

329 Abus de droit, mais de quel droit ? Ou l'Administration peut-elle changer d'abus en cours de procédure...

À propos de CE, 8^e et 3^e ch., 18 sept. 2023, n° 466868 et 466871, SARL Lupa

Éloïse DE TOURNEMIRE,

avocat associé, Cabinet Turot

Aglæ DE VIBRAYE,

avocat associé, Cabinet Turot

Bayard TUROT,

avocat counsel, Cabinet Turot



Le Conseil d'État apporte une restriction nouvelle à la technique de la substitution de base légale¹, en jugeant que l'Administration ne peut pas, devant le juge, substituer un nouvel abus de droit à celui qui a été exposé au contribuable dans la proposition de rectification, si les deux abus diffèrent quant à la norme dont il a été abusé, ou quant aux actes écartés.

C'est la première fois que la Haute Juridiction refuse d'admettre une substitution de base légale demandée par l'Administration dans un litige mettant en œuvre la procédure de répression des abus de droit, en jugeant que le contribuable a été privé, en cette occurrence, de la faculté de soumettre au Comité de l'abus de droit le nouveau raisonnement soutenu devant le juge, c'est-à-dire les « véritables » abus de droit reprochés en définitive au contribuable.

On peut penser que la solution *Lupa* constitue implicitement un nouveau pas vers la jurisprudence de la CJUE imposant, en vertu non seulement de l'article 47, mais également du principe général du droit énoncé à l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, que les droits de la défense soient respectés dès le stade de la procédure administrative, et jugeant qu'une violation de ces droits au cours de la procédure administrative ne peut être réparée durant la phase juridictionnelle.

Retour sur une décennie du contentieux *Lupa*

1 - La saga *Lupa* vient de connaître son ultime épisode, avec la décision du Conseil d'État du 18 septembre 2023, rendue dans deux

arrêts², qui mettent fin à un feuilleton spectaculaire, tant par sa durée (l'affaire *Lupa* animait les prétoires depuis 2011), que par ses rebondissements (plusieurs substitutions de base légale et de motifs par l'Administration, deux questions prioritaires de constitutionnalité, deux instances d'appel avec réouverture d'instruction après plaidoirie, et deux cassations).

En 2009, la direction du contrôle fiscal d'Île-de-France Ouest avait notifié aux SARL *Lupa* des redressements mettant en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du Livre des procé-

1. Il faut entendre le terme substitution de base légale (SBL) employé dans le présent article comme recouvrant aussi bien la notion de substitution de base légale, que la notion de substitution de motifs, puisqu'il existe une porosité dans l'emploi de ces termes par la jurisprudence. La distinction est purement sémantique et le régime de ces deux notions ne diffère pas.

2. CE, 8^e et 3^e ch., 18 sept. 2023, n° 466868, SARL *Lupa Immobilière France* et n° 466871, SARL *Lupa Patrimoine France*.

dures fiscales (LPF), au motif que les opérations intervenues en 2006 auraient été réalisées dans le seul but de réévaluer les immeubles en franchise d'impôt.

En 2012, le tribunal administratif de Paris avait jugé que les opérations en cause n'avaient pas de caractère artificiel et ne constituaient pas un abus de droit visant à bénéficier du correctif prévu par la jurisprudence *Quemener*³.

Faisant appel de ce jugement, le ministre modifiait radicalement son approche en soutenant désormais que les sociétés ne pouvaient pas se prévaloir du mécanisme de correction *Quemener*, ce mécanisme ne pouvant trouver application dans les circonstances de l'espèce. Il demandait ainsi, en substance, que la procédure de rectification contradictoire soit substituée à la procédure d'abus de droit fiscal, en application de la théorie jurisprudentielle de la substitution de base légale qui permet à l'administration fiscale de modifier à tout moment de la procédure juridictionnelle le fondement légal du redressement notifié initialement au contribuable et débattu avec lui au cours de la procédure administrative contradictoire.

Par des arrêts du 18 février 2014⁴, la cour administrative d'appel de Paris rejetait le recours de l'administration fiscale, considérant qu'il n'était pas démontré que le correctif *Quemener* ne serait pas applicable aux plus-values d'annulation de titres résultant d'opérations de confusion de patrimoine telles que celles réalisées au cas présent. Les sociétés se trouvaient donc déchargées de l'ensemble des impositions et pénalités.

Cette décision a toutefois été censurée en cassation par le Conseil d'État⁵, qui a certes confirmé l'application du mécanisme de correction *Quemener* aux opérations de confusion de patrimoine mais a considéré que la cour avait commis une erreur de droit en ne vérifiant pas l'existence d'une double imposition. L'affaire était donc renvoyée devant la cour administrative d'appel de Paris, à charge pour elle de déterminer si la société avait fait ou non l'objet d'une double imposition justifiant l'application du mécanisme de correction *Quemener*.

Avant même que la cour de renvoi ne se prononce (l'instruction a été rouverte alors que le délibéré était en cours...), le Conseil d'État effectuait un revirement soudain, abandonnant sa récente jurisprudence *Lupa* par la décision de plénière *Sté Fra SCI* de 2019⁶ : la question de la double imposition effective de l'associé redevenait indifférente pour l'application du correctif *Quemener*.

Ce n'était pas le seul retournement de situation : devant la même cour, qui reprenait l'instruction de l'affaire, le ministre tentait de modifier à nouveau le fondement du redressement. L'applicabilité du correctif *Quemener* au cas présent n'étant plus contestable au regard de la décision *SCI Fra*, le ministre revenait à l'abus de droit plus de 7 ans après l'avoir abandonné, mais cette fois-ci pour des motifs très différents de la motivation initiale du redressement.

Le ministre invoquait désormais l'existence cumulée de deux abus de droit par fraude à la loi. Il soutenait que les sociétés requérantes

avaient participé à un montage abusif faisant intervenir des sociétés luxembourgeoises dépourvues de substance, ainsi que des opérations économiques dépourvues de réalité, et que ce montage artificiel faisait présumer une fraude à la loi. Cette fraude à la loi visait selon le ministre deux normes différentes, ce qui constitue en quelque sorte un abus de droit en cascade sans qu'on sache très bien si les deux abus étaient cumulatifs ou subsidiaires : il y avait selon l'Administration fraude à l'application de la correction *Quemener* et fraude à la convention fiscale franco-luxembourgeoise. La cour était donc en présence de plusieurs moyens d'abus de droit, de substitution, puisqu'aucun ne correspondait à l'abus de droit invoqué dans la proposition de rectification et débattu contradictoirement au cours de la phase administrative de redressement.

Remarquons que les pénalités au taux de 80 % de l'article L. 64 du LPF ne pouvaient plus être rétablies, même dans le contexte du nouvel abus de droit plaidé par le ministre, puisqu'elles avaient été déchargées en première instance, et que, dans le délai d'appel, le ministre n'en avait pas demandé le rétablissement : en effet, sur la nouvelle base légale invoquée dans le délai d'appel, le ministre ne demandait à titre de sanction que la pénalité de manquement délibéré au taux de 40 % prévue à l'article 1729 du CGI. On peut se demander si la cour aurait pu sans erreur de droit faire application de l'article L. 64 du LPF (elle ne s'est pas prononcée sur cette applicabilité) alors que l'Administration avait abandonné l'application des pénalités prévues à cet article : l'abus de droit est-il séparable de sa pénalité spécifique ? Ce n'est pas la moindre des contradictions qui accompagnait la nouvelle substitution de base légale (SBL) du ministre.

Par la décision commentée, le Conseil d'État apporte à la théorie jurisprudentielle de la substitution de base légale une limitation qui constitue une grande avancée.

1. Substitution de base légale (ou de motifs) : l'arme fatale de l'Administration

2 - L'article L. 57 du LPF consacre le caractère contradictoire de la procédure de rectification. Ce principe oblige l'Administration à motiver les redressements dans la proposition de rectification de manière à permettre au contribuable de comprendre le fondement des redressements et de les discuter en présentant des observations, auxquelles le service devra répondre de façon circonstanciée.

Mais, par le mécanisme de la substitution de base légale, le juge administratif accorde à l'Administration un privilège qui constitue une importante dérogation à ce principe du contradictoire, voire, dans certaines situations, le vide de tout contenu.

En effet, par une jurisprudence ancienne et constante, le Conseil d'État interprète les dispositions de l'article L. 57 du LPF comme n'interdisant pas à l'Administration de modifier le fondement légal de ses rectifications à tout moment de la procédure contentieuse devant le juge de l'impôt, « sous réserve que le contribuable ne soit pas privé des garanties de procédure qui lui sont données par la loi compte tenu de la base légale substituée ». Relevons que cette réserve n'offre en réalité qu'une très maigre garantie au contribuable, voire une garantie purement formelle dans certains cas de figure (par exemple, lorsque le litige avait été soumis à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires avant que l'Administration ne modifie les motifs de redressement, comme nous le développerons plus loin).

Cette possibilité d'une substitution de base légale s'inspire d'un principe purement prétorien selon lequel l'Administration ne peut

3. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 16 févr. 2000, n° 133296 : *JurisData* n° 2000-060132 ; *Lebon*, p. 52, concl. G. Bachelier ; *Dr. fisc.* 2000, n° 14, comm. 283, concl. G. Bachelier, note J. Turot ; *Dr. sociétés* 2000, comm. 81, note J.-L. Pierre ; *JCP E* 2000, p. 448, note Y. de Givré ; *RJF* 3/00, n° 334 ; *BGFE* 2000, n° 2, note Y. de Givré et Y. Baradé ; *BJS* 2000, p. 535, § 117, note Ph. Derouin ; *RJF* 11/00, p. 766, chron. J. Maïa ; *Rev. adm.* 2000, p. 154, n° 314, Ph. Durand.

4. CAA Paris, 18 févr. 2014, n° 12PA03961, 13PA04246 et 12PA03962.

5. CE, 8^e et 3^e ch., 6 juill. 2016, n° 377904 et 377906 : *JurisData* n° 2016-013344 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 39, comm. 514, concl. N. Escaut, note F. Lugand ; *Dr. sociétés* 2016, comm. 200, note J.-L. Pierre ; *Constr.-Urb.* 2016, comm. 128, note N. Gonzalez-Gharbi ; *RJF* 11/16, n° 982 ; *FR* 37/16, inf. 4 et 5, note D. Gutmann.

6. CE, plén., 24 avr. 2019, n° 412503, *Sté Fra SCI* : *JurisData* n° 2019-006406 ; *Lebon*, p. 148 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 46, comm. 438, concl. K. Ciavaldini, note M. Stoclet ; *RJF* 7/19, n° 681, concl. K. Ciavaldini ; *JCP E* 2019, act. 341 ; *Constr.-Urb.* 2019, comm. 86, note N. Gonzalez-Gharbi ; *LPA* 16 août 2019, note F. Perrotin ; *IP* 2/19, p. 128, note L. Chatain.

renoncer à percevoir l'impôt⁷. On observera que ce principe pris à la lettre pourrait conduire à écarter de nombreuses règles de procédure.

La jurisprudence a tiré de ce principe l'idée que l'Administration peut demander, à tout moment de la procédure contentieuse, lorsqu'il apparaît que les redressements ne peuvent être fondés sur la base légale qu'elle a initialement retenue pour l'établissement de l'imposition, qu'un nouveau fondement légal y soit substitué afin de justifier le maintien de l'imposition contestée.

Cela signifie concrètement qu'un contribuable, après avoir analysé ce que l'Administration lui reprochait et lui avoir répondu loyalement pendant toute la procédure pré-contentieuse – réunissant ses justificatifs, formulant ses observations écrites, actionnant les recours et saisissant les commissions ou comités prévus par le LPF – peut se voir opposer à tout moment devant le juge, par l'Administration (qui a peut-être affiné son analyse au vu des arguments du contribuable) un tout autre redressement, fondé sur une base juridique et/ou sur des motifs pouvant être très différents, et même radicalement en contradiction avec la motivation initiale du redressement.

Ceci respecte-t-il le principe de loyauté des débats et d'équité du procès ? Le contribuable ne bénéficiera alors pas de la procédure administrative contradictoire à laquelle a normalement droit tout contribuable pour discuter les redressements qui lui sont notifiés. Certes, le débat juridictionnel aura lieu, mais n'oublions pas que la procédure juridictionnelle ne peut que s'ajouter à la procédure administrative et non la remplacer. La procédure contradictoire élaborée par le législateur à l'article L. 57 du LPF comporte de nombreuses occasions pour l'Administration de réexaminer sa position dans un dialogue par étapes et à différents niveaux : deux procédures valent mieux qu'une, et deux recours protègent mieux qu'un. Une procédure contradictoire unique ne peut être équivalente à deux procédures contradictoires successives. Il faut ajouter que le débat devant le juge risque d'être abrégé et très tardif en fonction du stade auquel est soulevée la substitution de base légale (jusqu'en appel, voire comme ici, devant la cour de renvoi après cassation).

On peut regretter par ailleurs que le juge reconnaisse à l'Administration la faculté d'invoquer une substitution de base légale devant lui, alors même que le délai de reprise n'est pas expiré. Le contribuable est ainsi privé de tout le débat pré-contentieux auquel il devrait avoir droit, alors qu'il serait loisible à l'Administration de se désister de l'instance et de reprendre la procédure contradictoire normale en notifiant une nouvelle proposition de rectification.

La dérogation procédurale que constitue la SBL n'entraîne-t-elle pas en outre une rupture d'égalité entre contribuables, (ceux qui auront bénéficié de toutes les garanties de la procédure contradictoire préalablement à la décision d'imposition, et ceux qui seront confrontés à un nouveau redressement devant le juge, se trouvant privés de la procédure pré-contentieuse prévue par le LPF) ?

Les sociétés Lupa ont en conséquence soulevé devant la cour administrative d'appel successivement deux questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) portant sur les dispositions de l'article L. 57 du LPF telles qu'entendues par la jurisprudence du Conseil d'État (dans la première, les requérants invoquaient une atteinte à la garantie des droits et dans la seconde, une rupture d'égalité devant la procédure).

La cour administrative d'appel de Paris a transmis au Conseil d'État ces deux QPC, mais la Haute Cour a refusé de les renvoyer au Conseil constitutionnel, au motif, en particulier, que la faculté de SBL par l'Administration ne saurait méconnaître « les droits de la défense et le droit à un procès équitable, protégés par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, dès lors que la procédure admi-

nistrative d'établissement de l'impôt n'est pas soumise à ces principes »⁸.

C'est précisément sur cette question de l'application des droits de la défense à la procédure administrative de redressement qu'a évolué la jurisprudence du Conseil d'État, en harmonie avec le droit de l'Union européenne.

2. Peu de limites jusqu'ici aux substitutions de base légale

3 - Le Conseil d'État juge à titre de principe que la substitution de base légale ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable d'une des garanties de procédure attachées au nouveau fondement légal⁹. Selon la jurisprudence classique du Conseil d'État, cette réserve n'offrait en réalité au contribuable qu'une mince protection, seule l'une des garanties de la procédure administrative étant retenue par la jurisprudence comme susceptible de faire obstacle à une SBL.

En effet, parmi toutes les garanties de procédure accordées par la loi au contribuable, le respect d'une seule d'entre elles méritait l'attention du Conseil d'État, celle du droit de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA ou CDI)¹⁰ lorsqu'elle est compétente (LPF, art. L. 59 et L. 59A).

La jurisprudence du Conseil d'État conduisait certes à écarter une SBL lorsque le motif initial du redressement n'était pas du ressort de la commission départementale des impôts. Ainsi, lorsque le redressement posait une question de droit hors du champ de compétence de cette commission, alors que le nouveau motif substitué posait une question de fait qui aurait pu être soumise à la commission¹¹. C'est là, pratiquement, le seul cas de figure où une SBL était considérée comme portant atteinte à une garantie du contribuable.

Mais dans de nombreuses hypothèses, s'agissant même de cette seule garantie de pouvoir soumettre le litige à la CDI, la jurisprudence du Conseil d'État s'avérait insuffisamment protectrice.

Imaginons le cas de figure suivant : la CDI était compétente sur la question soulevée par le fondement initial du redressement, et ce litige lui a effectivement été soumis. À la suite d'une SBL invoquée par l'Administration, le litige soulève de nouvelles questions de fait qui relevaient également de la compétence de la CDI. Mais, la SBL intervenant devant le juge, la commission ne peut plus être saisie et ne sera donc pas prononcée sur ces questions. Selon la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, la procédure contradictoire de rectification ayant bien été suivie – la CDI ayant été saisie – dans la procédure initiale, la SBL ne prive le contribuable d'aucune garantie et doit

8. CE, 8^e ch., 12 juill. 2017, n° 411264, SARL Lupa Patrimoine France, QPC quant à la question de la conformité de la substitution de base légale au principe constitutionnel de garantie des droits : V. Dr. fisc. 2017, n° 37, comm. 442, concl. R. Victor ; RJF 11/17, n° 1096.

9. Par ex. : CE, 8^e et 9^e ss-sect., 23 mars 1984, n° 36345 ; Dr. fisc. 1984, n° 47, comm. 2056 ; Dr. fisc. 1985, n° 16, comm. 838, concl. J.-F. Verny ; RJF 5/84, n° 668. – CE, 29 oct. 1990, n° 67489, Bastide ; Dr. fisc. 1992, n° 21-22, comm. 1071 ; RJF 12/90, n° 1521.

10. Nous emploierons ici par commodité l'appellation de commission départementale des impôts comme le font les arrêts analysés, même si cette commission a perdu son qualificatif de « départementale », son ressort ayant été calqué sur celui du tribunal administratif dans lequel elle est située, à compter du 1^{er} septembre 2017.

11. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 20 juin 2007, n° 290554, min. c/ SA Ferrette ; JurisData n° 2007-081156 ; Lebon T., p. 1040 ; Dr. fisc. 2007, n° 39, comm. 875 ; Procédures 2007, comm. 236, note J.-L. Pierre ; RJF 10/07, n° 1131 ; BDCF 10/07, n° 113, concl. S. Vercluyte. – CE, 10^e et 9^e ss-sect., 11 avr. 2008, n° 300302, Huynh Kinh ; Lebon T., p. 723 ; V. Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 351, concl. C. Verot, note Th. Schmitt ; RJF 7/08, n° 813, concl. C. Verot ; BDCF 7/08, n° 90.

7. Par ex., CE, 8^e et 7^e ss-sect., 7 déc. 1981, n° 16576 ; JurisData n° 1981-606819 ; Dr. fisc. 1982, n° 11, comm. 522 ; RJF 2/82, n° 123.

donc être admise¹². Or, les points de fait qui ont été débattus devant la commission ne sont plus pertinents au regard de la nouvelle base juridique, tandis que les questions qui s'avèrent pertinentes au regard de la nouvelle base n'auront pas été discutées devant la CDI.

En outre, hors la question de la saisine de la CDI, les autres garanties de la procédure de rectification contradictoire restaient lettres mortes, à commencer par le droit du contribuable, prévu par les dispositions de l'article L. 57 du LPF, de présenter ses observations et d'obtenir une réponse motivée avant la mise en recouvrement de l'impôt. Étaient également ignorées les garanties prévues par la Charte du contribuable (qui ont acquis valeur légale par les dispositions de l'article L. 10 du LPF), notamment la faculté de discuter la proposition de rectification devant le supérieur hiérarchique et devant l'interlocuteur départemental.

Parmi d'autres garanties, l'obligation pour l'Administration d'indiquer au contribuable l'origine des informations servant de fondement au redressement et de lui communiquer les documents utilisés, pierre angulaire du respect des droits de la défense, prévue à l'article L. 76 B du LPF, est également privée concrètement en partie de son efficacité en cas de SBL. Le Conseil d'État admet qu'une substitution de base légale est possible, devant le juge de l'impôt, même si elle est fondée sur des pièces issues du droit de communication auxquelles le contribuable n'a pas eu la possibilité d'accéder lors de la procédure d'imposition, à charge seulement pour l'Administration de satisfaire à cette obligation avant la clôture de l'instruction¹³. Mais, la SBL pouvant intervenir jusqu'à la fin d'instruction, et en cause d'appel (ce qui est souvent le cas), le contribuable ne prendra connaissance que tardivement de ces éléments et le débat s'en trouve de fait fortement restreint.

La faculté de substitution de base légale reconnue à l'Administration la dispense donc de la plupart des garanties dont peut en principe bénéficier le contribuable avant la mise en recouvrement de l'imposition.

La jurisprudence récente du Conseil d'État montre cependant une évolution significative.

3. Innovations récentes de la jurisprudence du Conseil d'État en matière de SBL

4 - Un premier infléchissement s'est manifesté dans une décision du 26 janvier 2021¹⁴, rendue aux très utiles conclusions de Romain Victor : le Conseil d'État annulait pour erreur de droit l'arrêt de la cour ayant admis une substitution de base légale sans rechercher si, eu égard à la nature du différend qui persistait entre la contribuable et l'Administration, l'application de règles différentes de détermination du bénéfice taxable soulevait des questions nouvelles entrant dans le champ de compétence de la commission départementale des impôts. Régulant l'affaire au fond, le Conseil d'État a néanmoins jugé qu'en l'espèce la substitution, pour déterminer le bénéfice, des règles relatives aux bénéfices non commerciaux aux règles relatives aux bénéfices industriels et commerciaux, ne soulevait aucune question que la

contribuable n'aurait pas été en mesure de soumettre à l'avis de la commission.

L'apport certain de cette décision a pourtant semblé remis en cause par la récente décision *Dassault Systèmes*¹⁵, dans laquelle le Conseil d'État a admis une substitution de motifs, alors même que le Comité de l'abus de droit fiscal n'avait pas, par hypothèse, pu être saisi des motifs finalement retenus devant le juge.

Dans cette affaire, qui présentait des points de comparaison avec celle commentée ici, et que le rapporteur public Romain Victor avait finement analysée, l'Administration avait mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit en considérant que la société s'était abusivement placée dans le cadre du régime des sociétés mères défini aux articles 216 et 145 du CGI pour obtenir l'exonération partielle d'impôt sur les sociétés des dividendes versés par des sous-filiales américaines, alors que ces sommes rémunéraient en réalité, selon l'administration fiscale, une opération dissimulée de pension de titres. On sait que les rémunérations découlant d'une pension de titres ont la nature de revenus de créance, et non de produits de participation, et ne peuvent donc bénéficier du régime des sociétés mères et filiales.

Lorsqu'une opération n'entre pas dans le champ de certaines dispositions légales, il semblerait logique que l'Administration ne puisse mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit, et les graves conséquences qui y sont attachées, l'article L. 64 du LPF visant l'application littérale d'une règle de droit à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs... *A priori*, si les dispositions sont inapplicables à l'opération en cause, le contribuable n'a pas pu en faire une application, littérale ou non.

Une question analogue avait également été débattue à un certain stade du contentieux *Lupa*, après que le tribunal eut écarté l'existence d'un abus de droit quant à l'application de la jurisprudence *Quemener* : le ministre avait alors abandonné les motifs d'abus de droit pour soutenir que cette jurisprudence était simplement inapplicable aux opérations en cause – avant de revenir par la suite sur le fondement de l'article L. 64 (mais en dénonçant des abus de droit différents).

Dans l'affaire *Dassault Systèmes*, en première instance de cassation, le rapporteur public Romain Victor avait invité le Conseil d'État à annuler l'arrêt de la cour pour erreur de droit, mais considéré que la procédure d'abus de droit restait applicable à charge pour l'Administration d'en modifier les motifs, pour éviter les « fausses pistes qui ont pu être empruntées ou explorées jusqu'alors ».

Devant la cour de renvoi, l'administration fiscale a obtenu gain de cause en retenant les conditions ainsi suggérées, et le Conseil d'État rejetait le second pourvoi, dans une décision rendue à nouveau aux conclusions de Romain Victor qui approfondissait ainsi son analyse¹⁶ :

« L'examen honnête des faits commande d'admettre que, dans la présente affaire, le ministre a fait évoluer son analyse en ce qui concerne l'abus de droit imputé à la société Dassault après avoir écouté [nos] conclusions [...].

La société a vivement protesté en soulignant que le ministre devait être regardé comme demandant une substitution de motifs qui, toutefois, était impossible car elle l'aurait privée de la faculté, constituant pour elle une garantie essentielle, de soumettre au

12. En ce sens, CE, 9^e et 7^e ss-sect., 7 nov. 1986, n° 49708 : Dr. fisc. 1988, n° 12, comm. 592, concl. Ph. Martin ; RJF 1/87, n° 64. – CE, 8^e et 7^e ss-sect., 12 févr. 1988, n° 53964 : RJF 4/88, n° 424. – CE, 9 mars 2007, n° 284053, min. c/ Sté Cie Internationale de services : JurisData n° 2007-081116 ; Dr. fisc. 2007, n° 44-45, comm. 949 ; RJF 6/07, n° 730 ; BDCF 6/07, n° 76, concl. F. Sénors.

13. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 avr. 2008, n° 271853, SA Kraft Foods France : JurisData n° 2008-081326 ; Lebon T., p. 674, 683 et 879 ; Dr. fisc. 2008, n° 26, comm. 399, concl. P. Collin ; RJF 7/08, n° 863, chron. E. Glaser ; RJF 8-9/08, p. 787, concl. P. Collin ; BDCF 7/08, n° 97.

14. CE, 26 janv. 2021, n° 439976 : JurisData n° 2021-001540 ; Dr. fisc. 2021, n° 26, comm. 302, concl. R. Victor ; RJF 4/21, n° 418.

15. CE, 8^e et 3^e ch., 9 sept. 2020, n° 431283, Dassault Systèmes : Dr. fisc. 2020, n° 42, comm. 408, concl. R. Victor, note R. Vabres, sur un autre point ; RJF 12/20, n° 988, concl. R. Victor. – Puis en deuxième cassation : CE, 8^e et 3^e ch., 31 mai 2022, n° 453173 et 453175, Dassault Systèmes SE : Dr. fisc. 2022, n° 39, comm. 345, concl. R. Victor ; Dr. fisc. 2022, n° 39, chron. 341, C. Acard, spéc. n° 1 à 5 ; RJF 8-9/22, n° 765.

16. CE, 8^e et 3^e ch., 31 mai 2022, n° 453173 et 453175, Dassault Systèmes SE : Dr. fisc. 2022, n° 39, comm. 345, concl. R. Victor ; Dr. fisc. 2022, n° 39, chron. 341, C. Acard, spéc. n° 1 à 5 ; RJF 8-9/22, n° 765.

Comité de l'abus de droit fiscal « le raisonnement désormais avancé par le ministre » [...].

Il nous semblerait très inopportun d'accueillir le moyen. En présence d'un écheveau d'actes et de faits aussi complexes que ceux que nous avons sommairement décrits, il serait excessivement sévère d'imposer à l'administration d'être en mesure de développer, dès le stade de la proposition de rectification, un raisonnement parfaitement abouti, non seulement sur les faits constitutifs d'un abus de droit par fraude à la loi (application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis, but exclusivement fiscal), mais aussi en ce qui concerne la catégorie de revenus sur laquelle, une fois les actes du contribuable écartés, l'imposition doit être légalement établie »

Dans ses deux décisions du 31 mai 2022, le Conseil d'État considère que les contribuables n'ont été privés d'aucune garantie au regard de la saisine du Comité de l'abus de droit, au motif que malgré les qualifications différentes soulevées par l'Administration, la cour a pu juger que le ministre n'avait sollicité aucune substitution de motifs.

Deux interprétations de cette décision sont possibles :

- 1^{re} interprétation : dès lors que l'Administration reste dans le cadre de l'abus de droit comme fondement des rectifications, elle peut approfondir son « raisonnement », pour reprendre le terme utilisé par Romain Victor dans ses conclusions précitées, ou la qualification subséquente donnée aux opérations, sans que cela porte atteinte à la garantie que constitue la faculté de saisine du Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) ;

- 2^e interprétation : même à l'intérieur du cadre de l'abus de droit, les substitutions de motifs doivent respecter la garantie de la saisine du CADE, mais en l'espèce, l'évolution des motifs au cours du contentieux n'était pas suffisamment substantielle pour que le juge constate une substitution de motifs.

Ainsi, dans l'état où se trouvait la jurisprudence à la veille des décisions *Lupa*, les conséquences attachées aux substitutions de motifs en matière d'abus de droit restaient incertaines. Elles sont désormais beaucoup plus claires.

4. L'apport des décisions *Lupa* : « Frauder la loi, certes, mais frauder quelle loi ? »

5 - Dans les affaires ici commentées, la procédure de l'article L. 64 avait été mise en œuvre dans les redressements initiaux. Les sociétés redressées n'avaient cependant pas jugé utile de saisir le CADE, ce qui ne les avait pas empêchées d'obtenir gain de cause devant le tribunal.

Après les multiples changements de base légale et de motifs invoqués par l'Administration au cours du contentieux (qui aura duré une douzaine d'années), les redressements finalement opposés aux sociétés étaient à nouveau fondés sur l'abus de droit, mais pour des motifs bien différents, comme il a été exposé.

Dans l'esprit de la solution de l'affaire *Dassault Systèmes*, il était loisible au Conseil d'État de juger que l'Administration n'avait pas opéré de substitution de base légale ou de motifs, puisqu'elle se fondait toujours sur la procédure de répression des abus de droit. Les sociétés ayant bénéficié de la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit – ce qu'elles avaient choisi de ne pas faire, les garanties de procédure pouvaient être regardées comme ayant été respectées ; le redressement aurait été sauvé.

Dans ses remarquables conclusions, le rapporteur public Romain Victor a au contraire invité le Conseil d'État à renforcer son exigence quant au respect des droits de la défense. Il relève ainsi que le ministre soulevait devant la cour un abus de droit (abus de la convention fiscale franco-luxembourgeoise) qui n'était exposé ni dans la propo-

sition de rectification, ni dans la réponse aux observations du contribuable, « or faire la preuve d'un abus de droit par fraude à la loi, tel que celui qui est en l'espèce invoqué, implique de pouvoir énoncer et préciser de quelle norme le contribuable a entendu faire une application littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs. Frauder la loi, certes, mais frauder quelle loi ? ». Et en second lieu, Romain Victor relève que les actes écartés sur le fondement de l'abus de droit au cours de la procédure de rectification ne sont pas les mêmes que ceux que l'Administration demandait au juge d'écarter.

Romain Victor rappelle que selon la décision *Dassault Systèmes*, « le contribuable n'était pas privé de la garantie de saisir le Comité de l'abus de droit par le seul fait que l'administration faisait évoluer, au cours du contentieux, en l'affinant, son analyse de la qualification à donner à des revenus, une fois écartés les actes constitutifs de l'abus de droit, en l'absence de toute modification de l'abus de droit allégué quant à l'objet du montage, à sa nature et aux actes écartés »¹⁷. Mais en l'espèce, les motifs invoqués par le ministre sont suffisamment éloignés du redressement initial pour que soit retenue la violation des garanties du contribuable, et le Conseil d'État est invité à prononcer la décharge pour ce seul motif, malgré l'existence, aux yeux du rapporteur public, de sérieux motifs de fond en faveur de l'existence d'un abus de droit.

Le Conseil d'État a suivi son rapporteur public et rendu une décision qui constitue une avancée de grande portée. La Haute Juridiction juge en effet (pt 21, nous soulignons) :

« ces abus de droit étant distincts de celui, décrit au point 10, qui fondait la proposition de rectification du 18 décembre 2009 et la réponse aux observations du contribuable du 16 mars 2010, s'agissant tant de la norme dont la requérante aurait cherché à obtenir une application littérale à l'encontre de l'objectif poursuivi par ses auteurs, que du périmètre des actes constitutifs de l'abus de droit, la requérante est fondée à soutenir qu'elle serait privée, s'il était fait droit aux substitutions de motifs demandées, de la garantie donnée par la loi fiscale tenant à la possibilité de saisir le Comité de l'abus de droit fiscal ».

Avec la décision *Dassault Systèmes*, le Conseil d'État tolère que l'Administration puisse faire « évoluer, au cours du contentieux, en l'affinant, son analyse » (pour reprendre les termes de Romain Victor), sans que la garantie de saisine du Comité de l'abus de droit ne soit atteinte.

Avec les décisions *Lupa*, on connaît désormais deux limites qui ne peuvent être franchies sans porter atteinte aux garanties de la procédure contradictoire : l'Administration ne peut ni modifier la norme dont elle prétend qu'il a été fait une application littérale, ni modifier la nature des actes qu'elle entend écarter en application de l'article L. 64 du LPF. Ceci se déduit des termes employés par le Conseil d'État : s'agissant « tant de la norme... que du périmètre des actes », qui signifie, selon notre interprétation, que l'Administration a doublement outrepassé les limites pouvant être admises.

Dès lors que l'Administration invoque de telles substitutions de motifs, il en découle une atteinte aux garanties du contribuable, même si le comité de l'abus de droit a été saisi, puisque les véritables motifs de redressement n'ont pu être examinés par ce Comité.

17. CE, 8^e et 3^e ch., 9 sept. 2020, n° 431283 : Dr. fisc. 2020, n° 6-7, comm. 143, concl. R. Victor ; Dr. fisc. 2020, n° 6-7, chron. 130, C. Acard ; Dr. fisc. 2020, n° 42, comm. 408, concl. R. Victor, note R. Vabres ; RJF 12/20, n° 988, concl. R. Victor. – Puis en deuxième cassation : CE, 8^e et 3^e ch., 31 mai 2022, n° 453173 et 453175, *Dassault Systèmes SE* : Dr. fisc. 2022, n° 39, comm. 345, concl. R. Victor ; Dr. fisc. 2022, n° 39, chron. 341, C. Acard, spéc. n° 1 à 5 ; RJF 8-9/22, n° 765.

5. Un hommage implicitement rendu au droit de l'UE

6 - Même si les juges de cassation n'ont pas évoqué ce référentiel, il est permis de voir dans la décision *Lupa* une nouvelle conséquence de l'applicabilité de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne à la procédure administrative d'établissement de l'impôt. La solution s'inscrit dans le mouvement tendant à conformer les procédures fiscales françaises aux principes des droits de la défense tels qu'interprétés par la CJUE. Dans son arrêt *Glencore*¹⁸, très remarqué, la CJUE a jugé que le principe des droits de la défense (découlant dans cette affaire de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux) implique notamment que le destinataire d'une décision faisant grief soit mis à même de faire valoir ses observations avant que celle-ci soit prise.

Plus précisément, le non-respect des droits de la défense au cours de la procédure administrative ne peut être réparé par la mise en œuvre de ces droits durant la phase juridictionnelle¹⁹, car selon les termes de la Cour, « la prise de connaissance tardive de certains documents du dossier ne replace pas l'entreprise (...) dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait pu s'appuyer sur les mêmes documents pour présenter ses observations ».

Dans l'esprit de cette jurisprudence *Glencore*, le droit d'être entendu avant d'être imposé aurait été vidé de son contenu si le Conseil d'État avait admis la substitution de motifs dans l'affaire *Lupa*, puisque le contribuable n'avait pu discuter le fondement et la motivation réels du redressement. À défaut, et en poussant le raisonnement à l'absurde, l'Administration pourrait directement mettre l'impôt en recouvrement sans aucune procédure, et ne s'en expliquer que devant le juge.

Le Conseil d'État a d'abord transposé cette jurisprudence communautaire dans sa décision *SCI Péronne*²⁰, acceptant l'applicabilité de l'article 47 de la Charte à la procédure d'imposition. Le Conseil d'État a écarté les motifs de l'arrêt par lesquels la cour administrative d'appel avait considéré que les dispositions de la Charte n'étaient invocables qu'à l'occasion d'une procédure devant un tribunal et que la procédure d'établissement des droits n'est pas une procédure juridictionnelle.

Dans ses conclusions très éclairantes, le rapporteur public Laurent Cytermann rappelle que selon la jurisprudence communautaire, l'article 47 de la Charte n'est pas restreint aux matières civiles ou pénales et qu'en vertu de l'article 51, il s'applique dès lors que les États membres mettent en œuvre le droit de l'Union. En d'autres termes, le principe général des droits de la défense affirmé à l'article 47 doit être considéré comme s'appliquant à la procédure administrative tout autant qu'à la procédure juridictionnelle.

La récente décision *Lupa* illustre une nouvelle étape de ce mouvement jurisprudentiel, dans la mesure où la solution peut être rapprochée (implicitement, contrairement à l'arrêt *Péronne*) non plus de l'article 47 de la Charte, mais de son article 41, visant le « Droit à une bonne administration », aux termes duquel : « Toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable par les institutions et organes de l'Union. (...) Ce droit comporte notamment : a) le droit de toute personne d'être entendue

avant qu'une mesure individuelle qui l'affecterait défavorablement ne soit prise à son encontre ; b) le droit d'accès de toute personne au dossier qui la concerne, dans le respect des intérêts légitimes de la confidentialité et du secret professionnel et des affaires ; c) l'obligation pour l'administration de motiver ses décisions ».

Quelques précisions s'imposent sur le champ d'application de l'article 41 de la Charte, qui a donné lieu à quelques hésitations. En dépit de ce que ses termes pourraient laisser croire, le principe posé par l'article 41 de la Charte n'est pas seulement applicable aux institutions de l'Union européenne mais également aux États membres. Si l'article 41 ne vise expressément que les institutions de l'Union, la jurisprudence de la CJUE impose la même exigence aux États, jugeant que l'article 41 de la Charte reflète un principe général du droit de l'Union, ayant vocation à s'appliquer aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre ce droit²¹.

Est donc périmée l'opinion selon laquelle le principe de bonne administration, et son corollaire exigeant qu'une personne soit entendue avant qu'une mesure défavorable ne soit prise à son encontre, ne s'appliqueraient qu'aux institutions de l'Union.

L'article 41 avait déjà trouvé une application de la part des juges du fond, dans des matières autres que fiscales. Ainsi, la cour administrative d'appel de Nantes avait tenu ce raisonnement dans un arrêt²², jugeant que si l'article 41 de la Charte n'était applicable qu'aux institutions et organes de l'Union, « il résulte également de la jurisprudence de la Cour de Justice que le droit d'être entendu fait partie intégrante du respect des droits de la défense, principe général du droit de l'Union. Il appartient aux États membres, dans le cadre de leur autonomie procédurale, de déterminer les conditions dans lesquelles le respect de ce droit est assuré. Ce droit se définit comme celui de toute personne de faire connaître, de manière utile et effective, son point de vue au cours d'une procédure administrative avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts ».

Si la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne n'est nullement citée, pas plus dans les conclusions que dans l'arrêt *Lupa*, elle a pu inspirer le Conseil d'État²³. Qu'importe le flacon, qu'il soit européen ou national, pourvu qu'on ait la garantie des droits de la défense...

Or, si le contribuable n'a pas été en mesure de saisir le Comité de l'abus de droit de la véritable question, il n'a pu faire connaître son point de vue de manière utile et effective, avant l'adoption de toute décision administrative sur les rectifications mises à sa charge.

C'est donc en harmonie avec la Cour de justice de l'Union européenne que le Conseil d'État considère qu'une substitution de base légale ou de motifs, dans cette hypothèse, contreviendrait au principe des droits de la défense, ainsi qu'au caractère contradictoire de la procédure dès sa phase administrative pour garantir le caractère équitable du procès, tel que le conçoit le droit de l'Union.

18. CJUE, 5^e ch., 16 oct. 2019, aff. C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary* : *JurisData* n° 2019-020818 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 43, act. 464 ; *Europe* 2019, comm. 475, obs. D. Simon ; *JCP G* 2019, act. 1109, obs. D. Berlin ; *RJF* 1/20, n° 82.

19. CJUE, 5^e ch., 16 oct. 2019, aff. C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, pt 52.

20. CE, 3^e et 8^e ch., 21 sept. 2020, n° 429487, *SCI Péronne* : *JurisData* n° 2020-014422 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 50, comm. 466, concl. L. Cytermann ; *RJF* 12/20, n° 1054 ; *RJF* 11/20, n° 1301, *chron.* G. de La Taille ; *FR* 46/20, inf. 9, p. 14, obs. L. Cytermann ; *BF* 12/20, inf. 912.

21. CJUE, *gde ch.*, 24 nov. 2020, aff. C-225/19 et C-226/19, *Minister van Buitenlandse Zaken*, pt 34 ainsi que jurisprudence citée ; *JurisData* n° 2020-019497 ; *Europe* 2021, comm. 14, obs. F. Gazin. – CJUE, 22 sept. 2022, aff. C-159/21, *GM*, not. pt 35 et 36 ; *JurisData* n° 2022-016599 ; *Europe* 2022, comm. 365, obs. V. Michel.

22. CAA Nantes, 5^e ch., 11 janv. 2019, n° 18NT01930.

23. On peut penser que la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne était applicable dans cette affaire puisque le groupe *Lupa* a fait usage à la fois de la liberté d'établissement pour établir des filiales en France et au Luxembourg, et de la liberté de circulation des capitaux. Les articles 63 à 66 et 75 TFUE interdisent les restrictions aux mouvements de capitaux, et l'annexe I de la directive 88/361/CEE du 24 juin 1988, prise en application de ces articles du Traité et facilitant la libre circulation des capitaux, qui donne une liste indicative des mouvements de capitaux visés, mentionne les investissements immobiliers. Les opérations litigieuses qui concernent la réalisation d'un investissement immobilier depuis un État de l'UE vers un autre État, bénéficiaient à ce titre de la liberté de circulation des capitaux.

Ceux qui s'inquiètent des possibilités de substitution de base légale ou de motifs accordées à l'Administration, de façon exorbitante au regard des garanties procédurales, se réjouiront des avancées réalisées par le Conseil d'État dans ses dernières décisions *Lupa*, infléchissant sa jurisprudence jusqu'ici très sévère pour les contribuables. D'autres précisions ne manqueront pas d'être apportées dans ce domaine, tant la technique de la substitution de base légale, que des commentateurs ont pu qualifier « *d'ardoise magique* » de

l'Administration²⁴, est fréquemment invoquée par les services, et contestée par les justiciables.

AUTRES PUBLICATIONS LEXISNEXIS : *Dr. fisc. 2023, n° 45, comm. 333, concl. R. Victor*

24. B. Boutemy et É. Meier, *Substitution de base légale : nouvelle ardoise magique de l'Administration ?* : *Dr. fisc. 2002, n° 51, étude 42.*