

1.1

Abus de doctrine administrative : sanction sur le fondement de l'article L. 64 du LPF (oui) ; invocabilité de l'article L. 80 A du LPF (non)

CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747, concl. O. Lemaire

Conformément aux conclusions du rapporteur public, la Cour administrative d'appel de Paris juge que :

- l'article L. 64 du LPF, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, permet à l'administration de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit fiscal lorsqu'un contribuable a recherché, sans autre motif que celui d'éviter le paiement de l'impôt dont il était normalement redevable, le bénéfice d'une application littérale de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de cette loi que le législateur a entendu notamment viser les instructions ou circulaires de l'administration fiscale comportant des dispositions impératives opposables à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF ;

- l'administration est en droit d'écarter, sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, les actes d'un contribuable constitutifs d'un montage artificiel recherchant le bénéfice d'une application littérale d'une instruction dans le but exclusif d'éviter le paiement de l'impôt qu'il aurait normalement supporté ; l'auteur de l'instruction ne peut être regardé comme ayant entendu faire bénéficier de celle-ci les contribuables qui se sont placés volontairement dans ses prévisions en ayant recours à un montage artificiel ;

- l'application littérale d'une doctrine administrative n'ouvre pas droit à la garantie prévue par l'article L. 80 A du LPF dès lors que les actes qui ont permis de se conformer aux prescriptions de cette doctrine sont constitutifs d'un abus de droit.

Décision

CAA Paris, 2^e, 5^e et 9^e ch., 20 déc. 2018, n° 17PA00747, Charbit

Pdt : M. Frydman - **Rapp. :** Mme Poupineau - **Rapp. public :** M. Lemaire - **Av. :** Me Delrieu

Fichage : R

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. Charbit a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants.

Par un jugement n° 1516621 du 4 janvier 2017, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 28 février 2017, et un mémoire, enregistré le 12 octobre 2017, M. Charbit, représenté par Me Delrieu, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1516621 du Tribunal administratif de Paris en date du 4 janvier 2017 ;

2°) de prononcer la réduction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle son foyer fiscal a été assujéti

au titre de l'année 2010, ainsi que des intérêts de retard et de la pénalité correspondants ;

3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- l'application littérale de l'instruction référencée 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, dont il s'est prévalu sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, n'est pas constitutive d'un abus de droit ;

- les conditions de l'abus de droit par fraude, mentionnées à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, ne sont en tout état de cause pas réunies ; en particulier, ses agissements n'étaient pas contraires aux objectifs poursuivis par les auteurs de l'instruction et ne poursuivaient pas un but exclusivement fiscal.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 12 septembre et 19 octobre 2017, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. Charbit ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Poupineau,
- les conclusions de M. Lemaire, rapporteur public,
- et les observations de Me Delrieu, avocat de M. Charbit.

Considérant ce qui suit :

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

2. D'une part, aux termes de l'article 150-0 D bis du code général des impôts, en vigueur lors de l'année d'imposition en litige : « *1.-1. Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions*

à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (...) ». Aux termes de l'article 150-0 D ter du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *1. L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions (...) aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts (...) si les conditions suivantes sont remplies : / (...) / 2°) le cédant doit : / (...) / c) cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) / 4° En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. / (...) / IV. En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. (...) ».*

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

4. Il résulte de l'instruction que M. Charbit a acquis, le 17 mars 2010, 50 000 actions de la société SA Balmain et qu'il a revendu le 25 mai suivant 4 000 de ces actions, pour leur prix d'acquisition, à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue par les sociétés Sapafang et Bern Finances, elles-mêmes détenues par M. Bernheim. Prenant sa retraite, M. Charbit a, le 26 mai 2010, cédé l'intégralité des parts de la société Marie-Clémence, dont il était l'unique associé et le dirigeant, à la société Balmain. Il a réalisé, au titre de cette dernière cession, une plus-value d'un montant de 4 972 560 euros, sur laquelle il a appliqué un abattement de 100 %, sur le fondement des dispositions

précitées de l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts. Par ailleurs, par acte du 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions supplémentaires de la société Balmain au prix de 739 500 euros. Le 5 juin 2013, soit 36 mois et dix jours après la cession des 4 000 titres Balmain à la SCI Steniso, M. et Mme Charbit ont acquis, pour un montant de trois euros, la totalité des parts de cette SCI, dont M. Charbit a concomitamment été nommé gérant. Le service a remis en cause l'application par le contribuable de l'abattement de 100 % et taxé la plus-value de cession des titres de la société Marie-Clémence en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales au motif que M. Charbit avait, en cédant 4 000 actions de la société Balmain à la SCI Steniso, volontairement ramené sa participation dans le capital de la société Balmain à moins de 1 % dans le seul but de se placer dans les prévisions de l'instruction référencée 5 C-1-07 publiée au BOI n° 10 du 22 janvier 2007, qui prévoyait alors, en son paragraphe 165, que, par dérogation à la loi fiscale, « *il est admis que le cédant personne physique (...) puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire. / (...) / Le pourcentage maximum de 1 % s'apprécie à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits* ».

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

6. Le paragraphe 165 de l'instruction référencée 5 C-1-07 du 22 janvier 2007, qui permettait au cédant détenant au maximum 1 % du capital de la société cessionnaire d'appliquer sur la plus-value réalisée l'abattement alors prévu à l'article 150-0 D *bis* du code général des impôts, dérogeait aux dispositions du I de l'article 150-0 D *ter* du même code, qui conditionnaient

le bénéfice de cet abattement à l'absence de détention directe ou indirecte, par le cédant, de tout droit de vote ou de tout droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Dans cette mesure, l'instruction précitée du 22 janvier 2007 comporte des dispositions impératives et constitue, dès lors, une décision au sens et pour l'application des dispositions précitées de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

8. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a estimé que le montage mis en place par M. Charbit présentait un caractère artificiel et que celui-ci avait, par le biais de ce montage, recherché le bénéfice de l'application littérale de l'instruction précitée 5 C-1-07 dans le but exclusif d'éluider le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres de

la société Marie-Clémence, qu'il aurait normalement supporté s'il n'avait pas vendu la veille à la SCI Steniso les actions de la société Balmain.

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

10. L'administration était par suite, et contrairement à ce que soutient M. Charbit, en droit d'écarter, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les actes recherchant dans les conditions rappelées ci-dessus le bénéfice d'une application littérale de cette instruction et, en conséquence, de remettre en cause, l'application de l'abattement pour durée de détention pratiqué par l'intéressé. M. Charbit ne peut utilement se prévaloir à l'encontre du rehaussement en litige de ce que l'application littérale de la doctrine lui ouvrirait droit à la garantie

prévue par les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dès lors que les actes qui lui ont permis de se conformer aux prescriptions de cette doctrine sont constitutifs, ainsi qu'il découle de ce qui vient d'être dit, d'un abus de droit.

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

DÉCIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. Charbit est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. Charbit et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au directeur régional des finances publiques d'Île-de-France et du département de Paris (pôle fiscal parisien 1 - service centralisateur d'appel déconcentré).

Conclusions



Olivier LEMAIRE,
Rapporteur public

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

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

2. M. Charbit a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la réduction de cette imposition, mais sa demande a été rejetée par un jugement du 4 janvier 2017

(RJF 7/17 n° 720). L'auteur des observations consacrées à ce jugement dans les colonnes de la *Revue de jurisprudence fiscale* relève que « la position retenue par le tribunal administratif contredit frontalement mais sciemment la jurisprudence fermement établie du Conseil d'État ». Vous voici pleinement sensibilisés à l'importance de cette affaire.

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

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

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

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

I. Le cadre juridique

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

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

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

II. Les critères de l'abus de droit et les faits de l'espèce

5. De toute évidence, nous n'aurions pas eu l'honneur de conclure devant votre formation de jugement si la loi n'avait pas été aussi rigide et si elle avait elle-même accordé le bénéfice de l'abattement aux cédants détenant moins de 1 % du capital de la société cessionnaire à la date de la cession des

titres et pendant une durée de trois années à compter de cette date. Cette affaire aurait été en définitive assez banale, tant l'existence d'une fraude à la loi constitutive d'un abus de droit aurait été manifeste.

Vous le savez, aux termes du premier alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...) ».

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

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

- un critère objectif, tout d'abord, qui tient au but poursuivi par les auteurs des actes. Ce but, qui doit être exclusivement fiscal, s'apprécie au regard de la situation du contribuable résultant de l'opération. Ce critère est regardé comme rempli lorsque, si l'on excepte les avantages fiscaux obtenus, cette situation n'est pas substantiellement différente de ce qu'elle était avant l'opération (CE, 18 mai 2005, n° 267087, Sté Sagal, au Recueil et à la RJF) ;

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

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

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

La veille de la cession, le 25 mai 2010, M. Charbit a fait juste ce qu'il fallait pour passer sous la barre fatidique du 1 % en cédant 4 000 actions Balmain. Le 26 mai 2010, jour

de la cession à la société Balmain des titres Marie-Clémence, M. Charbit ne détenait donc que 0,97 % de la société Balmain, et il est resté sous la barre 36 mois et dix jours, soit suffisamment longtemps, à dix jours près, pour pouvoir bénéficier de l'abattement.

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

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

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

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

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

Alors qu'en juillet 2010 déjà, l'action Balmain se négociait à 15 euros, la société Steniso aurait pu, jusqu'en 2013, céder les actions qu'elle avait acquises pour un prix de 4,45 euros et réaliser ainsi une plus-value tout à fait honorable après avoir remboursé M. Charbit du prêt qu'il lui avait consenti en vue de leur acquisition. Par ailleurs, rien ne justifiait que les sociétés contrôlées par l'homme de confiance de M. Charbit cèdent aux époux Charbit les titres Steniso pour leur prix d'acquisition. Ce prix de trois euros était peut-être justifié le 25 mai 2010, lors de l'acquisition de la coquille vide qu'était

alors cette société, qui ne disposait d'aucun actif et d'aucune liquidité. Il ne l'était évidemment plus trois ans plus tard, alors que la société Steniso détenait 53 300 actions Balmain, qui s'étaient nettement valorisées depuis leur acquisition. La société Steniso était certes endettée auprès de M. Charbit, qui à deux reprises lui avait prêté des sommes destinées à l'acquisition des actions Balmain, mais une cession de ces actions lui aurait permis de rembourser son créancier tout en réalisant une plus-value confortable.

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

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

Il est vrai qu'en juin 2016, la société Balmain a été achetée pour près de 500 millions d'euros par la société Mayhoola, fonds d'investissement qatari. Mais rien n'indique qu'en 2010, cette valorisation et cette acquisition étaient programmées, voire même seulement envisagées. On peut d'autant plus en douter qu'elles ne sont à aucun moment évoquées par le contribuable ou ses représentants au cours de la procédure d'imposition pour justifier l'acquisition et la détention d'actions Balmain par M. Bernheim. Elles ne sont à aucun moment évoquées devant les premiers juges. Elles ne sont évoquées pour la première fois que devant vous, soit après coup.

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

Le ministre évoque aussi la **chronologie des opérations** (cession du nombre d'actions Balmain nécessaire la veille du jour J et rachat indirect de ces actions quelques jours

seulement après la fin du délai de trois années) et la circonstance que l'intervention de la société Steniso, qui n'était qu'une coquille vide, n'a été rendue possible que grâce aux prêts consentis sans contrepartie aucune par M. Charbit lui-même.

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

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

L'exemple le moins discret de montage artificiel est peut-être, comme en l'espèce, **le recours à l'interposition artificielle d'une ou de plusieurs sociétés**, *a fortiori* lorsqu'elles sont dépourvue(s) de substance économique (CE, 11 mai 2015, n° 365564, Sté Natixis : RJF 8-9/15 n° 718). Or, le Conseil d'État considère qu'il n'est jamais dans l'intention de l'auteur d'un texte fiscal qu'il soit fait application de ce texte à un contribuable grâce au recours à un montage artificiel (CE, 24 avr. 2012, n° 343709, Sté Abbey National Treasury Services : RJF 7/12 n° 735. – CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet).

Comme l'expliquait E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision *Natixis*, le critère de la recherche d'une application littérale de la loi à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur « *peut être regardé comme implicitement rempli, dès lors que le régime des sociétés mères [dont l'application avait été remise en cause par le service en l'espèce] ne saurait avoir été conçu par ses auteurs pour des montages dépourvus de tout intérêt économique, impliquant des filiales sans substance créées à des seules fins fiscales* ». Plus récemment, E. Cortot-Boucher, dans ses conclusions sur une décision *Sté Ingram Micro* rendue le 19 juillet 2017 (CE, 19 juill. 2017, n° 408227, Sté Ingram Micro : RJF 11/17 n° 1120), rappelait aux membres du Conseil d'État qu'il leur arrivait « *de constater que le critère objectif était rempli sans caractériser précisément l'intention des auteurs de la norme, et en constatant seulement l'artificialité, l'absence de substance ou le caractère de "montage" des opérations réalisées par le contribuable* », cette « *facilité* » pouvant se justifier « *par l'idée que l'intention des auteurs de la norme est par principe bafouée lorsqu'un contribuable crée de manière artificielle l'apparence qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'un dispositif de faveur. Autrement dit, le législateur n'envisage jamais que les situations dans lesquelles l'apparence et la réalité coïncident ; il exclut toujours de son viseur les hypothèses de trompe l'œil* ». En résumé, « *les auteurs d'un texte fiscal ne peuvent jamais avoir eu pour intention d'en faire bénéficier un montage artificiel* » (L. Olléon, concl. ss CE, 24 avr. 2012, n° 343709, Sté Abbey National Treasury Services).

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

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

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

III. Sur la possibilité d'une fraude à la doctrine

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

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

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

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

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

A. La jurisprudence traditionnelle

9. Par un avis d'Assemblée *Sté de Distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* du 8 avril 1998 (CE, ass., 8 avr. 1998, n° 192539, *Sté de Distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* : Rec. Lebon sur ce point), rendu à l'occasion

de l'affaire dite des « fonds turbo », dont certains d'entre vous se souviennent sans doute avec précision, le Conseil d'État a considéré que : « *Dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'Administration dans une instruction ou une circulaire, l'Administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que ce contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne* ».

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

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

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

Le juge refuse par principe d'interpréter cette interprétation. Par une décision du 7 avril 2010, *Min. c/ Hardy* (CE, 7 avr. 2010, n° 316083, min. c/ Hardy : RJF 6/10 n° 616), le Conseil d'État a souligné que, pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le juge « *ne pouvait légalement interpréter les intentions de ses auteurs quant au champ d'application* » d'une instruction. Par une décision Corbi du 30 décembre 2011 (CE, 30 déc. 2011, n° 341722, Corbi : RJF 3/12 n° 272), le Conseil d'État a encore jugé que si les dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales « *instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations ; que le juge ne peut se fonder sur les intentions des auteurs d'une instruction pour apprécier l'étendue de son champ d'application* ».

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

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

C'est justement parce que l'application littérale de la doctrine est « *exclusive de toute recherche de l'intention de l'auteur* » (selon les mots de R. Victor dans ses conclusions sous CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés Simcorp A/S et Simcorp France : FI 1-2019, n° 7, § 3), que le juge de l'impôt refuse de voir une interprétation formelle opposable dans les énonciations contradictoires ou ambiguës d'une instruction (CE, 16 janv. 2006, n° 260150, Sté LVMH : RJF 4/06 n° 361 ; BDCF, concl. L. Vallée) ou dans les termes généraux d'une réponse ministérielle (CE, 26 avr. 2018, n° 415812, Sté Bureau Veritas : RJF 11/18 n° 1144).

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

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

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

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

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

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

À ce jour, le seul risque, pour le contribuable qui cherche à se placer dans les clous de la doctrine, c'est de voir le service lui reprocher de ne pas en respecter strictement les prévisions et d'en remettre en cause le bénéfice à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire ou de taxation d'office.

B. Les raisons d'une remise en cause de la jurisprudence traditionnelle

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

1° La modification de l'article L. 64 du LPF

12. La première est l'évolution de la définition de l'abus de droit et la modification de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Quelques années après l'avis *SDMO*, par la décision de Section *Sté Janfin* du 27 septembre 2008 (CE, sect., 27 sept. 2008, n° 260050, *Sté Janfin* : Rec. Lebon ; RJF 12/06 n° 1583 ; BDCF, concl. L. Olléon), le Conseil d'État a posé un « principe général du droit à la répression des abus de droit » en permettant au service, au-delà des termes mêmes de l'article L. 64,

d'écarter comme ne lui étant pas opposables (...) les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

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

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

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

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

> Dans trois avis récents n° 2015-07, 2015-08 et 2015-09 du 6 novembre 2015 (Dr. fisc. 2016, n° 7-8, étude 173), le **Comité de l'abus de droit fiscal** a rappelé avec force, sous l'autorité du Président Bachelier, qu'une instruction opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, « *n'est pas, au sens et pour l'application des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, au nombre des décisions mentionnées par cet article et dont les contribuables auraient pu rechercher le bénéfice de son application* ».

littérale à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs dès lors que ne peuvent être pris en compte pour apprécier l'étendue du champ d'application d'une instruction fiscale les objectifs poursuivis par les auteurs de cette instruction. Le comité considère que, dans cette hypothèse, si l'administration peut, dans le cadre de la procédure de droit commun, remettre en cause la situation fiscale favorable résultant de l'application d'une instruction fiscale dans le cas où les contribuables et l'opération en cause ne satisfont pas aux conditions auxquelles cette instruction subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle édicte, elle ne peut, en revanche, en recourant à la procédure de l'abus de droit fiscal, faire échec à la garantie que les contribuables tiennent de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ».

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

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

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

14. Il ne fait aucun doute, et le Président Fouquet l'a parfaitement démontré, que l'origine de l'ajout du mot « décisions » est bien **accidentelle**. Cet ajout est « *le résultat d'un mouvement brownien d'interactions aléatoires dont l'origine est due à une improvisation qui demeurera inexplicquée, de la direction de la sécurité sociale* ». Il résulte d'un souhait d'harmoniser les législations en matières fiscale et sociale, qui n'a finalement

pas été satisfait. Est-ce à dire pour autant qu'il n'est **que ça** ? Sans doute pas. Car **si l'origine de l'ajout est accidentelle, son maintien ne l'est pas**.

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

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

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

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

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

Il ne vous a pas échappé qu'il s'agit d'une nouvelle procédure de répression, qui ne sanctionne que les seuls abus de

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

Si l'ajout du mot « décisions » en 2008 n'avait été qu'accidentel, nous voulons croire que l'erreur n'aurait pas été commise à nouveau dix ans plus tard. Autrement dit, si l'Assemblée nationale en 2018 adopte la formulation du critère subjectif de l'abus de droit retenue en 2008 par le législateur, c'est qu'elle estime elle-même qu'elle convient et qu'au fond, le législateur ne s'était pas trompé, ou pour le moins qu'elle n'a pas à être corrigée sur ce point.

15. Comment déterminer l'intention qui a alors été la sienne en 2008 ? Vous pourriez être tentés de présenter une demande d'avis au Conseil d'État sur ce point, sur le fondement de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, mais deux raisons, au moins, militent selon nous contre cette tentative. D'une part, il n'est pas tout à fait certain qu'une telle demande soit recevable. Il faudrait qu'elle porte sur une question de droit « se posant dans de nombreux litiges ». Or, le fait que la question qui nous occupe n'ait, à ce jour, donné lieu, à notre connaissance, qu'au jugement contesté devant vous, alors que la nouvelle version de l'article L. 64 a près de dix ans, nous permet de penser que cette condition n'est pas satisfaite. D'autre part et surtout, il vous appartient de déterminer l'intention du législateur. Cela relève naturellement de votre office, et vous êtes parfaitement rompus à l'exercice, dont vous maîtrisez la technique.

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

Et au cas particulier, il nous paraît sans doute exagéré de qualifier les travaux préparatoires d'indigents, à l'instar du Président Fouquet. Vous admettez qu'ils sont peu étoffés, mais ils donnent tout de même des réponses et ils dispensent d'exhumer des textes octogénaires, comme la jurisprudence l'a déjà fait (vous penserez avec nous à la célèbre décision Sté Garnier Choiseul Holding du 17 juillet 2013, n°356523 et s., aux tables et à la RJF 11/13 n°1064).

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

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

Pourquoi, au lieu d'ajouter le mot « décisions », ne pas l'avoir dit en ces termes ou ne pas avoir recopié l'article L. 80 A ? Probablement par facilité et aussi, sans doute, de façon à élargir le plus possible et le plus simplement possible le champ de l'abus de droit. Comme le souligne L. Vallée (L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? : FR 7/09 n° 23), « *ce mot est le plus général pour qualifier, en droit public, les actes unilatéraux de l'administration* ».

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

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

Il existe un débat à ce sujet, et même les membres du Conseil d'État ne sont pas tous unanimes. Commentant tous les deux l'avis *SDMO*, Stéphane Verclytte (« Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique ») nous assure que « *le Conseil d'État ne s'est pas fondé sur l'idée que la doctrine était du «non-droit»* », alors qu'E. Bokdam-Tognetti, dans une chronique parue quelques années plus tard à la RJF (L'article L. 80 A du LPF et l'annulation pour excès de pouvoir : un mariage hors norme : RJF 5/13), affirme que « *le Conseil d'État a implicitement mais nécessairement refusé de regarder la doctrine comme une norme* ». Dans ses conclusions sur ce même avis, G. Goulard estimait pourtant qu'il était périlleux de soutenir que la doctrine n'était pas une « règle » et ne contenait pas des normes alors qu'« *elle est illégale parce qu'elle présente un caractère réglementaire* ».

Depuis l'avis *SDMO*, la Haute juridiction a apporté quelques précisions sur la nature de la doctrine. Elle a ainsi souligné en particulier que l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales n'avait « *ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi* » (CE, sect., avis, 8 mars 2013, n° 353782, Monzani : Rec. Lebon ; RJF 5/13 n° 518). Et elle a aussi considéré que la doctrine ne pouvait pas être regardée comme une « règle de droit » dont

il pouvait être fait application, au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (CE, sect., 30 déc. 2013, n° 350100, Sté Rallye : Rec. Lebon ; RJF 3/14 n° 290).

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

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

Il ne faut pas oublier qu'au sens de l'article R. 421-1 du code de justice administrative, une instruction ou une circulaire fiscale peut constituer une « décision » si elle revêt un caractère impératif au sens de la jurisprudence *Duvignères* (CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *Duvignères* : Rec. Lebon). Ce n'est ni artificiel, ni exclusivement téléologique. La jurisprudence ne les qualifie pas de décisions seulement pour permettre de les attaquer. Le croire serait réducteur. Elle les qualifie ainsi parce qu'elles contraignent effectivement le service, et les interprétations formelles opposables le contraignent précisément à ne pas appliquer complètement et correctement la loi fiscale.

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

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

Or, au fond, la doctrine n'existe que si elle oblige le service à méconnaître la loi fiscale. Dans le cas contraire, elle n'en est qu'un fade commentaire. Une interprétation formelle de la loi fiscale opposable sur le fondement de l'article L. 80 A

du livre des procédures fiscales est dès lors nécessairement impérative, au sens de cette jurisprudence, et elle constitue par suite une décision, au sens de l'article R. 421-1 du code de justice administrative (par ex. CE, 1^{er} mars 2004, n° 254081, Synd. National des professions de tourisme CGC : Rec. Lebon ; RJF 5/04 n° 520). À l'instar de L. Vallée, on ne comprendrait pas qu'une décision au sens de cet article ne puisse pas être une décision au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui ne donne à ce mot aucune définition spécifique.

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

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

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

> En premier lieu, il nous faut bien l'avouer : **hormis les prises de position formelle et les décisions d'agrément, nous peinons à trouver d'autres actes susceptibles de se rattacher à une décision individuelle d'imposition et de constituer eux-mêmes des décisions.** La plupart des actes qui se rattachent à la décision individuelle d'imposition ne constituent jamais des décisions. On pense bien sûr aux actes de la procédure d'imposition, que la jurisprudence qualifie invariablement d'actes non détachables de cette procédure, insusceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir (CE, 14 févr. 1996, n° 138423, Bourgeois : RJF 4/96 n° 489).

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

Une décision accordant un agrément, par exemple, n'a pas à être motivée puisqu'elle ne constitue pas une décision défavorable au sens de l'article L. 211-2 du code des relations entre le public et l'administration. Une décision refusant d'accorder un agrément – à supposer qu'on puisse en abuser, ce qui reste à démontrer – n'a pas à l'être non plus lorsque l'agrément est discrétionnaire et que son obtention ne constitue donc pas un droit (CE, 25 nov. 1994, n° 118171, Sté d'exploitation des faïences de Niderviller et Pornic : RJF 1/95 n° 77).

En outre, s'il est vrai que, pour l'application du 1° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, une prise de position formelle doit être explicite et dépourvue d'ambiguïté (CE, 22 juill. 2016, n° 38719 : RJF 11/16 n° 991), il a été jugé que la prise de position pouvait être verbale (CE, 18 mars 2005, n° 260353, Parise : RJF 6/05 n° 526). Nous avons un peu de mal à déterminer les modalités d'application littérale d'une doctrine verbale.

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

> En troisième lieu, **il ne suffit pas que l'acte puisse être qualifié de « décision » et qu'il soit susceptible d'être appliqué littéralement. Il faut aussi que le contribuable puisse en abuser.** Or, à l'instar de L. Vallée (L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ? : FR 7/09 n° 23), il nous semble que « *les seules « décisions » administratives prises en matière fiscale dont les contribuables peuvent, le cas échéant, abuser sont celles par lesquelles l'administration aménage le régime de l'impôt de manière illégale et qui lui sont opposables sur le terrain de l'article L. 80 A dès lors qu'elles comportent une « interprétation formelle » de la loi fiscale* ».

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

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

Prenons l'exemple du rescrit. Un rescrit, vous le savez, est une réponse apportée par l'administration fiscale à un contribuable qui l'interroge sur sa situation personnelle au regard de la loi fiscale. C'est avant tout une réponse à une demande individuelle. Or, en fonction des termes utilisés, cette réponse peut devenir une interprétation générale, opposable par tous les contribuables qui se trouvent dans la

même situation que celui qui en est à l'origine. Il peut aussi contenir une interprétation générale, suivie d'une application au cas particulier soumis au service. La nature (individuelle ou générale) de cette doctrine est parfois loin d'être évidente. En outre, faudrait-il admettre que le rescrit pourrait ou non constituer une décision au sens de l'article L. 64 en fonction du contribuable rectifié ? Alors que le rescrit reste au fond et avant tout une réponse apportée à un contribuable, il serait curieux qu'il puisse constituer une « décision » au sens de cet article à l'égard de ce contribuable-là, tout en n'en étant pas une pour les autres contribuables qui peuvent eux-aussi légalement s'en prévaloir sur le même fondement, l'article L. 80 A, auquel renvoie l'article L. 80 B.

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

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

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

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

2° Le principe de l'application littérale de la doctrine doit être relativisé

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

Comme le rappelle N. Escaut dans ses conclusions sur la décision *Min. c/ Sté CIC* (CE, 30 mars 2011, n° 336765, *Min. c/ Sté CIC* : RJF 6/11 n° 709), reprenant les mots de G. Goulard, « *l'application à la lettre de la doctrine n'est pas absolue* ». La jurisprudence ne refuse pas d'en faire « *une lecture intelligente* », conduisant « à rechercher l'objet et la portée des termes employés par l'administration », en tenant compte de leur « *contexte* » et, en particulier, des développements qui les contiennent (CE, 20 oct. 1995, n° 140239, *Sté Fruit Port* : RJF 12/95 n° 1360 ; BDCF, concl. F. Loloum. – CE, 27 oct. 2010, n° 315056, Scherrer : Lebon T. ; RJF 1/11 n° 67).

Cette **lecture intelligente est parfois assez audacieuse et peut s'apparenter à la recherche d'une intention.** Ainsi, par

une décision du 24 octobre 2018 (CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés Simcorp A/S et Simcorp France, concl. R. Victor : FI 1-2019, n° 7, § 3), le Conseil d'État a été amené à se prononcer sur le point 20 de l'instruction référencée 14 B-2-10 du 29 juillet 2010, adoptée suite à la dénonciation par le Danemark de la convention franco-danoise et qui a « pour objet de préciser les conséquences de cette dénonciation et d'apporter des solutions visant à atténuer les éventuels frottements fiscaux susceptibles d'en résulter ». Les développements du point 20, intitulés « Élimination des éventuelles doubles impositions », prévoient un dispositif de reversement de l'impôt payé en France par un résident danois. Ce dispositif est illustré par un exemple précis, qui en rappelle les différentes étapes et en conditionne le bénéfice à l'existence d'une double imposition effective en France et au Danemark. Le Conseil a pourtant considéré qu'alors que la restitution, « qui intervient dans la limite de la fraction non imputée de la retenue à la source subie en France sur l'impôt dû au Danemark », était « seulement subordonnée à la condition que la mise en œuvre des dispositions prévues à cet effet par la législation danoise n'ait pas permis d'imputer l'intégralité de cette retenue à la source sur l'impôt dû au Danemark », le droit à restitution n'était pas subordonné à l'existence d'une « imposition effective au Danemark ». Le Conseil nous paraît avoir jugé, contre les apparences, que l'objet du mécanisme n'était pas d'éviter une double imposition et, pour reprendre le mot de R. Victor, que tout ce qui pouvait laisser entendre l'inverse était « trompeur », sous-entendu ne correspondait pas à l'intention réelle des auteurs de l'instruction. Le rapporteur public n'en fait d'ailleurs pas mystère, qui explique sans fard à la formation de jugement que les autres développements de l'instruction tendent « à montrer qu'il n'était pas dans l'intention des auteurs de l'instruction d'éliminer une double imposition ». Bref, le caractère littéral de l'application de la doctrine est peut-être, dans une certaine mesure, à géométrie variable.

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

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

admettre et apprécier l'existence d'une intention qui, en matière fiscale, est nécessairement *contra-legem*.

22. Bien sûr, nous n'ignorons pas les obstacles matériels qui s'opposent à la recherche de l'intention de l'auteur d'une doctrine. Nous les avons déjà évoqués. Nous pourrions ajouter à cet égard que l'intention du législateur ne se laisse pas toujours facilement saisir, elle non plus. Et si vous nous le permettez, nous sommes intimement convaincu que les contraintes croissantes qui pèsent sur les parlementaires en termes d'efficacité dans la production de la norme, qui conduisent à l'« inflation législative », ont structurellement tendance, en fragilisant la qualité des débats et en réduisant le temps qui leur est consacré, à rendre indigents les travaux préparatoires, et d'autant plus compliquée la recherche d'une intention clairement manifestée, cette recherche s'apparentant bien souvent, face à la vacuité de certains travaux préparatoires, à de l'intime conviction.

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

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

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

Or, ce refus d'encourager la fraude entraîne un refus de principe de permettre à un contribuable de bénéficier d'un texte ou d'une décision grâce à un montage artificiel, entendu comme « une série d'actes cohérents et convergents, passés en vue de créer une situation (...) économique artificielle à seule fin d'entrer dans les prévisions d'une disposition fiscale favorable » (P. Collin, concl. ss CE, Sté Sagal préc.) ou encore comme « une chaîne d'opérations complexes faisant intervenir des acteurs dépourvus de substance et créés pour l'occasion » (E. Bokdam-Tognetti, Coquilles et abus de droit : les délices de la conchyliologie : RJF 11/13).

Le Professeur Deboissy explique bien ce refus (La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention internationale : Dr. fisc. 2018, n° 2, comm. 64), et nous ne pouvons mieux faire que le citer : « comment les auteurs d'un texte pourraient-ils souhaiter que celui-ci s'applique à des opérations

purement artificielles, dépourvues de toute substance ? Car les mesures fiscales, qui sont des mesures d'accompagnement au service d'une politique donnée, se justifient par la recherche d'un objectif déterminé, qu'il soit de nature économique, financière, sociale, environnementale, familiale ou même budgétaire. Or, chaque fois qu'un contribuable cherche à bénéficier d'une règle fiscale alors que les opérations qui fondent l'application de cette règle sont purement artificielles et dépourvues de toute substance, cet objectif est nécessairement déjoué, ce qui procède d'une application littérale, ou plus exactement formelle, du texte qui est par là même contraire à l'intention de ses auteurs ».

Non seulement le montage artificiel permet de regarder comme établie l'existence d'un but exclusivement fiscal (CE, 28 févr. 2007, n° 284565, Min. c/ Persicot : Rec. Lebon : RJF 5/07 n° 599), mais la jurisprudence considère, selon les mots d'E. Crépey dans ses conclusions sur la décision *Verdannot* précitée, qu'il autorise également « à réputer méconnue l'intention des auteurs du texte », lesquels « ont nécessairement voulu appréhender une substance et non pas un artifice ».

Les membres du Conseil d'État sont unanimes à cet égard, de Julie Burguburu, qui considère que « le montage purement artificiel (...) n'est pas un critère supplémentaire mais une forme particulière de la seconde branche [la fraude à la loi], dans laquelle le but exclusivement fiscal et le détournement de l'esprit de la loi sont confondus et révélés simultanément par ce montage » (concl. ss CE, 14 avr. 2000, n° 315940, Lanoux, citées par E. Crépey), à Anne Iljic qui, plus récemment, souligne que le critère tiré de la contrariété aux objectifs poursuivis par les auteurs de la norme est « réputé rempli lorsqu'est en cause un montage artificiel, ce qui équivaut en fait dans ce cas à sa disparition pure et simple. La présomption ainsi instituée revêt un caractère irréfragable » (Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? : RJF 12/17).

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

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

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

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

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

Conclusion

24. Pour dire les choses simplement, puisque le recours à un montage artificiel constitue une forme de fraude et que la fraude corrompt tout, **il faut impérativement éviter qu'un contribuable puisse bénéficier, grâce à un tel montage, des dispositions favorables d'une interprétation formelle de la loi fiscale.**

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

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

La doctrine n'a toujours pas d'esprit, pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. Mais par exception, l'article L. 64, qui, comme le note le Président Fouquet, est un régime distinct (« *L'article L. 64 et l'article L. 80 A évoluent dans deux sphères différentes* »), impose dorénavant

d'en écarter le bénéfice en cas d'application littérale de la doctrine en méconnaissance des objectifs de ses auteurs. Et la jurisprudence dispense, en cas de montage artificiel, comme en l'espèce, de déterminer leurs intentions en raison de la présomption irréfragable d'abus de droit attachée au seul constat de l'artificialité du montage.

La solution que nous vous proposons constitue-t-elle une menace pour la sécurité juridique ? Nous ne le croyons pas. Elle ne remet pas en cause l'opposabilité des interprétations administratives de la loi fiscale, ni la possibilité pour un contribuable d'en bénéficier s'il remplit les conditions prévues par la doctrine. Simplement, par nature, la sécurité juridique ne peut, ne doit **jamais** bénéficier aux situations obtenues par fraude. C'est justement garantir le respect du principe de sécurité juridique que de s'en assurer. Permettre aux contribuables, tels que M. Charbit, de s'abriter derrière une doctrine à la faveur d'un montage artificiel, c'est faire de l'article L. 80 A une niche à fraudes. Or, cet article doit protéger le contribuable, pas le fraudeur. « *Il faut sauver le soldat L. 80 A* » martelait le Président Racine (Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ? : Dr. fisc. 2010, n° 23, 357). Mais ce n'est pas le mettre en péril que d'admettre l'abus de droit par fraude à la doctrine en cas de montage artificiel, c'est au contraire s'assurer qu'il ne tombe pas entre les mains de l'ennemi.

On ne peut manquer d'ajouter, bien sûr, et nous rejoignons L. Vallée sur ce point, que la modification de l'article L. 64 repose au moins, parmi les justifications possibles, sur la volonté de protéger « *les intérêts du Trésor* ». Pour certains auteurs, il n'est pas anormal de laisser l'administration supporter les conséquences financières de ses actes. G. Goulard soutenait en particulier que « *l'administration fiscale, à qui ses propres instructions sont opposables, doit être tenue pour responsable de ce qu'elle écrit. Si elle s'aperçoit que ses instructions donnent lieu à des manœuvres préjudiciables aux intérêts du Trésor*

public, elle doit s'empresser de les abroger et non, comme elle l'a fait à propos des fonds turbo, attendre plusieurs années pour réagir et tenter de corriger rétroactivement les conséquences de son inertie ». C'est juste, sous réserve toutefois que ces conséquences, qui sont des avantages pour les contribuables, soient justifiées, ce qui n'est assurément pas le cas lorsque ces avantages ne sont obtenus qu'à la faveur d'une fraude.

En l'espèce, le caractère artificiel du montage élaboré par M. Charbit est manifeste (c'est une litote). Le contribuable s'est scrupuleusement conformé à l'instruction de 2007 en recourant à un montage artificiel. Vous n'aurez dès lors pas besoin de déterminer les intentions de l'auteur de cette instruction, qui est bien une décision ministérielle à portée générale, opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, sous la protection de laquelle M. Charbit a placé son montage – ses conseils, du moins, qui n'ignoraient sans doute pas la jurisprudence SDMO... Pour ce motif, vous pourrez dès lors confirmer la remise en cause de l'abattement pour durée de détention sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

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

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

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

O. LEMAIRE ■

Commentaire

Les lecteurs pourront utilement se reporter à deux contributions publiées dans la présente revue :

- P.F. Racine, « L'extension indéfinie du domaine de la lutte » contre l'abus de droit, Tout est décision (IP 1-2019, n° 1) ;
- L. Chatain, Chronique « Entreprise » (IP 1-2019, n° 6, § 1).