'A AUCUN ESPRIT

Non que l'administration manque de finesse, bien au contraire. Mais le Conseil d'Etat vient de rappeler avec force qu'une instruction (lorsque le contribuable est en droit d'en invoquer le bénéfice sur le terrain de l'article L 80 A du LPF) doit être appliquée à la lettre, **sans que ni le contribuable ni l'administration puisse faire état de son objet ou de son intention**. Les lois ont de l'esprit, Montesquieu s'en est fait l'écho, pas les circulaires.

La question paraît modeste, or elle est de grande portée. On savait en fait depuis longtemps que le juge ne peut que refuser de se livrer à une interprétation... de l'interprétation administrative : CE 30 juin 1972, n° 80083, Section : Dupont 10/72 p. 329. Cette règle est rappelée par tous les commentateurs : cf. étude à la RJF 11/76 p. 330 ; étude M^e Constant à la RJF 5/90 p. 322. Elle est généralement justifiée par l'idée que la garantie instituée à l'article L 80 A est d'interprétation stricte, et qu'il est impossible de prêter à l'administration des intentions qui ne pourraient se trouver dans des travaux préparatoires publiés. Plus fondamentalement, si la doctrine ne peut s'interpréter, c'est parce qu'elle ne constitue pas une norme.

Le juge prend la doctrine à la lettre pour **refuser à l'administration** de restreindre par une interprétation au second degré la portée de sa doctrine. En particulier, lorsqu'une instruction a admis un principe général, assorti de quelques exemples,

l'administration ne peut tenter de soutenir qu'elle ne visait que ces exemples déterminés : CE 26 février 1990, n° 62204, Gillot : RJF 4/90 n° 448. Mais le plus souvent cette attitude joue **contre le contribuable**. D'abord parce que, d'une façon générale, une doctrine obscure ou **floue** est regardée comme **non formelle** et par suite insusceptible d'être invoquée (alors qu'en présence d'une loi obscure, le juge cherche à lui donner une portée utile). Ensuite parce qu'un contribuable ne peut prétendre **généraliser** une mesure de tempérament qui ne vise qu'un cas particulier, même si ce contribuable se trouve dans un cas analogue et qu'il paraît absurde de le traiter différemment : CE 19 décembre 1975, n° 98829, Plén. : RJF 2/76 n° 94 sous conclusions Fabre p. 45. Enfin parce que le contribuable ne peut soutenir une interprétation « **a contrario** » de la doctrine : CAA Paris 28 mai 1991, n° 2918, Weston Hyde Products : RJF 8-9/91 n° 1152. Cette dernière décision illustre de façon éclatante la sévérité de la jurisprudence sur ce point : la réponse Mesmin (JO AN 19 janvier 1981) énonce que les intérêts versés par une succursale située en France en contrepartie d'avances financières effectuées par sa société mère étrangère ne sont pas déductibles lorsque la mère a prélevé les avances sur ses fonds propres. Il est vraiment tentant de comprendre « a contrario » que la déduction des intérêts est autorisée lorsque les fonds avancés proviennent d'emprunts et non des fonds propres de la société mère ; mais la cour, tout à fait à juste titre, a refusé de se livrer à cet « a contrario » logiquement imparable. Alors que, si cette énonciation avait été contenue dans une disposition législative, le juge aurait certainement admis l'a contrario.

L'arrêt Société Générale visé en tête de cette chronique a conduit le Conseil d'Etat et son commissaire du Gouvernement, M. ^{P.} 376 Arrighi de Casanova, à aborder cette question de front car elle constituait le **moyen de cassation** soumis à la Haute Assemblée. Alors que l'administration ne faisait référence qu'à la notion comptable de provision dans son instruction relative à la défunte taxe sur les encours de crédits, la CAA de Paris avait accepté de suivre le ministre qui, pour restreindre la portée de cette doctrine, soutenait qu'il avait bien entendu voulu parler des provisions fiscalement déductibles. Le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la cour comme entaché d'une **erreur de droit**. Les conclusions de M. Arrighi de Casanova sont vigoureuses en ce sens : « Vous ne pouvez qu'appliquer littéralement cette doctrine, **même si, ce faisant, vous avalez une solution manifestement contraire à la logique de celle qui prévaudrait sur le seul terrain de la loi (...)**. D'une manière générale, on se saurait selon nous admettre que l'implicite et le non-dit l'emportent sur l'expression claire d'un point de vue dont le législateur a autorisé les contribuables à se prévaloir : ce serait **fragiliser** à l'excès un dispositif qui, en dépit de son caractère hétérodoxe, s'analyse comme une garantie essentielle accordée par la loi aux contribuables. Il est donc inévitable que l'administration s'expose ainsi au **risque de se trouver en quelque sorte prise au piège** de sa propre générosité. »

Si la doctrine n'a pas d'esprit, il ne peut se produire de « **fraude à la doctrine** ». L'une des implications importantes du principe fermement réaffirmé par le Conseil d'Etat est en effet que l'administration ne saurait faire usage de la procédure de répression des **abus de droit** à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué la doctrine à la lettre, quand bien même le service des impôts estimerait a posteriori qu'il en a été fait un autre usage que celui qu'elle avait envisagé.

Comme l'écrivait d'une plume acérée M. Chahid-Nourai : « Si l'acte incriminé n'est pas fictif, l'abus de droit implique une recherche de la perspective dans laquelle la norme en cause a été instituée. Il est donc intrinsèquement incompatible avec la doctrine administrative. Si un contribuable invoque celle-ci, de deux choses l'une : ou il remplit les conditions fixées, ou il ne les remplit pas. Il n'y a pas de troisième voie : celle qui consisterait à dire qu'il remplit les conditions sans les remplir vraiment parce qu'il aurait commis un abus de droit... » (Lettre des impôts locaux, décembre 1991 p. 3).

L'assertion commune à ces deux décisions est que la **doctrine administrative n'est pas du droit, mais qu'elle est créatrice de droits**. C'est d'ailleurs encore trop dire, car si la doctrine était pleinement créatrice de droits, elle ne pourrait être retirée sans un préavis (ainsi en est-il selon la théorie de la chose décidée qu'applique la Cour de cassation en droit social ou pour les « ruling » pratiqués dans beaucoup de pays). Le mécanisme de l'article L 80 A est de portée plus modeste : il interdit seulement à l'administration de remonter la rivière.

Cette garantie est aujourd'hui indispensable en France : alors que la loi fiscale change souvent, qu'elle est très générale, voire peu cohérente, les agents économiques ne peuvent rester les bras croisés jusqu'à ce que le juge en ait dégagé les implications. Ils sont par nécessité en constante anticipation sur la jurisprudence. Parfois même ils ne peuvent exercer leur activité sans certaines adaptations du cadre législatif, et le ministre préfère y procéder par voie administrative que parlementaire. La moindre des choses est qu'ils puissent se fier aux instructions et réponses par lesquelles l'administration a indiqué comment elle établira l'impôt.

Peut-être la doctrine va-t-elle trop loin, occupe-t-elle trop de place. Mais qui ne voit ici l'évidente complicité du Parlement ? La doctrine prend la place que la loi lui laisse.

Il est tentant de faire porter à l'article L 80 A la responsabilité de cette situation. Mais, en supprimant cette garantie, on n'empêcherait pas l'administration de continuer à compléter ou contredire la loi - et le droit communautaire - par ses instructions ; on lui donnerait par contre le droit de se montrer versatile et arbitraire. La médecine n'est pas vraiment convaincante. La question de la place respective de la loi et de la doctrine est politique ; la réponse s'en trouve dans le contrôle parlementaire, et non dans les pages du Livre des Procédures Fiscales.

Les contribuables ne se plaindraient certainement pas si la loi était plus complète et mieux adaptée, car, on l'a souligné, le juge applique la doctrine plus strictement que la loi. En attendant, force pour eux est de crier : « La loi est courte, vive la doctrine ! ».

Traités d'apports fixant une date d'effet rétroactive. Conséquences en matière d'impôt sur les sociétés

CE 18 mars 1992, n° 62402, 7^e et 8^e s.-s., LHS (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 634)

Conclusions de M. Olivier FOUQUET, commissaire du Gouvernement

La requête de la SA « Leybold-Heraeus-Sogev » (LHS) formée contre un jugement du tribunal administratif de Versailles rejetant l'essentiel de ses demandes, pose plusieurs questions relatives au régime fiscal des fusions : les règles d'imputation des résultats de la période intercalaire en cas de rétroactivité de la fusion, les conséquences d'une surévaluation des apports, la notion de pertes et charges connues ou prévisibles lors de la fusion. La requête pose, par ailleurs, la question classique de savoir si des charges ont été ou non exposées dans l'intérêt de l'entreprise. Vous annulerez le jugement du tribunal administratif en tant qu'il a accordé une réduction d'impôt sur les sociétés à la société au titre de 1972, à raison de charges qu'il a jugées déductibles, alors que l'administration avait prononcé un dégrèvement en cours d'instance. Vous évoquerez et vous prononcerez un non-lieu à statuer.

I. EXPOSE DES OPERATIONS DE RESTRUCTURATION

Avant d'aborder l'examen de chacune des questions posées, il est nécessaire d'exposer les opérations successives de restructuration dont est issue la société requérante, et qui ont donné lieu aux litiges dont le Conseil d'Etat est saisi.

p.
377

1° La société LHS a été créée le 27 septembre 1966 avec la dénomination sociale Société Cryovide. Elle n'a été jusqu'en 1970 qu'une coquille vide, sans activité.

La société Sogev (Sté générale du vide), filiale de la Sté Thomson-Houston, qui détenait 970 actions sur les 1000 composant le capital social de la société Cryovide, lui a fait apport en 1970 de deux de ses activités, celle de la technique du vide et celle de la tôlerie industrielle.

Cet apport partiel d'actif a été fait sous le régime de droit commun et non sous le régime spécial.

Les parties indiquent que le traité d'apport a été signé le 16 novembre 1970 et qu'il a été enregistré le 30 décembre 1970, mais elles ne mentionnent pas la date à laquelle est intervenue la dernière des assemblées générales ayant approuvé le traité. Or cette date détermine celle de l'effet de l'opération d'apport, à défaut pour le traité d'avoir prévu une autre date : CE 6 février 1985, n° 40309 - 50442 : RJF 4/85 n° 537 ; CE 19 novembre 1984, n° 31412 : RJF 1/85 n° 71, conclusions Fouquet p. 9 ; cf. aujourd'hui article 372-2 de la loi de 1966 sur les sociétés. Les parties raisonnent comme si cette dernière assemblée générale était intervenue le 30 novembre 1970 : nous nous en tiendrons donc à cette date. Le traité a prévu que la date de l'apport rétroagissait au 1^{er} juillet 1970. La situation arrêtée le 30 juin 1970 dans les comptes de la société apporteuse faisait ressortir un actif net apporté de 7 200 000 F.

Le capital de la société bénéficiaire de l'apport a été augmenté de 4,9 MF, le solde 2,3 MF constituant la prime de fusion.

Le changement réel d'exploitant est intervenu le 1^{er} décembre 1970. Une nouvelle situation a été arrêtée au 30 novembre 1970 qui a donné lieu à la rectification des stocks et travaux en cours.

La société bénéficiaire de l'apport a pris le nom de Sogev, c'est-à-dire celui de la société apporteuse, tandis que cette dernière prenait le nom de Sogeme (Sté générale d'études mécaniques et électriques).

Pour des raisons de commodité, nous désignerons dans la suite de notre exposé la société apporteuse sous le nom de Sogeme et la société bénéficiaire de l'apport sous celui de Sogev (ou sous son nom ultérieur LHS).

A l'issue de cette opération, la société Sogeme détenait 49 970 actions de 100 F sur les 50 000 composant le capital de la société Sogev (nouvelle).

2° Par traité d'apport partiel d'actif du 8 juin 1971, la société Sogev a rétrocedé, avec effet au 1^{er} mars 1971, à la société Sogeme l'activité de tôlerie industrielle que cette dernière lui avait apportée. Le changement réel d'exploitant a eu lieu au 1^{er} mai 1971.

Depuis ce traité, l'activité de la société Sogev s'est donc limitée à la fabrication, l'importation et la vente de matériel se rattachant à la technique du vide industrielle. Par traité d'apport-fusion du 13 août 1971, la société Sogev a absorbé, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1971, la société Leybold-Heraeus, filiale française de la société allemande Leybold-Heraeus, qui avait la même activité qu'elle. La société prend alors le nom de société « Leybold-Heraeus-Sogev » (LHS). Son capital, augmenté de 1 050 000 F, est composé de 60 500 actions se répartissant pour l'essentiel entre la société Sogeme (49 970 actions) et la société allemande Leybold-Heraeus (10 500 actions).

Le 12 août 1971, la société Sogeme cède à la société allemande Leybold-Heraeus le contrôle de la société LHS en lui vendant, pour un prix de 2 MF, la moitié des actions (30 050) composant le capital social. A l'issue de cette cession la société allemande détient 40 550 actions sur 60 500, alors que la société Sogev n'en possède plus que 19 920.

L'assemblée générale du 6 novembre 1972 décide, enfin, de réduire le capital de LHS de 6 050 000 F à 4 500 000 F.

II. IMPUTATION DU RESULTAT DE LA PERIODE INTERCALAIRE EN CAS DE RETROACTIVITE DE LA FUSION

1° A l'occasion d'une vérification de comptabilité de la société LHS portant notamment sur l'exercice clos au 31 décembre 1970, le vérificateur a constaté que la société (alors dénommée Sogev) avait ainsi traité le résultat tiré de l'exploitation des branches qui lui avait été apportées, pendant la **période dite intercalaire** s'étant écoulée entre le 1^{er} juillet 1970 et le 30 novembre 1970, c'est-à-dire entre la date d'effet donnée rétroactivement par les parties au traité d'apport partiel d'actif et la date d'approbation du traité. La société Sogev bénéficiaire des apports n'a pas déclaré, ni, par suite, déduit la perte d'exploitation courante de cette période intercalaire qui, en revanche, a été déduite par la société apporteuse.

Toutefois, la société Sogev a déduit de son propre résultat les amortissements pratiqués pendant la période intercalaire sur les immobilisations amortissables qui lui avaient été apportées, soit 297 915 F.

Nous notons au passage que les immobilisations en cause ont été apportées pour la valeur comptable pour laquelle elles figuraient au bilan de la société apporteuse, de sorte que le problème de la base amortissable (valeur inscrite au bilan de la société apporteuse ou valeur d'apport retenue) ne se pose pas en l'espèce. Nous indiquons, toutefois, à cette occasion, que la **théorie du bilan** qui fonde votre décision de Section du 12 juillet 1974, n° 81753, que nous allons analyser ci-dessous, **implique que l'amortissement de la période intercalaire soit pratiqué sur les valeurs d'apport** : cf. ci-dessous § II, 4° et 7° in fine.

2° **Pourquoi** la société LHS a-t-elle ainsi fait une **distinction** entre le **résultat d'exploitation courant** et les **amortissements** ?

La société nous donne aujourd'hui une explication a posteriori, fondée sur des considérations qu'elle ne pouvait pas avoir à l'esprit à l'époque de l'opération.

Elle indique, en effet : « la perte d'exploitation de la période considérée a été prise en charge par la société apporteuse, et cela non pour un motif d'inspiration fiscale, mais simplement juridique ; en effet il est nécessaire, afin que les actions d'apport soient effectivement libérées, que la valeur nette de l'apport soit, au jour de l'approbation de l'opération par l'assemblée générale extraordinaire, au moins égale à la valeur résultant du traité : c'est-à-dire qu'aucune perte ne peut être enregistrée dans les comptes de cette période de rétroactivité. C'est ce qui s'est produit dans cette opération, et la perte d'exploitation a été compensée par la société apporteuse de façon à maintenir la valeur de l'actif net. »

Mais, la société fait ainsi référence à un problème de libération des apports qui a donné lieu à une recommandation de la COB, de février 1982, avalisée par le CNCC en 1988 (cf. B. d'Illiers « Les aspects comptables de la rétroactivité des fusions », colloque EFE-Arthur Andersen du 23 octobre 1990 sur les fusions et apports partiels d'actifs), et dont notre collègue J. Turot a excellemment montré (chronique RJF 12/91 p. 847) qu'il n'avait aucune incidence en matière fiscale. En effet, la jurisprudence fiscale, en cas d'effet rétroactif donné conventionnellement à une fusion ou à un apport partiel d'actif, **fait rétroagir le bilan fiscal à la date d'effet de l'opération**, de sorte que la valeur des apports à cette date d'effet est indépendante d'une éventuelle perte intercalaire. La réponse ministérielle Dugoin, AN 3 juin 1991, p. 2152, n° 31304, mélange, à tort, deux ordres de considération différents.

En réalité, il semble qu'à l'époque (cf. conclusions Mandelkern Dr. fisc. 49/74 c.1525, p. 32), l'administration n'admettait pas de faire jouer fiscalement la rétroactivité conventionnelle, c'est-à-dire d'imposer la société bénéficiaire des apports à compter de la date d'effet de l'apport, lorsque le résultat de la période intercalaire était déficitaire.

C'est sans doute la raison pour laquelle la société LHS, renonçant à tirer toutes les conséquences fiscales de la date d'effet rétroactif convenue par le traité d'apport, n'a pas repris dans ses résultats de l'exercice clos au 31 décembre 1970 la perte résultant de l'exploitation pendant la période intercalaire des activités apportées. Mais, elle a cependant estimé que, dès lors que le traité lui donnait la disposition juridique des immobilisations apportées dès le début de la période intercalaire, elle devait constater, dans ses comptes, leur dépréciation en pratiquant elle-même les amortissements correspondant à la période intercalaire.

3° Le vérificateur puis l'administration n'ont pas admis la déduction des amortissements pendant la période intercalaire. L'administration indique, certes, expressément qu'elle « ne remet pas en cause la clause de rétroactivité stipulée dans le traité d'apport partiel d'actif du 16 novembre 1970 », puisque celle-ci ne sort pas du cadre d'une gestion commerciale normale. L'administration approuve, en outre, votre jurisprudence de Section du 12 juillet 1974, n° 81753 qui autorise la société bénéficiaire des apports à tirer toutes les conséquences fiscales de la rétroactivité conventionnelle. Sa doctrine s'y est en effet ralliée : BO 41-1-75, D. adm. 41-1223, n° 6-7, à jour au 15 décembre 1988 (IS-VI-1130). Mais elle soutient que les parties, en choisissant de faire supporter la perte d'exploitation courante de la période intercalaire par la société apporteuse, ont entendu **renoncer** à tirer les conséquences fiscales de la rétroactivité conventionnelle. Elle en déduit que les parties devaient tirer toutes les conséquences fiscales de leur renonciation, sans pouvoir dissocier le sort du résultat d'exploitation courant de celui des amortissements : ceux-ci n'auraient pu être déduits que par la société apporteuse.

La thèse de l'administration pose ainsi **deux questions** : 1° alors que le traité d'apport partiel d'actif a prévu qu'il prendrait effet rétroactivement, **les parties ont-elles la faculté de ne pas en tirer les conséquences fiscales**, c'est-à-dire de ne pas tenir compte de la rétroactivité conventionnelle pour le calcul de leur impôt ? 2° Au cas où cette faculté serait reconnue aux parties, celles-ci ont-elles la possibilité de ne renoncer qu'à certaines des conséquences fiscales de la rétroactivité, mais non à toutes, c'est-à-dire, en quelque sorte, de « **saucissonner** » la rétroactivité ?

Votre décision de Section du 12 juillet 1974, n° 81753, a expressément répondu par la négative à la seconde question. Il nous semble, par ailleurs, que le fondement juridique de la solution qu'elle a retenue, à savoir la **théorie du bilan**, appelle également une réponse négative à la première question.

4° Il convient d'abord de rappeler les termes de votre **décision de Section du 12 juillet 1974**, n° 81753 : Dupont 1974 p. 374, conclusions Mandelkern Dr. fisc. 49/74 c.1525, chronique Turot RJF 12/91 p. 847, qui ont été confirmés par votre jurisprudence ultérieure : CE 16 mai 1975, n° 92372, Plén. : RJF 7-8/75 n° 344, conclusions Schmeltz Dr. fisc./76 c. 584 ; CE 22 avril 1985, n° 39163 : RJF 6/85 n° 850 ; CE 26 juillet 1985, n° 45149, Plén. : RJF 10/85 n° 1283, chronique Crouzet p. 659 (solution implicite) ; CE 11 octobre 1991, n° 54616 - 54617 : RJF 12/91 n° 1475 (solution implicite).

Cette décision énonce :

« Considérant, sur le second point, qu'aux termes de l'article 38 du CGI, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même Code : « 1... le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises... 2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période... par les associés » ; qu'il résulte de ces dispositions qu'un bilan doit être établi à la date de clôture de chaque période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt et que ce bilan doit exprimer de manière régulière et sincère la situation de l'entreprise, telle qu'elle résulte à cette date des opérations de toute nature faites par l'entreprise ; que si, parmi ces opérations, figurent des contrats conclus avec des tiers dans le cadre d'une gestion commerciale normale, les conséquences de ces contrats pour l'entreprise, qu'il s'agisse des droits et des obligations résultant de leurs stipulations ou des profits et des charges entraînés par leur exécution, doivent donc être reprises dans le bilan établi à la date de clôture de la période au cours de laquelle les contrats ont été conclus, mais ne peuvent l'être dans le bilan précédent, expression de la situation de l'entreprise à une date à laquelle les contrats n'étaient pas encore conclus ; que, par suite, lorsqu'un effet rétroactif est attaché à ces contrats par la volonté des parties ou par la loi civile ou commerciale, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période au cours de laquelle de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent, en aucun cas, conduire à rectifier ceux de la période précédente ;

« Considérant qu'en application de ces règles, pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante dans le cas de fusion de deux sociétés anonymes prévu tant à l'article 209-II précité qu'à l'article 210 du Code, le premier bilan dans lequel doivent être prises en compte les conséquences de la fusion est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la convention de fusion a été définitivement conclue ; que, si les deux sociétés sont convenues, comme elles y sont d'ailleurs généralement contraintes par les délais nécessaires, notamment, à l'évaluation des apports et à la réunion des organes délibérants des deux personnes morales, de donner effet à la fusion à une date déterminée, antérieure à celle à laquelle la convention est définitivement conclue, rien ne s'oppose à ce que soient prises en compte toutes les conséquences de la date ainsi stipulée à laquelle les effets de la fusion remontent à la condition que ces conséquences restent sans influence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents, donc sur les bénéfices imposables de ceux-ci ».

La décision déduit alors de ces prémisses :

« Considérant qu'en l'espèce la convention de fusion a été définitivement conclue avant le 31 décembre 1963, date de clôture de

l'exercice litigieux ; que sa date d'effet a été contractuellement fixée au 1^{er} juillet 1963, date postérieure à celle de la clôture de l'exercice précédent ; que, dans ces conditions, il résulte de ce qui précède que les droits et obligations nés de cette convention, ainsi que les profits et les charges résultant en 1963 de son exécution, **doivent être rattachés aux résultats** de l'exercice 1963 de la société requérante ; que celle-ci était donc en droit de déduire, comme elle l'a fait, de ses bénéfices imposables le résultat déficitaire de la reprise des opérations de la société absorbée à compter du 1^{er} juillet 1963. »

Comme l'ont fort bien exposé M. Mandelkern dans ses conclusions, puis les commentateurs, cette jurisprudence ne revient pas sur le principe bien établi qui interdit toute modification conventionnelle du **fait générateur de l'impôt** ⁽¹⁾. Le fait générateur de l'impôt sur les sociétés est, pour la société absorbante, la date à laquelle elle clôt son exercice. Le bilan établi à cette date, dont la comparaison avec le précédent détermine le bénéfice imposable ou la perte, est le résultat des opérations de toute nature faites par l'entreprise pendant l'exercice. Les dates auxquelles interviennent ces opérations ou l'ordre dans lequel elles se font, importent peu, pourvu qu'elles soient comprises dans les limites de l'exercice. Vous avez ainsi jugé qu'un contribuable devait inclure dans le résultat de l'exercice une plus-value sur cession de stocks intervenue durant cet exercice, alors même que cette plus-value était exonérée par une doctrine

encore applicable à la date de cession, mais qui avait été rapportée à la date de clôture de l'exercice : CE 18 mars 1988, n° 73693, Plén. : RJF 5/88 n° 627, conclusions Martin Laprade Dr. fisc. 41/88 c.1883. p. 379

Pour prendre une image, il faut imaginer l'exercice comme un tube fermé rempli de liquide, mais comportant une poche d'air qui symbolise le résultat. Si on secoue le tube, la poche d'air va se fractionner en dizaines, voire centaines de bulles d'inégale grosseur qui, si l'on tient le tube verticalement, vont remonter progressivement vers le haut, dans un ordre aléatoire, et reconstituer après un certain temps la poche d'air initiale. L'ordre dans lequel remontent les bulles importe peu.

Pour prendre une autre image, il faut imaginer l'exercice comme un sandwich dont les deux tranches extérieures sont les bilans d'ouverture et de clôture. Peu importe l'ordre dans lequel on insère à l'intérieur le jambon et le gruyère. L'épaisseur du sandwich sera toujours la même.

Comme l'indique votre décision du 12 juillet 1974, il faut inclure parmi les opérations de l'exercice qui concourent à son résultat, « les contrats conclus avec des tiers dans le cadre d'une gestion commerciale normale » et leurs conséquences pour l'entreprise « qu'il s'agisse des droits et des obligations résultant de leurs stipulations ou des profits ou des charges entraînés par leur exécution ». Un traité d'apport partiel d'actif ou de fusion pouvant légalement prendre effet à une date rétroactive, **il convient d'en tirer toutes les conséquences** pour l'évaluation du résultat de l'exercice, mais bien entendu pour cet exercice seulement. Les conséquences susceptibles d'affecter les résultats d'un autre exercice sont à écarter.

Nous signalons, à cet égard, bien que la question ne se pose pas en l'espèce, le problème posé par J. Turot dans sa chronique (RJF 12/91 p. 847) et qui est celui, en cas de fusion prenant conventionnellement effet à une date antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société absorbante au cours duquel l'opération a été approuvée, du sort des opérations réalisées par l'absorbée entre la date d'effet conventionnelle et celle de l'ouverture de l'exercice précité de la société absorbante. La jurisprudence du 12 juillet 1974 fait-elle obstacle à ce que la société absorbante reprenne à son bilan de clôture toutes les opérations réalisées par l'absorbée depuis la date d'effet de la fusion (à la condition bien entendu que la société absorbée n'ait pas clos un exercice entre-temps) ? La théorie du bilan qui adosse le bilan fiscal de clôture de la société absorbée au bilan d'ouverture de la société absorbante nous paraît plutôt constituer un obstacle à une telle solution.

En résumé, la jurisprudence du 12 juillet 1974 ne conduit pas, en cas de date d'effet rétroactive de l'apport, la société bénéficiaire de l'apport à rectifier ses propres résultats passés, par dérogation aux règles habituelles. Bien au contraire, cette jurisprudence, appliquant la **théorie du bilan**, conduit la société bénéficiaire de l'apport à tirer les conséquences - la décision précise « toutes les conséquences » - du traité d'apport qu'elle a approuvé, sous réserve du respect du principe de l'indépendance des exercices.

Autrement dit, la jurisprudence du 12 juillet 1974 constitue l'**application pure et simple du droit commun** et non une solution dérogatoire. Le résultat de la période intercalaire doit donc être calculé conformément à l'article 38 du CGI, notamment pour les amortissements.

5° Cette constatation nous conduit logiquement à rejeter la thèse de l'administration selon laquelle les parties à un traité d'apport auquel elles conviennent de donner une date d'effet rétroactive, pourraient renoncer à en tirer les conséquences fiscales.

Des informations que nous avons pu recueillir, il résulte certes que l'administration a donné son accord à une telle renonciation dans certains cas d'espèce qui lui étaient soumis : cf. à titre d'exemple probablement CE 6 février 1985, n° 40309 - 50442 : RJF 4/85 n° 537.

Mais ces solutions négociées au coup par coup n'emportent pas la conviction juridique.

Suivre l'administration dans cette voie reviendrait à dire qu'un contribuable pourrait renoncer à tirer, dans le domaine fiscal, les conséquences d'un contrat qu'il a passé avec un tiers. Or, si tel était le cas, il n'y aurait plus ni créance acquise, ni dette certaine. Supposons qu'une société obtienne d'une autre société la reconnaissance qu'elle aurait dû lui verser une redevance depuis

plusieurs années à raison de l'utilisation sans son autorisation d'un brevet lui appartenant ; un contrat est signé qui fixe le montant de la redevance due pour le passé ; la société bénéficiaire peut-elle alors, réflexion faite, renoncer, sans contrepartie, au paiement des arriérés ? Certainement pas : elle est tenue, pour reprendre les termes de votre décision du 12 juillet 1974, de tirer toutes les conséquences du contrat qu'elle a conclu avec un tiers dans le cadre d'une gestion normale.

Nous ne voyons pas pourquoi vous raisonnez différemment dans le cas d'un traité d'apport partiel d'actif.

La solution de 1974, répétons-le, n'est que l'application pure et simple de la théorie du bilan, c'est-à-dire du droit commun fiscal des entreprises.

Rien n'autorise à s'en écarter. Donner à un contribuable, en l'absence de tout fondement légal, la faculté d'écarter à son gré le droit commun fiscal apparaît, pour le moins, une construction juridique hasardeuse. Comme l'exposait excellemment notre collègue Ph. Martin (« La rétroactivité des fusions : définition et champ d'application » : colloque EFE-Arthur Andersen du 23 octobre 1990) : « La décision du 12 juillet 1974... indique que le juge fiscal admettra la rétroactivité conventionnelle si aucun principe fiscal ne s'y oppose. Elle ne signifie pas a contrario que le contribuable peut librement renoncer aux effets fiscaux d'une rétroactivité stipulée dans le contrat de fusion ».

6° En l'espèce, en application de la jurisprudence du 12 juillet 1974, que les sociétés ignoraient puisque le traité d'apport a été conclu en 1970, la société Sogev, bénéficiaire des apports, aurait dû tenir compte dans l'évaluation de ses résultats de l'exercice clos au 31 décembre 1970, non seulement des amortissements de la période intercalaire, mais aussi de la perte d'exploitation courante de cette période. Elle ne l'a pas fait. Pour autant, cette circonstance n'autorise pas l'administration à réintégrer dans son résultat de l'exercice clos au 31 décembre 1970 les amortissements qu'elle a à bon droit déduits.

La réintégration par le vérificateur du montant des amortissements contestés, s'élevant à 297 915 F, avait eu pour effet de faire apparaître une base imposable d'un montant inférieur s'élevant à 293 470 F.

L'annulation du redressement conduit donc à décharger la société LHS de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de 1970. Il restera à imputer sur l'exercice 1971 les déficits antérieurs et les amortissements réputés différés qui n'ont pu être imputés sur l'exercice 1970.

7° Compte tenu de la solution que nous proposons, il n'y a pas lieu de se prononcer sur l'autre question que nous avons évoquée et qui est relative à la possibilité pour les parties à un traité d'apport partiel d'actif de ne tirer que **partiellement**, au plan fiscal, les conséquences de ce contrat. Mais la réponse est évidente, non seulement parce que la décision du 12 juillet 1974 indique que sont prises en compte « **toutes les conséquences de la date ainsi stipulée** à laquelle les effets de la fusion remontent », mais aussi parce que le droit fiscal, nous l'avons dit, n'autorise pas les contribuables, fût-ce partiellement, à renoncer à tirer

les conséquences fiscales des actes qu'ils ont faits ou passés. Il en résulte notamment que les apports doivent être évalués à leur valeur d'apport à la date d'effet du traité. p. 380

III. CONSEQUENCES D'UNE SUREVALUATION DES APPORTS

1° L'actif net du secteur technique du vide apporté à la Sogev a été évalué à 6,5 MF, montant pour lequel il figurait déjà dans les comptes de la société apporteuse.

Au 31 décembre 1971, à la clôture de l'exercice 1971, la société LHS qui, nous l'avons dit, était passée sous le contrôle d'une société allemande, a constaté la dépréciation des éléments d'actif apportés à hauteur de 4,725 MF. La dépréciation a surtout concerné les stocks (3,702 MF), soit : stocks détruits par mitraillage (c'est-à-dire vente à la ferraille appuyée de pièces justificatives) (2,640 MF) ; stocks disparus (0,55 MF) ; augmentation de la provision pour dépréciation des stocks (0,512 MF).

Des immobilisations ont été également passées directement par pertes et profits (1,022 MF), soit : outillage et fabrication d'essai (0,102 MF) ; matériel en location ou en prêt (0,151 MF) ; dossiers d'études (0,599 MF) ; agencements et installations (0,170 MF).

L'administration a estimé que la dépréciation ainsi constatée était fictive dans la mesure où elle correspondait à une surévaluation d'un montant équivalent des apports faits à la société en 1970.

Le vérificateur a, en effet, constaté qu'en avril 1971, la société apporteuse, Sogeme, avait consenti à la société Sogev, bénéficiaire des apports en 1970, une remise de dette de 3,1 MF, par réduction de son compte courant d'actionnaire, qui n'avait apparemment aucune justification. Divers documents qu'il a eu l'occasion d'examiner, lui ont donné le sentiment que cette remise de dette constituait, de la part de la société apporteuse, la compensation de la surestimation de la valeur d'apport des actifs apportés.

Le vérificateur en a induit que la dépréciation constatée au 31 décembre 1971 était fictive et l'examen des justifications de la société l'a conforté dans sa conclusion.

Il n'a toutefois réintégré dans les résultats de l'exercice 1971 qu'une somme de 1,625 MF représentant la différence entre la dépréciation constatée, soit 4,725 MF, et la remise de dette effectuée, soit 3,1 MF, puisqu'il estimait que la surestimation des apports avait été compensée à cette hauteur par la remise de dette.

2° La question est donc de savoir si l'administration apporte **la preuve de la surestimation des valeurs d'apport**.

En effet, s'agissant d'une écriture d'actif, cette preuve lui incombe : CE 27 juillet 1984, n° 34588, Plén., Renfort Service : RJF 10/84 n° 1233, conclusions P.F. Racine p. 562, GA 2° éd. n° 52, qui ne fait d'ailleurs que confirmer sur ce point une décision antérieure : CE 19 mai 1972, n° 81949 : Lebon p. 388. Si l'administration apporte cette preuve, elle est en droit de refuser de regarder comme une perte déductible la dépréciation d'éléments d'actif surévalués lors de leur apport : CE 14 février 1942, n° 68624 : RO p. 55. Le caractère volontaire de la surestimation est, en effet, présumé puisque la société bénéficiaire de l'apport était contrôlée, à la date de l'opération, à 97 % par la société apporteuse.

3° Nous n'avons guère de doute sur la corrélation entre la remise de dette et la surestimation des apports, compte tenu des commencements de preuve apportés par l'administration et de l'absence de toute justification à la remise de dette consentie par la société apporteuse.

Pour autant, la circonstance que les parties au traité aient pensé que les actifs apportés avaient été surestimés à hauteur de 3,1 MF, n'impliquent pas que ces actifs l'aient été à hauteur de la totalité de la dépréciation constatée au 31 décembre 1971, soit 4,725 MF.

D'ailleurs, la société fait remarquer, de façon assez juste, que si l'actif net apporté, estimé à 6,5 MF, avait été dès 1970 surévalué à hauteur de 4,725 MF, soit un actif net réel de 1,775 MF, on voit mal pourquoi la société allemande aurait été disposée à payer 2 MF en août 1971 pour acquérir la moitié du capital de la société, c'est-à-dire, une part d'actif net n'excédant pas 0,887 MF.

La société justifie, en outre, que la fabrication d'un certain nombre d'appareils qui figuraient dans les stocks apportés en 1970, n'a été arrêtée qu'à la fin de 1971, sur décision de la société allemande dans le cadre d'une rationalisation des productions respectives de la société mère et de sa filiale française.

4° Il convient donc, comme l'a fait l'administration, d'examiner chacun des éléments d'actif dont la réalité de la dépréciation est contestée.

S'agissant des **stocks**, l'administration distingue le stock acquis par la société apporteuse auprès d'une société Seavom du reste du stock.

Pour le stock Seavom, elle observe qu'il résulte d'un rapport interne sur les stocks de la société apporteuse qu'il était impossible, pour divers motifs, de procéder à son inventaire physique au 31 décembre 1970.

Dès lors, on ne sait pas si la disparition d'une partie du stock Seavom (0,550 MF), constatée lors d'un inventaire physique ultérieur, n'avait pas déjà eu lieu avant l'apport. On ne sait pas davantage si la dépréciation du stock, constatée au 31 décembre 1971 sous forme de mitrillage (1,206 MF) et de provision pour dépréciation (0,598 MF), ne préexistait pas à l'apport. Dans ces conditions, on peut admettre que l'administration justifie de la surestimation du stock Seavom à la date de l'apport à hauteur de la dépréciation constatée au 31 décembre 1971 (2,355 MF).

Pour le reste du stock, l'argumentation de l'administration est plus faible. Certes, elle nous paraît fondée à invoquer le caractère suspect de l'absence d'augmentation de la provision pour dépréciation du stock de la société apporteuse au 31 décembre 1969. Dans cette mesure elle nous paraît fondée à invoquer une surestimation de la valeur d'apport de cette catégorie du stock à hauteur de 0,256 MF. Mais, pour le surplus, elle se borne à formuler une hypothèse non étayée par des commencements de preuve.

S'agissant des **immobilisations** passées directement en pertes, l'administration ne formule aucune observation sur le poste outillage de fabrication et d'essai (0,102 MF). Elle n'apporte donc pas la preuve du caractère fictif de la valeur d'apport de ce poste.

En revanche, elle démontre le caractère fictif de la valeur d'apport attribuée aux autres postes en litige : poste « matériel de location et de prêt » (0,151 MF), alors qu'un rapport interne de la société indique qu'il s'agit d'une perte constituée sur plusieurs années ; poste « dossiers d'études » alors qu'un rapport interne indique que l'ancienneté des études (1968-1969) les prive de toute valeur ; poste « agencements et installations » (0,170 MF) alors qu'ils sont situés dans des locaux dont la société apporteuse qui en était propriétaire a gardé la disposition.

Au total, nous estimons que l'administration justifie qu'à la date de l'apport en 1970, les éléments d'actifs apportés et ultérieurement dépréciés au 31 décembre 1971, étaient surestimés à hauteur de 3 535 212 F (2 355 032 + 256 808 + 151 125 + 599 034 + 170 213).

Cette surestimation a été compensée par une remise de dette de la société apporteuse de 3,1 MF.

L'administration n'était donc fondée à réintégrer à ce titre dans les résultats de l'exercice 1971 que la différence entre

3 532 212 F et 3 100 000 F, soit 432 212 F au lieu de 1 625 487 F.

p.
381

5° Mais, si la remise de dette de 3,1 MF consentie par la société apporteuse en avril 1971, par annulation d'avances en compte courant, à la société Sogev, bénéficiaire de l'apport, avait pour objet de compenser la surestimation des apports, il en résulte que la société Sogev n'avait pas à verser d'**intérêts** entre janvier et avril 1971 sur le montant des avances qui allaient être annulées. L'administration était donc fondée à réintégrer dans les résultats de l'exercice 1971 de la société LHS (ex Sogev) 96 409 F d'intérêts déduits à tort.

IV. PERTES ET CHARGES CONNUES OU PREVISIBLES LORS DE LA FUSION

1° Au cours des années 1971, 1972 et 1973, la société a établi des **avoirs** sur ventes, venant en diminution de ses recettes, au nom de clients de l'ancienne société Leybold-Heraeus qu'elle avait absorbée par traité d'apport-fusion du 13 août 1971 prenant effet au 1^{er} janvier 1971.

Le vérificateur a constaté que le **fait générateur** de ces avoirs était antérieur à la fusion. Ces avoirs avaient pour cause des **doubles facturations** antérieures au 1^{er} janvier 1971, et des **erreurs de facturation** ou des **facturations injustifiées** intervenues en 1968, 1969 et 1970. L'établissement tardif de ces avoirs s'expliquait par l'état désordonné de la comptabilité de la société absorbée (LH France) à la date de fusion.

Le vérificateur a, en conséquence, réintégré dans les résultats des exercices clos au 31 décembre des années 1971 à 1973 les avoirs que la société avait déduits de ses recettes.

2° Votre jurisprudence est assez précise sur cette question : cf. Ph. Martin « Charges prévisibles », colloque EFE-Arthur Andersen, du 23 octobre 1990. Elle estime que les dettes de l'absorbée, transférées à l'absorbante, ont été nécessairement prises en compte pour le calcul de la rémunération des apports. Une éventuelle omission dans l'évaluation du passif de l'absorbée traduit une **surestimation de la rémunération des apports** et n'autorise pas l'absorbante à déduire de ses résultats les dettes de l'absorbée.

Un précédent assez proche, CE 6 novembre 1974, n° 89562-89564 : RJF 1/75 n° 11, refuse à la société absorbante le droit de déduire de ses résultats des ristournes dues aux clients de la société absorbée et non encore réglées à la date d'effet de la fusion.

Le Conseil d'Etat juge, en effet, que ces ristournes constituent une **dette** de la société absorbée née envers ses clients avant la fusion et que le paiement de ces ristournes par la société absorbante, constituant une obligation résultant du traité d'apport-fusion, doit être regardé comme un **élément du coût d'acquisition** des éléments d'actif apportés par la société absorbée. La circonstance que ces ristournes n'aient pas figuré sur l'état du passif de la société absorbée demeure sans influence sur la solution.

Le critère de l'antériorité du fait générateur de la dette à la date d'effet de la fusion a été appliqué à plusieurs reprises par la jurisprudence : CE 7 juillet 1972, n° 81749 : Lebon p. 522, Dupont 1972 p. 331, conclusions Delmas-Marsalet Dr. fisc. 44/73 c.1541 (indemnité payée par la société absorbante à un ancien dirigeant de la société absorbée en vertu d'un engagement pris par cette dernière), rapprocher CAA Paris 20 juin 1991, n° 432 : RJF 10/91 n° 1196 ; CE 26 novembre 1971, n° 81743 : Lebon p. 719 (contribution des patentes de l'année n acquittée par la société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif qui a été approuvé le 25 octobre de la même année). Ce critère cesse de s'appliquer lorsqu'on est en présence d'une charge qui, par nature ou de par la loi, n'est déductible que de l'exercice où elle a été effectivement supportée : CE 25 mai 1973, n° 73725 : Lebon p. 369, Dupont 1973 p. 260 (primes de remboursement attachées à des titres obligatoires transmis par la société absorbée à la société absorbante à l'occasion d'une fusion-absorption et déductibles au fur et à mesure des remboursements effectifs par la société absorbante) ; CE 26 juillet 1985, n° 45149, Plén. : RJF 10/85 n° 1283, conclusions Bissara Dr. fisc. 12/86 c. 581 (déductibilité par la société absorbante de l'indemnité de congés payés qu'elle verse aux salariés de la société absorbée, même si la période de constitution des droits à congé est antérieure à la fusion).

3° L'application de cette jurisprudence au cas de l'espèce conduit logiquement à confirmer la thèse de l'administration puisque le fait générateur de la dette que constituent les avoirs reconnus aux clients, est antérieur à la fusion. Toutefois la société invoque une décision CE 9 janvier 1974, n° 89157 : Lebon p. 17, Dupont 1974 p. 93, selon laquelle « si le traité de fusion prévoit, en contrepartie des actifs apportés, la prise en charge du passif, y compris les impôts et taxes restant dus par la société absorbée, ledit passif ne saurait comprendre que les dettes et charges qu'il est possible de connaître ou de prévoir lors de la fusion ».

Cette décision a admis la déduction par la société absorbante du supplément de redevance Ceca afférent à une période antérieure à la fusion, dès lors qu'il résultait d'une décision prise par la Haute Autorité, postérieurement à la fusion, de réviser

rétroactivement les bases de calcul de la redevance.

Nous ne sommes pas à l'évidence en l'espèce dans un tel cas de figure. Le désordre de la comptabilité de la société absorbée ne saurait donner aux avoirs consentis ultérieurement aux clients par la société absorbante le caractère d'une dette qu'il était impossible de connaître ou de prévoir lors de la fusion. Quand bien même il n'eût pas été possible de remédier à ce désordre avant l'approbation du traité de fusion, l'existence de ce désordre était une circonstance à prendre en considération pour évaluer le passif de la société absorbée. Or, les obligations qui résultent de la prise en charge du passif, prévue par le traité de fusion, constituent un élément du coût d'acquisition des éléments d'actif recueillis par la société absorbante. Votre décision précitée du 6 novembre 1974 estime sans influence sur la non-déductibilité d'une dette de la société absorbée par la société absorbante la circonstance que cette dette n'ait pas figuré sur l'état du passif produit par la société absorbée.

Vous rejetterez donc le moyen de la société.

V. CHARGES INJUSTIFIEES

Le dernier point en litige est plus classique. Le vérificateur a refusé, au titre de l'exercice clos au 31 décembre 1971, la déduction par la société Sogev (puis LHS) de frais que lui avait facturés la société Sogeme pour la période s'étendant au 1^{er} novembre 1970 au 30 avril 1971 sous l'intitulé de « frais de mise en place de la nouvelle société ».

Ces frais d'un montant total de 457 363 F se décomposent en frais de déplacement (24 018 F), frais de traitement ordinateur (224 674 F) et loyer et charges de la rue Ampère (208 670 F).

1° La question des frais de déplacement est complètement réglée puisque l'administration, après avoir admis qu'ils étaient en partie justifiés, a reconnu devant le tribunal administratif qu'ils étaient justifiés dans leur intégralité et a prononcé le dégrèvement correspondant.

2° Le sort des « frais de traitement ordinateur » est plus délicat à régler. La société Sogeme louait un ordinateur à IBM. Cet ordinateur était utilisé à la fois par la société Sogeme et la société Sogev, notamment pour la tenue de

leur comptabilité. Il était donc normal que la société Sogeme refacture à la Sogev la part lui incombant dans le contrat IBM.

P.
382

Le vérificateur a toutefois estimé que le montant des frais refacturés était excessif. Il semble, en effet, que la Sogeme ait refacturé à la Sogev la totalité des frais qu'IBM lui avait facturés.

Dans ces conditions, nous aurions compris que le vérificateur rejette une partie des frais refacturés. Or il les a rejetés en totalité.

L'administration vous demande de confirmer la position du vérificateur, tout en indiquant : « l'utilisation (par la Sogev) n'a pas été niée mais partielle seulement car l'ordinateur servait aux deux sociétés », ce qui paraît contradictoire.

Nous vous proposons, puisque l'administration reconnaît que les deux sociétés utilisaient en commun l'ordinateur loué à IBM, de partager en deux les frais en litige et d'autoriser la société LHS à en déduire la moitié, soit $224\,674\text{ F}/2 = 112\,337\text{ F}$.

3° La troisième catégorie de frais concerne des loyers et charges que la société Sogeme a facturés à la société Sogev au titre de la période s'étendant du 1^{er} décembre 1970 au 31 mars 1971.

L'administration met d'abord en lumière une double facturation de charges à hauteur de 28 660 F et une facturation injustifiée de charges relatives à une période antérieure à la date de prise d'effet du contrat de location à hauteur de 10 075 F.

Ensuite, la Sté Sogev a versé à la Sté Sogeme, outre un loyer de 19 100 F par mois pour un appartement situé au 7^e étage, un loyer de 56 644 F par mois du 1^{er} janvier 1971 au 31 mars 1971 pour un atelier situé au sous-sol, soit sur le trimestre 169 933 F.

L'administration a refusé la déduction du loyer de 169 933 F versé pour l'atelier du sous-sol. Elle fait valoir que ce loyer est, à lui seul, supérieur au loyer que la Sté Sogeme verse au propriétaire pour l'ensemble de l'immeuble. Elle démontre que le loyer versé par la Sté Sogeme, évalué au prorata des millièmes, s'élèverait, pour l'appartement et l'atelier, à 13 418 F par mois. Elle en déduit que la sous-location à la Sogev de l'appartement du 7^e étage moyennant un loyer de 19 100 F inclut en fait, pour ce prix, la sous-location de l'atelier du sous-sol.

Nous aurions préféré de la part de l'administration une démonstration plus classique, fondée sur des comparaisons avec des loyers pratiqués dans le voisinage pour des locaux similaires. Mais, dans les circonstances de l'espèce, la démonstration de l'administration nous paraît globalement convaincante.

Toutefois, cette démonstration ne tient pas compte de l'utilisation par la Sogev d'un laboratoire situé au 6^e étage qui n'a donné lieu

au versement d'aucun loyer. Dans cette mesure on peut admettre que le loyer trimestriel de 169 933 F, rejeté par l'administration, constituait à hauteur de 15 000 F la contrepartie de l'utilisation du laboratoire du 6^e étage.

Vous autoriserez donc la Sté LHS à déduire 15 000 F de loyer trimestriel.

Par ces motifs nous concluons : 1° A l'annulation de l'article 1^{er} du jugement attaqué. 2° A un non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement d'impôt sur les sociétés de 7 770 F accordé au titre de l'année 1972. 3° A la décharge de l'impôt sur les sociétés auquel la société a été assujettie au titre de 1970. 4° A la réduction de la base imposable de l'exercice de 1971 d'un montant de 1 320 612 F et à l'imputation sur cette base réduite des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés non encore imputés. 5° A la réduction correspondante de l'impôt sur les sociétés auquel la société a été assujettie au titre de l'année 1971. 6° A la réformation du jugement attaqué. 7° Au rejet du surplus des conclusions de la requête.

-
- (1) Ce principe vaut également pour la cessation d'entreprise de la société absorbée. Le fait générateur est la date réelle de cessation. Mais les éléments à prendre en considération sont ceux existant à la date d'effet du traité de fusion. 

Conclusions

Conséquences en matière de TVA

CE 18 mars 1992, n° 62403, 7^e et 8^e s.-s., LHS (texte ci-après, Décisions du mois ► n° 646)

Conclusions de M. Olivier FOUQUET, commissaire du Gouvernement

La requête de la SA Leybold-Heraeus-Sogev (LHS) introduite contre le jugement par lequel le tribunal administratif de Versailles a rejeté l'essentiel de sa demande, est relative à la TVA.

La société conteste quatre chefs de redressement qui lui ont été assignés à la suite de la vérification de comptabilité que nous avons déjà évoquée en matière d'impôt sur les sociétés sous le n° 62402, et qui, en matière de TVA, a porté sur la période s'étendant du 1^{er} janvier 1970 au 31 décembre 1974. Sur ces quatre chefs, deux sont liés aux questions que nous avons précédemment examinées sous le n° 62402, deux en sont indépendants.

Sur ces quatre chefs, deux posent des questions intéressantes relatives aux fusions : quel est le sort de la TVA versée par la société absorbée ou apporteuse à l'occasion de ventes ou de services qui sont, postérieurement à la fusion ou à l'apport, résiliés, annulés ou qui restent impayés (art. 272 CGI dans sa rédaction antérieure à l'article 16 de la loi n° 88-1193 du 29 décembre 1988) ? Quelle est l'influence de la rétroactivité de la fusion sur les droits à déduction de TVA nés pendant la période intercalaire ?

Nous examinerons d'abord les deux autres chefs de redressement.

I. VENTES EN FRANCHISE DE TAXES A DES EXPORTATEURS

Aux termes de l'article 275-I du CGI : « Les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la TVA les biens qu'ils destinent à l'exportation ainsi que les services portant sur des biens exportés, dans la limite du montant des livraisons à l'exportation d'objets passibles de cette taxe, réalisées au cours de l'année précédente. Pour bénéficier de cette disposition, les intéressés doivent, selon le cas, adresser à leurs fournisseurs ou remettre au service des douanes une attestation, visée par le service des impôts dont ils relèvent, certifiant que les biens sont destinés à être exportés en l'état ou après transformation ou que les prestations de services sont afférentes à des biens exportés. Cette attestation doit comporter l'engagement d'acquitter la TVA au cas où les biens ou les services ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise, sans préjudice des pénalités prévues aux articles 1725 et 1740 du CGI. »

En application de ce texte, l'exportateur doit adresser à son fournisseur une attestation visée par le service des impôts dont il dépend. La détention de cette attestation par le fournisseur, à l'appui de sa comptabilité, lui sert à justifier le non-paiement de la TVA (cf. D. adm. 3A-3252, n° 2 à jour au 1^{er} février 1981 ; TVA-IV-2660).

La société LHS a facturé au cours de l'année certaines ventes en franchise de taxe à la société Speichim qui les destinaient à

l'exportation. La société Speichim a adressé les attestations visées par son service des impôts local à la société LHS qui en a égaré certaines. La société Speichim a alors adressé à la société LHS des doubles de ces attestations qui ne portaient pas le visa du service des impôts.

p.
383

Le vérificateur a rejeté ces doubles qui n'étaient pas conformes aux stipulations de l'article 275-I du CGI puisqu'ils étaient dépourvus de visa. Il était fondé à le faire car votre jurisprudence relative à l'application de l'article 275-I fait respecter strictement les formalités qu'il prévoit : rapprocher CE 23 mars 1983, n° 32048 : RJF 6/83 n° 773 ; CE 27 juillet 1984, n° 40378 : RJF 10/84 n° 1138 ; CE 7 octobre 1985, n° 50972 : RJF 12/85 n° 1510 ; CE 22 juin 1988, n° 58969 : RJF 8-9/88 n° 969. La circonstance que la preuve soit apportée du caractère effectif des exportations, ne suffit pas à préserver le droit à bénéficier de la franchise en l'absence de respect des formalités : cf. jurisprudence précitée. Ajoutons d'ailleurs que le service des impôts local de la société Speichim qui aurait dû être également destinataire des attestations visées et les conserver dans le dossier de la société exportatrice, n'a pas retrouvé les attestations manquantes.

Le redressement est donc fondé.

II. DEDUCTION DE LA TVA AYANT GREVE DES FRAIS GENERAUX NON ADMIS

Le deuxième chef de redressement a consisté à refuser la déduction de la TVA grevant des « frais de mise en place de la nouvelle société » facturés par la société Sogeme à la société LHS pour la période comprise entre le 1^{er} novembre 1970 et le 30 avril 1971.

Le problème est le même qu'en matière d'impôt sur les sociétés pour les frais de traitement ordinateur. Vous ne regarderez comme nécessaires à l'exploitation de la société LHS que la moitié des frais de traitement ordinateur facturés, soit 112 337 F. En revanche, le caractère anormalement élevé des loyers et charges versés par la société LHS à la société Sogeme est sans influence sur le droit de la société LHS à déduire la TVA qui a grevé ces loyers. **La notion d'acte de gestion anormale n'existe pas en matière de TVA** (CE 9 janvier 1991, n° 63685 : RJF 3/91 n° 271). La société peut donc prétendre à une réduction de sa base imposable de 321 007 F.

III. AVOIRS SUR VENTES

Comme nous nous vous l'avons exposé sous le n° 62402, la société LHS a établi des avoirs sur ventes au nom de clients de l'ancienne société Leybold-Heraeus qu'elle avait absorbée. Ces avoirs étaient justifiés par des erreurs comptables : double facturation ou absence d'annulation de la facture en cas de retour de matériel, notamment.

L'administration ne conteste pas l'exactitude des rectifications opérées. Mais, elle soutient, comme en matière de BIC, que le **fait générateur des avoirs** était antérieur à la fusion.

Cet argument, valable en matière de BIC, nous paraît complètement inopérant en matière de TVA.

La société LHS a succédé aux droits et obligations de l'ancienne société Leybold-Heraeus. Cette dernière avait commis un certain nombre d'erreurs comptables qui avaient eu pour effet de lui faire verser au Trésor un excédent de TVA par rapport à la taxe due. La société disposait ainsi d'une taxe excédentaire qu'elle pouvait imputer sur la taxe dont elle était redevable à la condition qu'elle rectifie ses factures conformément à l'article 272-1. La fusion est intervenue sans que l'ancienne société Leybold-Heraeus puisse procéder à cette rectification. Mais la fusion a eu pour effet de transférer à la société LHS l'ensemble des droits et obligations de l'ancienne société Leybold-Heraeus et notamment son droit à imputer la TVA excédentaire à condition de rectifier les factures (comparer au cas de la simple subrogation : CE 11 octobre 1991, n° 65985 : RJF 12/91 n° 1517).

Le raisonnement que nous avons proposé en matière de BIC et qui est fondé sur la théorie du prix d'acquisition incluant les dettes créées avant la fusion, ne saurait être transposé en matière de TVA, **puisque nous ne raisonnons plus par rapport au bilan**.

Par ailleurs, contrairement à ce qu'indique l'administration, la société LHS a bien procédé à la rectification des factures initiales exigées par l'article 272-1 du CGI. En effet, **lorsqu'il s'agit d'erreurs comme en l'espèce et non d'impayés, la modalité usuelle de rectification consiste dans l'établissement d'avoirs au nom des clients**.

Dans ces conditions, la société LHS était fondée à imputer sur la TVA dont elle était redevable, la taxe portée sur les factures ayant fait l'objet d'avoirs sur ventes au nom des clients. Dans cette mesure, la société LHS était fondée à imputer sur la TVA dont elle était redevable un montant de taxe s'élevant à 89 149 F.

IV. RETROACTIVITE DE LA FUSION ET DROITS A DEDUCTION CREES PENDANT LA PERIODE INTERCALAIRE

La société Sogeme a acquis de la société Linde, antérieurement à l'apport en 1970 de son activité de tôlerie industrielle à la société Sogev (future LHS), un générateur thermique pour la somme de 1 771 630 F HT. Ce générateur a été compris dans

l'apport.

La TVA grevant cette acquisition n'avait pas encore été facturée à la date d'approbation du traité d'apport.

La société Linde a adressé le 2 mars 1971 à la société Sogev une facture mentionnant 407 475 F de TVA. La société Sogev l'a payée en avril 1971 et a déduit la TVA le mois suivant. L'administration, se fondant notamment sur la circonstance que la société Sogev a, par traité d'apport partiel d'actif du 8 juin 1971, rétrocedé à la société Sogeme, avec effet rétroactif au 1^{er} mars 1971, l'activité de tôlerie industrielle, s'est opposée à la déduction de la TVA au motif qu'elle grevait un élément qui n'avait pas concouru à la réalisation d'une affaire taxable pour la société requérante.

Mais, en premier lieu, **la rétroactivité conventionnelle d'un traité d'apport partiel d'actif demeure sans influence sur le fait générateur de la TVA, comme sur celui du droit à déduction** : cf. Ph. Martin « La rétroactivité », colloque EFE-Arthur Andersen du 23 octobre 1990 sur les fusions et apports partiels d'actifs. Comme nous vous l'avons exposé sous le n° 62402, une rétroactivité fixée conventionnellement ne peut modifier le **fait générateur de l'impôt** (cf. pour la taxe professionnelle : CE 24 mai 1989, n° 66816 et 68484 : RJF 7/89 n° 845, conclusions Ph. Martin Dr. fisc. 48/89 c. 2257), ni le redevable légal de l'impôt (rapprocher : CE 17 juin 1988, n° 45657, Plén. : RJF 8-9/88 n° 976). Dès lors, même si le droit à déduction est né pendant la période intercalaire, seule la société Sogev qui exploitait alors l'activité de tôlerie industrielle et qui a effectivement payé à son fournisseur la TVA qu'il lui avait facturée, était en droit de l'exercer (Rapprocher CE 11 octobre 1991, n° 54616-54617 : RJF 12/91 n° 1475).

Par ailleurs, la circonstance que le marché pour la réalisation duquel le générateur thermique avait été acquis, n'ait pas donné lieu à facturation pendant la période durant laquelle la société Sogev a exploité la branche de tôlerie industrielle, ne fait pas obstacle à l'exercice par la société de son droit à déduction : cf. CE 26 juillet 1985, n° 54894 : RJF 11/85 n° 1433, conclusions Fouquet Dr. fisc. 51/85 c. 2276. La société LHS peut donc prétendre à la déduction d'un montant de taxe de 407 475 F.

Pour ces motifs, nous concluons :

1° A ce que la base taxable à la TVA de la société LHS pendant la période comprise entre le 1^{er} janvier 1970 et le 31 décembre 1974 soit réduite de 321 007 F. 2° A ce que la société LHS soit autorisée à imputer sur les droits dont elle est redevable en application du 1°, un supplément de taxe déductible s'élevant à 496 624 F (89 149 F + 407 475 F).

3° A la réduction correspondante de TVA. 4° A la réformation du jugement attaqué en ce qu'il a de contraire. 5° Au rejet du surplus des conclusions de la requête.

p.
384

Conclusions

Taxe différentielle sur les véhicules. Compatibilité du régime résultant des lois des 11 juillet 1985 et 30 décembre 1987 et de la circulaire du 12 janvier 1988

CE 20 mars 1992, n° 108088, Section, Seguela (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 723)

Conclusions de Marie-Dominique HAGELSTEEN, commissaire du Gouvernement

M. Seguela est l'heureux possesseur d'un véhicule « Mercedes 450 » mis en circulation le 11 avril 1974. Il est par ailleurs avocat à Saint-Brieuc et suit de près l'actualité juridique européenne. On comprend alors l'irritation qui l'a saisi lorsque, après avoir vu la CJCE condamner par deux fois, en 1985 puis en 1987, le régime français des différentes taxes frappant les véhicules à moteur, autrement dit le système de la vignette, il a constaté que, détenteur d'une carte grise délivrée en 1974, la puissance administrative de son véhicule restait inchangée et qu'il ne pouvait donc pas bénéficier des mesures prises par le Gouvernement français pour mettre finalement en conformité avec le droit communautaire, mais à compter de 1988 seulement, le régime de taxation des véhicules à moteur.

De là est né le litige qu'il vous soumet aujourd'hui en appel et qui tend à voir reconnaître, par la voie du recours pour excès de pouvoir, l'illégalité de la délibération du conseil général du département des Côtes-du-Nord en date du 22 janvier 1988 fixant le taux applicable dans ce département de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur pour la période 1988-1989.

Signalons que l'infortune de M. Seguela est partagée par de nombreux autres requérants en France qui, comme lui, ont engagé

un contentieux contre les délibérations prises par les conseils généraux en matière de vignettes. Un nombre assez important de ces contentieux est parvenu jusqu'à vous.

D'autres se poursuivent actuellement devant les tribunaux administratifs qui prennent sur le sujet des positions assez divergentes. A ce jour, deux délibérations, au moins, de la nature de celle qui vous est soumise aujourd'hui, ont été ainsi annulées.

HISTORIQUE ET REGIMES JURIDIQUES SUCCESSIFS DE LA VIGNETTE

La bonne compréhension de la requête de M. Seguela nécessite au préalable un rappel de l'historique et des régimes juridiques successifs de ce que l'on appelle la vignette automobile.

1. C'est la loi du 30 juin 1956 portant institution d'un fonds national de solidarité qui, pour assurer le financement de celui-ci, a créé, d'une part, une taxe différentielle sur les véhicules à moteur, et, d'autre part, une taxe annuelle de 100 000 F sur les véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 16 CV, dite « super vignette ».

Le régime de ces taxes a été précisé par un décret en Conseil d'Etat qui est intervenu le 3 septembre 1956. Celui-ci fixait notamment le tarif de la taxe différentielle ; à cette fin, il répartissait les véhicules selon leur puissance fiscale en cinq classes et affectait à chacune de ces classes un montant de taxe variable seulement en fonction de l'âge du véhicule. Enfin, une circulaire du 28 décembre 1956 du secrétariat d'Etat aux travaux publics, aux transports et au tourisme définissait les règles servant de base à « l'évaluation de la puissance administrative des différentes catégories de véhicules automobiles ». Il résulte de cette circulaire, dont nous vous épargnerons les formules arithmétiques, que la puissance administrative ou fiscale d'un moteur exprimée en chevaux-vapeur dépend du volume, du nombre de cylindres et de la vitesse de rotation du moteur d'une part, et, d'autre part, d'un coefficient numérique K fixé, alors, de manière uniforme. Par la suite, plus précisément à partir de 1972, les tarifs de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur et de la supervignette ont été fixés, toujours en valeur absolue, par les lois de finances, ce qui était certainement une pratique plus conforme aux exigences de l'article 34 de la Constitution.

2. Mais en 1977, une première modification importante de ce régime intervient puisqu'une nouvelle circulaire du ministre de l'équipement en date du 23 décembre 1977 modifie la définition de la puissance administrative des véhicules, afin de mieux tenir compte des préoccupations d'économie de carburants apparues avec la première crise pétrolière. Le coefficient K devient alors un paramètre variable défini comme étant la vitesse moyenne atteinte par le véhicule lorsque le moteur atteint le régime de 1000 tours par minute pour les différents rapports de la boîte de vitesse en marche avant. Mais sa valeur est plafonnée à 21 km/h pour les voitures particulières dont la puissance nette du moteur exprimée en kilowatts est supérieur à 100. Précisons tout de suite que cette dernière modification n'est pas neutre puisque le coefficient K figure au dénominateur de la formule qui permet de calculer la puissance finale. Son plafonnement pour les véhicules dont le moteur atteint une certaine puissance a donc pour effet d'augmenter nettement la puissance fiscale correspondante qui leur est attribuée.

3. Une nouvelle réforme importante survient avec la loi du 7 janvier 1983 relative à la répartition de compétences entre les communes, les départements, les régions et l'Etat. Son article 99-II prévoit que « pour compenser une partie des charges résultant de l'application de la loi mentionnée à l'article 7, des lois de finances ultérieures définissent les modalités du transfert aux départements des taxes sur les véhicules à moteur prévues aux articles 1007 à 1009 B du CGI... Ces lois définissent, en outre, les conditions dans lesquelles les régions et les départements peuvent fixer les taux de ces droits et taxes ».

La loi de finances du 29 décembre 1983 procède alors dans son article 24, repris à l'article 1599 G du CGI, à une refonte du système. Elle prévoit qu'avant la date limite fixée pour le vote du budget du département, le conseil général peut chaque année modifier pour la période d'imposition suivante le tarif de la taxe différentielle applicable aux véhicules ayant moins de cinq ans d'âge et une puissance fiscale inférieure ou égale à 4 CV.

A partir de cette modification du tarif en valeur absolue applicable aux véhicules de moindre puissance, et qui est décidée librement par le conseil général, la loi donne les coefficients multiplicateurs qui permettent de déterminer le tarif de la vignette pour les véhicules de puissance supérieure qui sont répartis en 5 catégories (5 à 7 CV, 8 et 9 CV, 10 et 11 CV, 12 à 16 CV, 17 CV et plus).

Ces coefficients vont de 1,9 à 14,1 ; ils peuvent toutefois être modifiés dans la limite de 5 % par le conseil général. Pour la taxe spéciale applicable aux véhicules d'une puissance supérieure à 16 CV et dont la loi précise qu'elle tient alors lieu de taxe différentielle, le coefficient multiplicateur passe à 48.

4. L'application de ce système a été contestée devant les tribunaux judiciaires qui sont compétents en matière de droits indirects. Sur renvoi pour question préjudicielle du TGI de Belfort, la CJCE l'a condamnée dans un arrêt Humblot en date du 9 mai 1985 (aff. 112/84 : RJF 6/85 n° 986). Cette condamnation portait seulement sur l'existence de la supervignette, car cette taxe n'atteignait en fait que les voitures étrangères importées.

5. Une loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier en date du 11 juillet 1985 a donc supprimé la taxe spéciale applicable aux véhicules de plus de 16 CV et l'a remplacée par la création de 3 tranches d'impositions supplémentaires soumises

à la taxe différentielle : soit pour les moteurs de puissance fiscale de : 19 et 20 CV, 21 et 22 CV, 23 CV et plus. La loi fixait également les coefficients multiplicateurs correspondants.

6. La CJCE était pourtant saisie une seconde fois, sur renvoi du TGI de Mulhouse cette fois, et le 17 septembre 1987, elle rendait une nouvelle décision (arrêt Feldain, aff. 433/85) condamnant, sur deux points, le nouveau système résultant des lois de 1983 et de 1985. D'une part, la création d'une tranche d'imposition unique regroupant cinq puissances fiscales, à savoir de 12 à 16 CV, alors que les autres tranches regroupent seulement deux à trois puissances fiscales, a été regardée comme freinant la progression normale de la taxation pour les voitures qui ont la puissance fiscale la plus élevée dans cette tranche d'imposition, voitures qui se trouvent être essentiellement de fabrication française, alors que les voitures importées ont généralement des puissances supérieures à 16 CV. Un tel agencement des tranches d'imposition favorisait donc les voitures de fabrication française de haut de gamme. D'autre part, la Cour a censuré la limitation du facteur K à 21 km/h pour les véhicules atteignant une certaine puissance, car elle avait pour effet de ne faire entrer dans les tranches supérieures d'imposition que des voitures importées.

A la suite de cet arrêt, la loi de finances rectificative pour 1987 divise en deux la catégorie antérieure des voitures de 12 à 16 CV. Il y aura dorénavant la catégorie de 12 à 14 CV affectée du coefficient multiplicateur 9,4 et celle de 15 à 16 CV affectée du coefficient multiplicateur 11,5.

Corrélativement, une circulaire du ministre de l'équipement du 12 janvier 1988 a modifié la précédente circulaire du 23 décembre 1977 en supprimant le plafonnement du paramètre K. C'est sur la base de ces dernières modifications législatives, qui tenaient rigoureusement compte des griefs retenus par la CJCE dans ses arrêts, que le conseil général des Côtes-du-Nord, dans sa délibération du 22 janvier 1988, a fixé les tarifs de la vignette pour la période 88-89. Compte tenu du système en vigueur, il s'est, en fait, borné à fixer le tarif de base applicable aux véhicules de puissance fiscale inférieure à 4 CV, soit 222 F. L'application, ensuite, des coefficients multiplicateurs fixés par la loi donnait le montant de la vignette applicable aux véhicules de puissance supérieure. C'est cette délibération qui est contestée devant vous par M. Seguela. Celui-ci invoque essentiellement, par des arguments sur l'analyse desquels on reviendra, la violation du Traité de Rome et du droit communautaire.

COMPETENCE DE LA JURIDICTION ADMINISTRATIVE

Avant d'examiner cette argumentation, il convient toutefois que vous vérifiiez d'office la compétence de la juridiction administrative pour statuer sur un tel pourvoi.

La délibération attaquée entre incontestablement dans la catégorie des « actes à caractère réglementaire pris par les autorités départementales dans les domaines qui relèvent de leur compétence en application de la loi » prévue par l'article 45-II 3^e alinéa de la loi (n° 82-623) du 22 juillet 1982. Par sa nature, il s'agit donc bien d'un acte administratif qui peut être contesté devant le juge administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir.

La difficulté vient de ce que la délibération attaquée a trait à une taxe assimilée à un droit d'enregistrement pour laquelle la compétence litigieuse est judiciaire (CGI art. 1946 et LPF art. L 199) ; le transfert aux départements par la loi du 7 janvier 1983 n'ayant à cet égard rien modifié (art. 26 de la loi de finances pour 1984).

Mais vous ne vous trouvez pas en présence d'une demande en décharge de cet impôt, dont seuls, effectivement, les tribunaux judiciaires peuvent connaître mais d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre un acte administratif qui réglemente le tarif de cet impôt ; vous vous situez donc en dehors de toute contestation subjective relative à l'assiette ou à la liquidation de la taxe due par M. Seguela. Or, dans ce cas, votre jurisprudence admet que le principe de plénitude de juridiction cède le pas devant les règles normales de compétence (voir Section 21 février 1958, Sté Nouvelle des Etablissements Gaumont p. 124 : Sirey 1958 p. 281, conclusions Jouvin) où vous vous êtes reconnus compétents pour connaître d'un recours contre un acte réglementaire concernant des contributions indirectes, en l'espèce une décision du conseil municipal de Paris accordant des réductions sur l'impôt sur les spectacles. Ou encore Section 26 janvier 1968, « Société Maison Genestal » : Lebon p. 62, GA p. 547 et Section 23 mai 1969, Distillerie Brabant : Lebon p. 624, conclusions Questiaux AJDA 1969 p. 645, pour des refus d'agrément portant sur des avantages fiscaux intéressant des impôts dont le contentieux est judiciaire.

LA LEGALITE DU SYSTEME

La compétence de la juridiction administrative étant ainsi admise, il convient de se pencher sur l'argumentation de la requête, c'est-à-dire sur la légalité ou l'illégalité de la délibération attaquée.

Sur ce point, notons tout de suite que les délibérations des conseils généraux modifiant le tarif de la vignette interviennent, en vertu des dispositions législatives déjà mentionnées reprises aux articles 1599 C et 1599 G du CGI, dans un cadre très précisément fixé par la loi : les conseils généraux peuvent seulement modifier le tarif applicable aux véhicules ayant moins de cinq ans d'âge et d'une puissance fiscale inférieure ou égale à 4 CV, cette seule modification entraînant par le jeu des coefficients multiplicateurs prévus par la loi la fixation d'un nouveau tarif pour les autres véhicules. Ils peuvent aussi dans la limite de 5 % moduler les coefficients multiplicateurs. Pour le reste, toutes les prescriptions qui permettent de déterminer le tarif applicable à telle ou telle catégorie de véhicules sont dans la loi... ou dans la circulaire du ministre de l'équipement.

En l'espèce, M. Seguela n'invoque aucun vice propre qui entacherait la délibération attaquée. Celle-ci, en effet, paraît régulière en la forme et sur le fond. Elle se conforme notamment strictement aux prescriptions de l'article 1599 G du CGI. Mais c'est en tant précisément que cette délibération reflète une situation législative considérée comme non conforme au droit communautaire qu'elle est contestée devant vous. Avant d'aborder l'examen de cette argumentation, précisons que ce l'on peut appeler le « système » de la vignette nous paraît, à ce jour, poser au moins quatre problèmes de légalité :

Le premier a trait à la constitutionnalité même du système ; le second est relatif à la possibilité pour un Etat de mettre sa législation en conformité avec le droit communautaire en procédant par une modification de circulaire administrative ; le troisième concerne la conformité au fond de la réglementation nationale avec le droit européen ; le quatrième est lié à la question de savoir si cette mise en conformité a été suffisante dès lors qu'elle n'a pas traité expressément le cas des situations antérieurement constituées mais continuant à produire effet.

p.
386

De ces quatre questions, seules les deux dernières vous sont soumises par le requérant. Il ne nous paraît pas inutile toutefois, pour éclairer le débat, d'évoquer aussi les deux premières.

1. En ce qui concerne la **constitutionnalité** du régime juridique de la taxe sur les véhicules, on rappellera que le système repose, d'une part, sur des dispositions législatives et des délibérations de conseils généraux, et, d'autre part, sur les circulaires du ministre de l'équipement qui définissent la manière dont doit être déterminée la puissance fiscale des véhicules.

La loi fixe donc un cadre général (c'est-à-dire des tranches d'imposition par catégories de véhicules et des coefficients multiplicateurs applicables à ces tranches) ; le conseil général fixe ensuite le tarif de base qui permet de déterminer l'imposition applicable aux tranches supérieures ; mais le paramètre essentiel du système, celui qui permet en quelque sorte de donner de la consistance au cadre défini par la loi, c'est-à-dire la définition de la puissance fiscale des véhicules, ne résulte, lui, que de simples circulaires du ministre de l'équipement.

A cet égard, on relèvera que si le Conseil constitutionnel a admis à plusieurs reprises que le législateur fixe le taux d'imposition par référence à un autre élément qu'il détermine, c'est à la condition que le législateur fixe lui-même les limites dans lesquelles ce taux peut varier, et notamment la limite maximale (voir Cons. const. 30 décembre 1981, n° 81-133 DC, c. 13 et 14 : Recueil DC p. 41 ; Cons. const. 29 décembre 1986, n° 86-223 DC, c. 11 : Recueil DC p. 184 ; Cons. const. 30 décembre 1987, n° 87-239 DC, c. 4 : Recueil p. 69). Autrement dit, le Conseil constitutionnel admet qu'en matière de taux ou d'assiette d'imposition le législateur ne traite pas en détail de toutes les questions, mais il ne l'autorise pas à laisser subsister des zones d'incertitude qu'il ne maîtriserait pas lui-même (voir aussi Cons. const. 10 juillet 1985, n° 85-191 DC).

Or, on ne peut pas dire que le législateur, en l'état du droit, maîtrise complètement le système de la vignette puisque le montant de celle-ci dépend entièrement d'une notion, la puissance fiscale, qui est seulement définie par des circulaires ministérielles.

Certes, on pourrait soutenir que le législateur en se référant systématiquement et à plusieurs reprises à la notion de puissance fiscale des véhicules, a implicitement mais nécessairement validé les circulaires du ministre de l'équipement. Il n'en reste pas moins que la simple signature de ce ministre au bas d'une circulaire modifiant la définition de la puissance fiscale des véhicules, peut, du jour au lendemain, modifier l'assiette et le taux d'un impôt, ce qui nous paraît peu compatible avec une lecture bien comprise de l'article 34 de la Constitution.

Quoi qu'il en soit, ce moyen n'est pas soulevé devant vous ; vous ne seriez d'ailleurs pas compétents pour en connaître dès lors que vous ne vous reconnaissez pas juges de la constitutionnalité des lois (Section 6 novembre 1936, Arrighi : Lebon p. 966 ; Section 10 juillet 1954, Féd. des Conseils de parents d'élèves : Lebon p. 449 ; Ass. 8 mai 1964, Sté la Cristallerie d'Arques : Lebon p. 279).

2.1 Vous vous reconnaissez, en revanche, compétents depuis l'arrêt d'Assemblée Nicolo du 20 octobre 1989 pour apprécier la **conformité d'une loi** avec un **traité**, et notamment avec le **Traité de Rome**.

Or, ainsi que nous vous l'avons dit, le requérant ne conteste pas la délibération du conseil général des Côtes-du-Nord, en elle-même ; elle est en effet strictement conforme aux prescriptions de la loi. Mais, il lui est reproché précisément de n'être que le fidèle reflet d'une législation elle-même non valide pour n'être pas entièrement conforme au droit communautaire.

L'état actuel de votre jurisprudence vous conduit à examiner le bien-fondé de cet argument. En effet, avant l'intervention de la jurisprudence Nicolo vous pouviez systématiquement répondre à des moyens de cette nature que, dès lors que l'acte administratif se bornait à faire application d'une loi, le moyen tiré de ce que cet acte administratif serait contraire aux dispositions du Traité de Rome, ne pouvait qu'être rejeté par le juge administratif car il reviendrait à faire apprécier par celui-ci la conformité d'une loi postérieure aux dispositions d'un traité (CE 8 février 1985, Assoc. des centres distributeurs Ed. Leclerc : Lebon p. 25-26 ; CE 27 avril 1988, Sté Bernard Carant et Cie : Lebon p. 171).

Depuis l'intervention de l'arrêt d'Assemblée Nicolo (20 octobre 1989, n° 108243 : RJF 11/89 n° 1266, Lebon p. 190), une telle réponse n'est plus possible puisque précisément vous avez décidé que le juge administratif peut contrôler la compatibilité entre

les traités internationaux et les lois françaises mêmes postérieures. Le moyen tiré de l'illégalité d'un acte administratif fondé sur une législation non conforme au droit international est donc maintenant recevable. Cela nous paraît d'ailleurs avoir été tranché par votre tout récent arrêt d'Assemblée, Rothmans (RJF 4/92 n° 579). Vous devez donc bien examiner au fond la question de savoir si la **délibération** du conseil général qui fait une stricte **application de la législation** française modifiée sur la taxe différentielle, est ou non **compatible avec le droit communautaire**, ce qui revient, en fait, à apprécier la conformité à ce droit de cette législation.

2.2 Devant vous, le requérant n'émet pas de doute sur le point de savoir si, **pour se conformer au droit communautaire** tel qu'interprété par la Cour de Luxembourg, le Gouvernement français pouvait, après avoir modifié sur certains points la loi française, **se borner à modifier** aussi la circulaire du ministre de l'équipement définissant le coefficient K. Or, on sait que la Cour de justice des communautés européennes a toujours considéré avec la plus extrême méfiance les transpositions de directives communautaires faites par voie de **circulaires** (CJCE 6 mai 1980, aff. 102/79, Commission c/ Belgique : Rec. p. 1473 ; CJCE 1^{er} octobre 1991, aff. 13/90, Commission c/ France : RJF 2/92 n° 275 ; CJCE 17 octobre 1991, aff. 58/89, Commission c/ Allemagne : RJF 2/92 n° 274). Certes, il ne s'agissait pas ici de transposer en droit interne une directive mais de mettre le droit national en conformité avec le droit communautaire tel qu'interprété par la Cour de Luxembourg. Mais les mêmes arguments resteraient valables quant à la fragilité de la reconnaissance des droits que les particuliers tirent du droit communautaire, lorsqu'elle est faite uniquement par circulaire.

En tout état de cause, il nous semble que vous n'avez pas aujourd'hui à trancher cette très délicate question : d'une part, elle n'est pas soulevée ; d'autre part, vous n'êtes saisi que de la délibération d'un conseil général. Or, cette délibération doit seulement se conformer aux prescriptions de nature législative posées par l'article 1599 G. Elle n'a donc eu à tenir compte que des modifications législatives entreprises pour exécuter les arrêts de la Cour de Luxembourg ; elle n'avait donc pas à faire une **application directe**

de la circulaire du 12 janvier 1988 même si, bien évidemment, elle se réfère à la notion de puissance fiscale qui est définie par la circulaire.

p.
387

Par suite, il nous semble que vous pouvez apprécier la légalité de la délibération du conseil général par seule référence à la loi, et sans faire intervenir les problèmes posés par l'existence de circulaires dans le régime juridique de la vignette.

2.3 Si nous en venons maintenant aux moyens expressément soulevés par la requête, à savoir la non-conformité au droit communautaire de la législation française sur la vignette telle qu'elle résulte des lois du 11 juillet 1985 et du 30 décembre 1987, l'argument de M. Seguela se présente en deux branches :

- d'une part, la législation française telle qu'elle est fixée à l'article 1599 G du CGI, ne serait toujours pas conforme au droit communautaire ;
- d'autre part, à supposer même qu'elle puisse être regardée comme conforme pour les situations nées à partir de l'année 1988, elle ne le serait toujours pas au regard des situations antérieurement constituées.

2.3.1 La première branche de cette argumentation nous paraît pouvoir être écartée sans trop de difficulté. En effet, le système français de la vignette a été soumis par deux fois à la Cour de Luxembourg. De la lecture de ces deux décisions, on peut tirer les enseignements suivants :

- D'une part, la Cour a plusieurs fois affirmé le principe suivant lequel « en l'état du droit communautaire, les Etats membres restent libres de soumettre des produits comme les voitures à un système de taxe de circulation dont le montant augmente progressivement en fonction d'un critère objectif, tel que la puissance fiscale, qui peut être déterminé selon différentes modalités ». Elle a cependant fixé une limite à cette liberté en précisant tout de suite qu'« un tel système d'imposition intérieure n'est toutefois légitime au regard de l'article 95 du Traité de Rome que pour autant qu'il est exempt de tout effet discriminatoire ou protecteur ».
- D'autre part, dans sa décision du 17 septembre 1987, la Cour était saisie à l'encontre du système français de taxation des véhicules de quatre griefs. Elle en a retenu deux (une tranche d'imposition trop large qui atténuerait la taxation des véhicules nationaux de haut de gamme et le plafonnement du paramètre K). En revanche, elle a expressément écarté deux autres griefs tenant, d'une part, à la forte progression du coefficient multiplicateur qui, au-delà de la tranche d'imposition 12-16 CV, deviendrait exponentiel et, d'autre part, au mode de calcul particulier du paramètre K pour les voitures à boîtes de vitesse automatiques. Elle a donc admis la conformité de ces deux dispositions qui ont été maintenues. Dès lors que le législateur français a successivement fait disparaître, en 1985 puis en 1987 et 1988, les éléments du dispositif français de la vignette déclarés non conformes à l'article 95 du Traité de Rome par la CJCE, il nous paraît possible de dire, **sans** procéder à un nouveau **renvoi préjudiciel**, que ce dispositif dont la Cour de Luxembourg a admis le principe, n'est plus critiquable au regard de l'article 95 du Traité de Rome.

On observera en effet que depuis les décisions de 1985 et de 1987, la CJCE s'est prononcée encore deux fois sur des systèmes de taxation des véhicules : le 5 avril 1990 (aff. 132/88 : RJF 8-9/90 n° 1145), dans une affaire qui opposait la Commission à la Grèce ; le 11 décembre 1990 dans une affaire (47/88 : RJF 2/91 n° 241) qui opposait cette fois la Commission au Danemark.

Ces deux décisions qui concernent des systèmes de taxation comportant à la fois des similitudes et des différences avec le système français, se situent dans la suite de la jurisprudence résultant des arrêts de 1985 et 1987.

Dans la première décision, celle concernant la Grèce, était en cause la progressivité discontinue de la taxe qui à deux reprises, au-delà de 1200 cm³ d'abord, puis de 1800 cm³ ensuite, connaissait une hausse importante. Sur ce point, la Cour a relevé que « l'article 95 du Traité de Rome ne permet pas de censurer le caractère excessif du niveau de taxation que les Etats membres peuvent arrêter pour un produit donné sur la base de considérations de politique sociale ». En revanche, la censure est possible, a-t-elle ajouté, dès lors qu'il y a un effet discriminatoire ou protecteur. Cette décision confirme donc l'arrêt Feldain de 1987 en ce qu'il n'y a pas condamnation d'une forte progressivité des taux d'imposition dès lors que celle-ci s'applique de manière objective.

Ce raisonnement a été repris dans la décision suivante, celle qui concerne le Danemark : s'agissant d'un niveau de taxation qui pouvait être qualifié d'excessif, la Cour a jugé que l'article 95 ne pouvait être appliqué en l'absence de toute production nationale, mais que l'article 30 du Traité de Rome qui interdit les restrictions quantitatives et les mesures d'effet équivalent, pouvait être applicable. En l'espèce, cet article n'était pas invoqué. La Cour n'a donc pas examiné le pourvoi de la Commission sur ce terrain. Il semble toutefois que la jurisprudence sur l'article 30 quand sont en cause des choix de politique économique et sociale (CJCE 14 juillet 1981, aff. 155/60, Oebel : Rec. p. 1993) ou des objectifs de santé publique ou d'environnement (CJCE 7 février 1984, aff. 238/83, Duphor : Rec. p. 523 ; CJCE 20 septembre 1988, aff. 302/86, Commission c/ Danemark : Rec. p. 4607), ne permette d'envisager que de manière très hypothétique la censure d'une taxation excessive sur le fondement de l'article 30 du Traité.

Toujours est-il que nous n'avons trouvé dans cette jurisprudence ultérieure de la Cour aucun motif de critique à l'encontre du système actuel français de taxation des véhicules à moteur. Nous vous proposerons donc de dire que depuis l'intervention de la loi de finances rectificative pour 1987 (et de la circulaire du 12 janvier 1988), il est conforme aux stipulations du Traité de Rome.

2.3.2. Reste alors la question plus spécifiquement soulevée par la requête de M. Seguela : ce système n'en resterait pas moins illégal au regard du droit communautaire, dès lors qu'il ne prend pas en compte la situation des **voitures immatriculées antérieurement** à son entrée en vigueur. Pour ces voitures en effet, la puissance fiscale a été fixée au moment de la délivrance de la carte grise, c'est-à-dire sur le fondement des prescriptions de la circulaire du ministre de l'équipement de 1977. Leurs propriétaires continuent donc d'acquitter chaque année la vignette selon cette puissance, c'est-à-dire qu'ils restent lourdement taxés alors qu'avec les nouvelles modalités de calcul prévues par les lois de 1985 et de 1987 et par la circulaire de 1988, une voiture présentant les mêmes caractéristiques et immatriculée après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, relèvera en principe d'une catégorie moins imposée.

La question que vous pose M. Seguela est donc de savoir si la mise en conformité à laquelle les autorités françaises ont procédé à la suite des décisions de la CJCE, pour être complète et légale, n'impliquait pas également que le législateur prenne des mesures expresses pour permettre la régularisation des situations antérieurement constituées et continuant à produire effet au-delà de l'entrée en vigueur de la loi.

A vrai dire si le requérant vous pose cette question, c'est parce qu'il semble que l'ensemble des services administratifs chargés de l'application de cette législation, c'est-à-dire, d'une part, les services des préfectures qui gèrent les cartes

grises, d'autre part, les services comptables qui assurent chaque année le recouvrement des vignettes, ont interprété les dispositions de l'article 20 de la loi du 30 décembre 1987 portant loi de finances rectificative pour 1987 comme s'appliquant aux seuls véhicules immatriculés après son entrée en vigueur. C'est ainsi que M. Seguela n'a pas pu obtenir en 1988 la modification de la carte grise de son véhicule et qu'il n'a pas pu obtenir davantage de la trésorerie de n'acquitter la vignette afférente à son véhicule Mercedes que sur la base des nouveaux tarifs, qui auraient été évidemment plus avantageux pour lui. Il semble en effet que des instructions aient été données en ce sens aux services.

p.
388

La question posée revient donc à savoir comment devaient être interprétées les dispositions de l'article 20 de la loi du 30 décembre 1987 mettant en conformité le droit national avec le droit communautaire. Notons que cet article de loi prévoit seulement dans son III que les dispositions des paragraphes I et II, c'est-à-dire celles qui ont procédé à la mise en conformité, « sont applicables à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1^{er} décembre 1988 ». Cette loi définit donc sa date d'entrée en vigueur mais elle est muette quant à ses bénéficiaires.

Certes, et c'est là la difficulté du dossier, ceux-ci n'ont pu être vraiment définis qu'à la suite de l'intervention de la circulaire de janvier 1988 qui a supprimé le plafonnement du paramètre K pour la définition de la puissance fiscale des véhicules. Ceci a certainement contribué à faire penser que la loi ne pouvait viser que les véhicules immatriculés après son entrée en vigueur.

Mais il faut bien constater aussi que la loi elle-même n'exclut pas expressément de son bénéfice les propriétaires de véhicules immatriculés avant son entrée en vigueur.

C'est donc à un problème tout à fait classique d'interprétation de la loi que se ramène la présente affaire, étant entendu qu'en tant que juge vous vous efforcez toujours de donner de la loi l'interprétation la plus conforme au droit et à ses principes généraux.

En l'espèce, il nous semble que vous devez prendre en compte deux ordres de considération :

- d'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques auquel, certes, la loi peut déroger (Ass. 16 mars 1956, Garrigue : Lebon p. 121), mais qui peut aussi bien servir de fil directeur à l'interprétation d'un texte,

- d'autre part, l'obligation de respecter le droit communautaire.

Si l'énonciation du principe d'égalité est aisée à formuler - toutes les personnes placées dans des situations identiques doivent être soumises au même régime juridique - on sait que son application pratique est fort nuancée. En matière fiscale, vous appréciez toujours ce principe par rapport à la situation des contribuables (Ass. 22 février 1974, Assoc. des maires de France : Lebon p. 136). Par ailleurs, vous considérez qu'il n'y a pas méconnaissance du principe d'égalité lorsque des régimes différents sont appliqués à des personnes se trouvant dans des situations de fait ou de droit elles-mêmes différentes (Ass. 27 février 1970, Saïd Ali Tourqui : Lebon p. 138), étant observé que l'existence d'une différence de situation n'oblige normalement jamais l'administration à soumettre les intéressés à des régimes différents (Section 13 février 1970, Dame Vigan : Lebon p. 110). On trouve dans votre jurisprudence de nombreuses applications de ces principes notamment lorsqu'au même moment, des contribuables se trouvent dans des situations différentes - par exemple pour la fixation d'un bénéfice moyen à l'hectare différent selon les départements dès lors que les conditions de culture n'y sont pas identiques (Section 23 février 1951, Féd. Synd. des producteurs de semences de pommes de terre : Lebon p. 105) ou pour la création de l'impôt général de solidarité sur les revenus et les bénéfices réalisés dans le Territoire des Afars et des Issas qui, dès lors qu'il n'instituait aucune discrimination entre des contribuables disposant de revenus de même nature, a pu légalement instituer des taux d'imposition différents selon les catégories de revenus (CE 10 novembre 1976, Flutet et autres : Lebon p. 480).

Moins nombreux sont les exemples dans lesquels la différence de situation résulte de la prise en compte d'une chronologie. C'est ainsi que, si par un arrêt du 16 octobre 1968 (Chambre Synd. indépendante du pruneau d'Agen : Lebon p. 489) vous avez considéré qu'il n'y avait pas atteinte au principe d'égalité dès lors que pour une année donnée, certains contribuables avaient été assujettis à une taxe minorée pour tenir compte d'efforts antérieurs d'assainissement du marché auxquels ils auraient participé, vous avez jugé le 22 février 1974, s'agissant d'un décret permettant au Gouvernement de prendre sur proposition de la Commission permanente du tarif des patentes, « toutes mesures nécessaires en vue de maintenir ou de rétablir l'équilibre entre les droits fixes et les droits proportionnels de patente ou d'améliorer la répartition de la charge de la patente entre les redevables », qu'il y avait eu atteinte au principe d'égalité devant l'impôt du fait que, pour les producteurs et distributeurs d'énergie électrique et de gaz, une discrimination de tarif était instituée en défaveur des établissements anciens par rapport à ceux qui avaient été nouvellement créés (cf. Ass. 22 février 1974, Assoc. des maires de France : Lebon p. 136, voir aussi mais dans un registre non fiscal et en sens contraire : CE 7 mai 1975, Comité de Défense des Riverains de l'aéroport Paris-Nord : Lebon p. 284).

Cette dernière jurisprudence pourrait vous inspirer ici dans l'**interprétation que vous avez à faire de la loi de 1987**, tant il peut paraître choquant que des biens de même nature ne soient pas imposés au même moment dans les mêmes conditions. Mais on pourrait aussi objecter, il est vrai, que les détenteurs de véhicules acquis avant l'entrée en vigueur de la loi ne sont pas forcément dans la même situation de fait que ceux qui ont acquis leurs automobiles après l'entrée en vigueur de la loi, les caractéristiques des véhicules n'étant certainement plus les mêmes.

Mais il nous semble que vous avez une deuxième raison d'interpréter la loi du 31 décembre 1987 comme s'appliquant également aux véhicules antérieurement immatriculés, c'est que cette interprétation nous paraît être la seule qui assure la pleine conformité de la loi française au droit communautaire, tel qu'il a été interprété par la Cour de Luxembourg. Celle-ci en effet, dans ses arrêts Humblot et Feldain, a condamné la législation antérieure de la vignette au motif qu'elle était contraire à l'article 95 du Traité de Rome, article auquel la Cour de Luxembourg reconnaît un effet direct. Une interprétation de la loi de décembre 1987 qui exclurait de son champ d'application les véhicules immatriculés avant son entrée en vigueur conduirait nécessairement à admettre pour ces véhicules une prorogation du régime condamné par la Cour de Luxembourg.

Certes, on pourrait soutenir que les dispositions de cet article 95 sanctionnent les restrictions à l'importation et que s'agissant de voitures déjà importées, la prorogation d'un régime jugé contraire à ses prescriptions, n'a pas d'effet restrictif. Mais une telle analyse nous paraît méconnaître l'interprétation que donne la Cour des « droits que les particuliers tirent de l'effet direct du droit communautaire ». Elle considère, en effet, que dès lors qu'une taxe a été perçue en violation d'une disposition du Traité auquel un effet direct a été reconnu - peu important pour quel motif - les particuliers tirent de l'effet direct du droit qui a été méconnu, un droit à remboursement qui ne peut pas être restreint par

le législateur national. Autrement dit, la reconnaissance de la non-compatibilité avec le droit communautaire d'un texte instituant une taxe, prive en quelque sorte celle-ci de tout fondement quelle que soit la date de sa perception, antérieure ou postérieure à la décision par laquelle sa non-conformité a été reconnue (CJCE 27 mars 1980, aff. 61/79, Denkvit Italiana : Rec 1205 ; CJCE 29 juin 1988, aff. 240/87, Deville : RJF 11/88 n° 1262).

C'est d'ailleurs sur la base de cette analyse, et non d'une interprétation de la loi de 1987, que les tribunaux judiciaires français ont systématiquement accordé, lorsque cela leur a été demandé, le remboursement intégral des taxes qu'ils avaient acquittées sur la base d'une législation reconnue ensuite non conforme par la Cour de Luxembourg (Cass. com. 7 novembre 1989, Dubois : RJF 12/89 n° 1460). Dans ces conditions, et s'agissant plus précisément du problème qui nous est soumis aujourd'hui, c'est-à-dire l'application de la loi de 1987 aux véhicules immatriculés avant son entrée en vigueur, il nous paraît exclu qu'une loi puisse être interprétée comme prorogeant de quelque manière que ce soit une législation jugée non compatible avec le droit communautaire,

sans être elle-même regardée comme non conforme à ce droit.

Or, par un arrêt d'Assemblée rendu à nos conclusions (CE 22 décembre 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : RJF 2/90 n° 130, conclusions p. 80) vous avez jugé qu'il convenait d'interpréter nos lois à la lumière des objectifs assignés par les directives communautaires. Ce n'est pas tout à fait dans la même situation que vous vous trouvez ici puisqu'il s'agit d'**interpréter la loi à la lumière de l'interprétation du droit communautaire donnée par la Cour** de Luxembourg. Mais il nous semble que l'objectif que vous devez poursuivre est le même : le législateur ne peut être présumé avoir voulu se soustraire aux obligations découlant pour lui d'engagements internationaux (Ass. 2 mai 1975, Mathis : Lebon p. 279).

Aussi, nous vous proposerons de considérer que dès lors que la loi n'a pas prévu expressément qu'elle excluait de son champ d'application les véhicules immatriculés avant son entrée en vigueur - ce qui entraînerait par là même son invalidité - son silence sur ce point doit être interprété comme impliquant l'inclusion de ces véhicules dans son champ d'application. Une fois cet effort d'interprétation accompli, vous ne pourrez donc que rejeter le moyen présenté par M. Seguela.

La délibération attaquée ne fait que reproduire les termes de la loi de 1987 qui, elle-même, doit être interprétée comme s'appliquant à tous les véhicules en circulation, quelle que soit leur date d'immatriculation, c'est-à-dire comme étant conforme au droit communautaire.

On peut ainsi espérer que votre décision mettra un terme à l'important contentieux né à la suite des décisions Humblot et Feldain de la CJCE. On précisera d'ailleurs qu'à la suite de décisions judiciaires accordant le remboursement de vignettes délivrées après l'entrée en vigueur de la loi à raison de véhicules immatriculés antérieurement (TGI Strasbourg 24 septembre 1990 et cour d'appel de Colmar 12 octobre 1990), l'administration s'est finalement rangée à une lecture plus conforme au droit communautaire de la loi du 30 décembre 1987 puisqu'une circulaire du ministre de l'équipement en date du 20 septembre 1991 d'une part, et une instruction de l'administration fiscale du 3 octobre 1991 d'autre part, ont « ouvert » aux propriétaires de véhicules mis en circulation entre le 1^{er} janvier 1978 et le 1^{er} juillet 1988 la possibilité de faire modifier leur carte grise et ont précisé les conditions dans lesquelles, après cette modification, la restitution totale ou partielle des vignettes acquittées jusqu'à la campagne 1991 pouvait être obtenue.

Le régime juridique de la vignette est donc en quelque sorte et en principe en train de se normaliser. Mais la décision que vous rendrez aujourd'hui aura aussi une portée plus générale et devrait éviter pour l'avenir à l'administration de suivre les errements auxquels, dans cette affaire, elle s'est laissée entraîner. Elle devra savoir que lorsqu'elle met une législation ou une réglementation en conformité avec le droit communautaire, elle ne peut compter sur les silences ambigus du texte pour en faire une application non conforme à ce droit, le texte devant toujours être interprété dans un sens conforme à celui-ci.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête de M. Seguela.