CF

L'administration peut-elle redresser un contribuable pour abus de droit lorsque c'est la doctrine qui a été appliquée ?

44

CE 8 avril 1998, n° 189179, Ass., Sté Gras Savoye
 CE 8 avril 1998, n° 189180, Ass., Sté Essences et carburants de France
 CE 8 avril 1998, n° 190556, Ass., SA NC Groupe : RJF 5/98 n° 563
 Avis CE 8 avril 1998, Ass., n° 192539, Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO) : RJF 5/98 n° 593

Conclusions du commissaire du Gouvernement **Guillaume Goulard**

Analyse des décisions

1) Lorsque le contribuable s'est placé sur le terrain d'une instruction ou d'une circulaire administrative portant interprétation de la loi fiscale, l'administration ne peut faire échec à la garantie prévue par l'article L 80 A du LPF et recourir à la procédure d'abus de droit en se fondant sur ce que l'intéressé, même s'il a strictement appliqué l'instruction ou la circulaire, a outrepassé la portée de la doctrine en cause.

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.

2) Les paragraphes 63 à 67 de l'instruction administrative 14 K-1-83 du 13 janvier 1983 sont illégaux en ce qu'ils autorisent le transfert par un fonds commun de placement à ses porteurs de parts d'un montant global de crédit d'impôt supérieur au montant total des crédits d'impôt attachés aux revenus perçus par ce fonds. Par suite, les certificats de crédits d'impôt établis par le dépositaire d'un fonds commun de placement et délivrés aux porteurs de parts par le gérant de ce fonds dans des conditions telles que le montant global des crédits d'impôt certifiés excède le montant total des crédits d'impôt reçus par le fonds ne peuvent être tenus pour valablement établis au regard des règles légalement en vigueur.

Cependant, les dispositions en cause, qui ont le caractère d'une interprétation formelle de la loi fiscale au sens de l'article L 80 A du LPF, sont susceptibles d'être invoquées par les contribuables pour faire échec à un redressement lorsque l'ensemble des conditions posées par l'instruction, et notamment celle posée au paragraphe 100 et relative au fonctionnement normal des fonds, sont remplies.

« l'une des grandes affaires fiscales de cette fin de siècle »

L'affaire qui nous amène devant vous, Monsieur le Président, Madame, Messieurs, est, selon le professeur Patrick Dibout, « l'une des grandes affaires fiscales de cette fin de siècle » (note sous TA Paris, 22 octobre 1996, n° 94-17605 : Dr. fisc. 50/96 p. 1565 ; RJF 12/96 n° 1462,

conclusions I. Brotons BDCF 5/96 p. 42). C'est assurément l'un des litiges fiscaux les plus importants qui vous ait été soumis depuis quelques années, tant par le montant des sommes en jeu que par les principes qui sont en cause. C'est peu de dire que votre position est très attendue des spécialistes. Au-delà de son impact déjà substantiel sur le budget de l'État, elle aura une véritable portée de principe. Car en répondant aux questions qui vous sont posées, vous direz où doit se situer la limite qui sépare les pouvoirs de l'administration fiscale des garanties dont disposent les contribuables.

quel était le mécanisme des « fonds turbo » ?

Avant d'examiner les questions de droit qui vous sont soumises, nous indiquerons de façon précise les circonstances de fait qui sont à l'origine de ce litige. Les « fonds turbo », dont nous allons vous entretenir, sont une catégorie de fonds commun de placement, constitués à la fin des années 1980, pour tirer le plus grand profit possible de l'existence de crédits d'impôt fictifs dont une instruction administrative du 13 janvier 1983 avait imprudemment autorisé l'émission.

Les fonds communs de placement étaient régis, pour la période qui nous concerne, par la loi n° 79-594 du 13 juillet 1979 (remplacée depuis lors par la loi n° 88-1201 du 23 décembre 1988), dont l'article 1^{er} les définit comme une copropriété de valeurs mobilières, dépourvue de personnalité morale. De la sorte, les porteurs de parts se trouvent légalement dans la même situation que si chacun gérait lui-même son portefeuille de valeurs mobilières.

Pourtant, selon l'article 5 de la même loi, un fonds commun de placement est créé sur l'initiative de deux fondateurs, qui assurent les fonctions de gérant et de dépositaire de fonds. Ces deux personnes sont juridiquement distinctes, mais dans les dossiers que nous avons consultés l'une est généralement la filiale de l'autre, de telle sorte qu'il est en pratique souvent difficile de les dissocier.

Le fonds commun de placement étant une mise en commun de moyens financiers, la souscription d'une part est en réalité non un achat, mais un apport de nouveaux capitaux, qui accroît le montant des sommes à placer, figurant au passif du bilan du fonds commun de placement. L'article 7 de la loi du 13 juillet 1979 précise que les souscriptions sont reçues à tout moment, de même

que les rachats de parts, qui constituent l'opération inverse. Les porteurs de parts d'un fonds commun de placement peuvent donc avoir détenu leurs parts pendant des durées très variables, ce qui complique notablement la répartition des revenus du fonds.

Car les titres détenus par le fonds commun de placement produisent chaque année des revenus, sous forme de dividendes s'il s'agit d'actions et d'intérêts s'il s'agit d'obligations. Pour faciliter la répartition de ces revenus entre les porteurs de parts, la loi a prévu que « les souscriptions sont reçues et les achats effectués à la prochaine valeur liquidative... » (article 7), ce qui implique que les revenus déjà acquis à la date de la souscription sont incorporés à la valeur de la part. Ainsi, le souscripteur achète le droit de bénéficier des revenus attachés à la part dont il devient détenteur, si bien que les revenus du fonds peuvent être répartis à égalité entre tous les souscripteurs lors de la distribution des revenus acquis par le fonds au cours de l'exercice.

Cependant, lors de la distribution, les revenus attachés à chaque part constituent des revenus de capitaux mobiliers, selon les termes mêmes de l'article 26 de la loi du 13 juillet 1979. Ainsi, à hauteur de la fraction de revenus déjà acquis à la date de souscription, le souscripteur est imposé sur des sommes qu'il a lui-même apportées avant de les percevoir, c'est-à-dire sur un revenu fictif.

C'est ici qu'intervient la question des crédits d'impôt. Car avant leur distribution, les revenus des titres détenus par le fonds commun de placement ont déjà subi une imposition, sous forme d'impôt sur les sociétés pour les dividendes d'actions et de prélèvements à la source pour les revenus d'obligations. Ces revenus sont donc assortis de crédits d'impôt destinés à éviter une double imposition, selon les règles de l'impôt fiscal énoncées à l'article 158 bis du CGI pour les dividendes d'actions et selon les dispositions de l'article 119 ter du même Code pour les revenus des obligations. Toute la difficulté de la présente affaire porte sur la répartition de ces crédits d'impôt entre les porteurs de parts du fonds commun de placement.

Dans la mesure où les souscripteurs d'un fonds commun de placement se voient tous attribuer le même montant de revenus, l'administration a admis qu'il serait équitable de leur attribuer aussi le même montant de crédits d'impôt. À la demande des représentants des établissements financiers, elle a donc introduit, dans le texte de l'instruction du 13 janvier 1983, qui se présente comme un commentaire des articles 25 et 26 de la loi du 13 juillet 1979 relative aux fonds communs de placement, une règle qu'elle a qualifiée de « mesure d'assouplissement », reprise de celle qui existait depuis 1969 pour les sociétés d'investissement à capital variable. Selon les termes du paragraphe 63 de cette instruction, l'administration fiscale autorise les gérants et dépositaires de fonds communs de placement à attribuer « aux parts supplémentaires créées entre la clôture de l'exercice et la date de mise en paiement des produits, un crédit d'impôt unitaire de même montant que celui alloué aux parts existant à la clôture de l'exercice ».

Cette attribution de crédits d'impôt fictifs pouvait être comprise comme devant compenser le revenu fictif dont il a été question plus haut. Elle avait aussi vraisemblablement pour objet d'éviter que les crédits d'impôt acquis par les porteurs de parts présents à la date de clôture de l'exercice se trouvent « dilués » lors de l'entrée de nouveaux porteurs. Cette mesure n'en consistait pas moins à autoriser les gérants et dépositaires de fonds communs de placement à émettre des certificats de

crédits d'impôt qui ne trouvaient leur contrepartie dans aucun impôt déjà acquitté au profit du Trésor public, c'est-à-dire des crédits d'impôt fictifs.

Des établissements financiers ont eu l'idée de mettre en place des fonds communs de placement spécialement conçus pour exploiter cette mesure. La parade à la taxation du revenu fictif n'était pas difficile à trouver : il suffit que les souscripteurs revendent leurs parts juste après la distribution des revenus pour réaliser une moins-value, qui vient s'imputer sur les revenus qu'ils ont tirés de leur participation au fonds et qui annule le revenu fictif.

Quant au crédit d'impôt fictif, il ne disparaît pas pour autant, bien au contraire. Les fonds communs de placement qui ont été qualifiés de « fonds turbo » consistent précisément à obtenir, avant la clôture de l'exercice, un montant maximal de crédits d'impôt par part. La méthode, parfois dénommée achat de crédits d'impôt, consiste à acheter des titres à la veille de la mise en distribution du revenu et à les revendre le lendemain. Ainsi l'investisseur achète le titre à un cours qui prend en compte l'imminence de la distribution, perçoit les sommes distribuées puis vend immédiatement le titre à un cours qui a baissé à la suite de la distribution. La moins-value réalisée sur le titre compense ainsi le revenu qui a été perçu. L'opération n'est pas pour autant blanche pour l'investisseur. Car au passage il est titulaire d'un crédit d'impôt. Ce type d'opération est relativement courant, du fait que les crédits d'impôt ne sont pas remboursés aux personnes morales, de telle sorte que les personnes non imposables ont intérêt à les vendre, tandis que les personnes imposables ont au contraire intérêt à les acheter. Le vendeur, comme l'acquéreur du crédit d'impôt, en retirent donc globalement un avantage, dont ils n'ont à négocier que la répartition entre eux.

Tel est donc le type d'opérations auxquelles se livraient les « fonds turbo », pour que chaque part, à la clôture de l'exercice, soit assortie du montant maximal de crédit d'impôt, que la réglementation fixait à 50 % du revenu attaché à chaque part de fonds commun de placement. Il ne restait donc plus qu'à inciter des investisseurs à souscrire des parts de ce fonds entre la date de clôture de l'exercice et la date de mise en distribution des revenus du fonds, qui selon l'article 21 de la loi du 13 juillet 1979 doit intervenir dans les quatre mois qui suivent la clôture. Pour que les sommes en jeu soient immobilisées le moins possible, c'est dans les jours précédents la distribution que la plupart des souscriptions étaient enregistrées.

le montant des crédits d'impôt ainsi établis s'est élevé à 8 milliards

Ce mécanisme intelligemment monté, Monsieur le Président, Madame, Messieurs, a conduit à la création de crédits d'impôt fictifs, pour un montant qui a été évalué à huit milliards de francs (rapport public de la Cour des Comptes de 1993) et ce sans aucun profit pour l'État ni pour l'économie française. Le mécanisme des fonds turbo a donc été une énorme dépense fiscale sans contrepartie, un vaste gâchis d'argent public ou, pour reprendre l'expression imagée du professeur Cozian, « le "casse" fiscal du siècle » (M. Cozian : Haro sur le baudet... : BF Lefebvre 3/97 p. 182).

L'administration a pourtant laissé ces opérations se développer pendant de nombreux mois. La Cour des comptes, dans son rapport public 1993, dénonce la lenteur avec laquelle l'administration des finances a réagi.

Car en dépit du fait que, dès le mois d'octobre 1987, la commission bancaire avait relevé les dérives auxquelles donnait lieu l'instruction du 13 janvier 1983 (BGFE 3/97 p. 9), l'administration fiscale a attendu le 31 août 1989 pour mettre fin au dispositif. Encore ne l'a-t-elle abrogé que pour les personnes morales, en le laissant subsister au profit des personnes physiques jusqu'en 1993.

Pour sanctionner les souscripteurs de « fonds turbo », l'administration a engagé des procédures de redressement en suivant la procédure de répression des abus de droit définie à l'article L 64 du LPF. Selon la réponse que le ministre a faite aux observations de la Cour des comptes (Rapport public 1993) elle n'a poursuivi que les contribuables ayant bénéficié de plus d'un million de francs de crédits d'impôt. Elle a, par ailleurs, engagé des poursuites pénales pour fraude fiscale à l'encontre des établissements financiers ayant utilisé des fonds qu'ils avaient eux-mêmes créés. Mais le dépôt d'une plainte a été empêché par un avis négatif de la commission des infractions fiscales, en vertu des dispositions de l'article L 228 du LPF (avis du 29 avril 1993). L'administration a aussi proposé aux contribuables redressés des transactions par lesquelles, si l'on en croit les échos parus dans la presse, elle proposait au contribuable, en échange de sa renonciation à toute action contentieuse, l'abandon de la réintégration au résultat du montant des commissions versées au gérant et au dépositaire du fonds et de ramener le taux des pénalités de 80 % à 20 % (BGFE 3/97 p. 9). Des transactions de ce type semblent avoir été assez largement acceptées. Le montant initial des redressements en droits et pénalités, qui s'élevait à 6,8 milliards de F, est donc aujourd'hui sensiblement réduit. Mais les contentieux en cours restent nombreux et d'un montant très significatif.

le TA a penché pour l'abus de droit à deux reprises

Le tribunal administratif de Paris, saisi le premier, a jugé à deux reprises que l'abus de droit était constitué. Par son deuxième jugement, rendu en formation de plénière fiscale (TA Paris 22 avril 1997, n° 94-15879, 1^{er} sect. Plén., Sté européenne de participations industrielles : RJF 6/97 n° 596, conclusions F. Bossuroy BDCF 3/97 n° 67), le tribunal administratif a tranché de nombreuses et délicates questions de droit. Il a d'abord jugé que la création de crédits d'impôt fictifs entre dans le champ de l'article L 64 du LPF, alors pourtant que celui-ci ne vise que les actes déguisant la réalisation ou le transfert de bénéfices ou de revenus, dès lors que l'administration tire de ses pouvoirs généraux de contrôle le droit de restituer leur véritable caractère à toute opération, qu'elle concerne l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Il a ensuite jugé que les opérations de souscription et de rachat de parts de fonds communs de placement dans les conditions que nous avons décrites ont un but exclusivement fiscal et constituent donc un abus de droit et que cet abus de droit, commis par le gérant du fonds, est opposable au souscripteur en raison des dispositions prévoyant que le gérant agit pour le compte des souscripteurs. Le tribunal a encore jugé que l'article L 80 A du LPF ne peut être invoqué par le contribuable, dès lors que « le redressement ne repose pas sur un différend, dans l'interprétation d'un texte fiscal ». Il a enfin déchargé le contribuable des pénalités mises à sa charge, au motif que l'administration n'établissait pas qu'il s'était consciemment rendu coupable de l'abus de droit commis pour son compte par le gérant du fonds. L'appel

dirigé contre ce jugement est actuellement pendant devant la cour administrative d'appel de Paris.

la cour d'appel de Paris a saisi le Conseil d'État de cinq questions préjudicielles

Si vous êtes aujourd'hui saisis de cette affaire, c'est d'abord parce que la cour d'appel de Paris, saisie d'actions en responsabilité engagées par les souscripteurs de parts de fonds communs de placement contre les gérants et dépositaires de ces fonds, après avoir d'abord rejeté certaines demandes de souscripteurs au motif qu'aucune faute ne pouvait être relevée à la charge des banques (arrêts des 16 et 30 janvier 1996) a estimé ne pas pouvoir se prononcer sans être éclairée sur les aspects administratifs des litiges qui lui étaient soumis (arrêts du 2 juillet 1997, n° 95-28475 et n° 95-6309, 1^o ch. A) : RJF 10/97 n° 958. Elle a donc renvoyé les parties devant la juridiction administrative pour régler des questions préjudicielles. C'est ainsi que sous les n°s 189179, 189180 et 190556, les sociétés Gras Savoye, Essences et carburants de France et NSC Groupe vous saisissent des cinq questions sur lesquelles nous reviendrons.

... et le TA d'Orléans d'une demande d'avis au titre de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987

Mais parallèlement, un autre tribunal administratif, celui d'Orléans, se trouvait saisi d'un autre litige opposant un souscripteur à l'administration fiscale. Plutôt que de suivre les conclusions de son commissaire du Gouvernement Mme Ledamoisel, qui proposait de prononcer une décharge intégrale des impositions en litige, ce qui aurait conduit à une contradiction de jugements entre deux tribunaux administratifs, le tribunal administratif d'Orléans a sagement préféré vous saisir d'une demande d'avis, sur le fondement de l'article 12 de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987. Il ressort des termes de son jugement qu'il a entendu vous saisir de la question de savoir « si l'administration est en droit de faire usage de la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué à la lettre la doctrine contenue dans une instruction publiée et non rapportée à la date des opérations en cause ». Il nous semble superflu d'expliquer qu'à l'évidence il s'agit d'une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et susceptible de se poser dans de nombreux litiges et que la demande est donc recevable.

sera d'abord examinée la question posée par l'avis : abus de droit et doctrine s'excluent-ils ?

C'est par cette question que nous commencerons l'examen juridique de l'affaire dite « des fonds turbo ». La faculté reconnue à l'administration de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit figure à l'article L 64 du LPF ; l'opposabilité des instructions administratives figure quant à elle à l'article L 80 du même livre. En droit, la question posée par le tribunal administratif d'Orléans consiste à faire prévaloir l'un de ces deux articles législatifs du même Code, question

pour laquelle les règles habituelles de la hiérarchie des normes ne sont d'aucun secours. En substance, il s'agit de privilégier les pouvoirs de l'administration ou les droits du contribuable, alors que toute votre œuvre jurisprudentielle devrait consister à établir un équilibre entre les deux. Dans les cas d'espèce, il s'agit d'arbitrer entre le comportement de contribuables qui ont participé à un montage destiné à bénéficier d'avantages fiscaux indus et celui de l'administration qui, après avoir semblé autoriser un tel comportement, se ravise et prétend faire supporter aux contribuables, de façon rétroactive, les conséquences de ses propres erreurs. D'aucun de ces trois points de vue, la question n'est simple.

C'est dans une analyse plus approfondie de la procédure de répression des abus de droit et de l'opposabilité des interprétations administratives que nous avons cherché la solution à ces dilemmes.

***mais, d'abord,
qu'est-ce que l'abus de droit ?***

L'abus de droit, quand il ne consiste pas seulement à rétablir la réalité d'un acte juridique sous les apparences que les parties lui ont données, est la forme que prend en matière fiscale ce que le droit administratif général, comme le droit civil, appelle la fraude à la loi. À la page 1921 de son cours, le Président Odent, la définit ainsi : « les administrés peuvent violer l'esprit de la loi, si, à seule fin d'obtenir les avantages attachés à une situation qui, en vertu d'un texte, y ouvre droit, ils se placent dans cette situation et en revendiquent le bénéfice tout en refusant d'accepter la contrepartie que le législateur avait en vue lorsqu'il a prévu les avantages correspondants ». C'est ainsi que des décisions déjà anciennes ont refusé le bénéfice d'un avantage pécuniaire à un agent public qui n'avait repris son service que le temps de le demander (CE 26 janvier 1951, Section, Larribeau : Lebon p. 48) ou refusé le bénéfice de la loi sur le rapprochement des époux à un agent qui ne s'était séparé de son conjoint que pour obtenir un avancement (CE 15 mai 1953, Section, Laplace : Lebon p. 232) ou encore jugé qu'un permis de construire avait été atteint par la péremption en dépit de travaux dont il apparaissait qu'ils n'avaient été entrepris que pour faire échec à la péremption (CE 3 janvier 1975, SCI Foncière Cannes Benefiat : Lebon p. 1).

Il ressort de ces quelques exemples, au demeurant très rares dans votre jurisprudence, que vous refusez l'application d'une loi à un particulier qui respecte la lettre de la loi mais qui en détourne l'esprit parce qu'il s'est placé par artifice dans la situation prévue par la loi, dans le but exclusif d'en retirer un avantage.

Tel est aussi le type de raisonnement qui vous guide en matière fiscale, en dépit du fait qu'en cette matière l'abus de droit fait l'objet de dispositions expresses, codifiées à l'article L 64 du LPF. Par votre arrêt de Plénière du 10 juin 1981 (n° 19079, Plén. : RJF 9/81 n° 787), vous avez formulé de la façon suivante les deux cas dans lesquels l'administration peut établir l'abus de droit lorsque la charge de la preuve lui incombe : « elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider 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 ». Dans cette seconde hypothèse, qui seule nous intéresse

ici, vous réservez toutefois le cas où le texte législatif dont il est fait application avait pour objet même d'instituer un allègement fiscal dans un but d'incitation économique, par exemple d'incitation à l'investissement ou à l'épargne. Dans un tel cas, il ne peut être reproché au contribuable d'avoir eu pour but de réduire sa charge fiscale. L'abus de droit se réduit alors, en pratique, à la première hypothèse, celle de l'acte fictif (CE 3 février 1984, n° 38320, Plén., M^{me} Bilger Gillet : RJF 4/84 n° 499, conclusions M.-A. Latournerie Dr. fisc. 26/84 c. 1278).

À notre connaissance, l'affaire des « fonds turbo » constitue le premier cas d'application de la procédure de répression des abus de droit à un contribuable ayant appliqué, non la loi fiscale, mais les termes d'une instruction administrative. Plusieurs objections de principe peuvent être faites à ce propos.

***première objection invoquée à l'encontre
de l'abus de droit lorsque
la doctrine a été appliquée :
la doctrine n'est pas le droit***

La plus radicale est celle que formulait, devant le tribunal administratif qui vous a saisi, Madame le commissaire du Gouvernement Ledamoisel. Elle consiste à énoncer, par une expression où le mot de doctrine désigne l'ensemble des interprétations administratives, que l'abus de doctrine ne peut être un abus de droit parce que la doctrine n'est pas une norme, qu'elle n'est pas du droit. Cette première objection ne nous convainc pas entièrement. Car de notre point de vue les instructions administratives contiennent des règles, c'est-à-dire des normes, qui sont de surcroît opposables à l'administration sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, qui crée un droit au profit des contribuables. Ce caractère de règle nous semble ressortir de deux jurisprudences bien établies.

***... mais pourtant la doctrine
peut être annulée***

La première est la jurisprudence que vous avez développée en matière d'excès de pouvoir. Lorsque vous annulez pour excès de pouvoir une instruction administrative, vous le faites au motif qu'elle ne se borne pas à interpréter les dispositions de la loi, mais présente un caractère réglementaire (CE 4 mai 1990, n°s 55124-55137, Section, Association freudienne et autres : RJF 6/90 n° 674). Or l'opposabilité des interprétations administratives n'a de sens que précisément lorsqu'elles ajoutent à la loi. Nous voyons mal comment l'on pourrait soutenir qu'une instruction administrative ne contient pas de normes, alors qu'elle est illégale parce qu'elle présente un caractère réglementaire.

***... et la doctrine fait l'objet d'un contrôle
d'erreur de droit sur son application***

La seconde jurisprudence qui nous conduit à écarter la première objection est celle par laquelle, en tant que juge de cassation, vous exercez un contrôle d'erreur de droit sur l'application des instructions administratives par les cours administratives d'appel (CE 25 mars 1991, n° 109498, Construrama et Bâti-Service Promotion : RJF 5/91 n° 594 ; CE 13 février 1995, n° 139060, ministre c/ Solving : RJF 4/95 n° 461 ; CE 17 mai 1995, n° 136878, ministre c/ Pessa : RJF 7/95 n° 819). Certes, cette jurisprudence

peut se justifier par le fait qu'en contrôlant l'application d'une instruction administrative vous vérifiez que l'article L 80 A fait l'objet d'une application juridiquement correcte, mais il n'en demeure pas moins qu'en tant que juge de cassation, c'est-à-dire de juge du droit, vous ne répugnez pas à vérifier que les règles fixées par une instruction ont été respectées.

Les instructions administratives contiennent des normes. Il est vrai que ces normes sont illégales, puisque l'article L 80 A n'a évidemment pas pour objet de conférer un pouvoir normatif à l'administration. Mais nous ne sommes pas certains que l'illégalité du texte doive exclure que son application puisse être qualifiée d'abus de droit. Votre jurisprudence a parfois employé, en matière d'abus de droit, les termes de manœuvres mises au point « sous le couvert d'actes juridiques apparemment réguliers » (CE 29 janvier 1964, Sieur D. : Lebon p. 57). Mais l'apparence de la légalité ne se confond pas nécessairement avec la légalité elle-même et un acte peut avoir l'apparence de la régularité formelle quand il fait application d'un texte illégal. En outre, l'apparence de la légalité n'est pas la même pour tous et il nous faut sans doute accepter avec humilité le fait que pour la grande majorité de nos concitoyens les instructions administratives sont en apparence aussi légales que les lois et les décrets.

deuxième objection : il ne peut y avoir abus dès lors que l'esprit de la doctrine ne peut être identifié

Mais encore faut-il qu'il y ait eu abus. Nous rencontrons ici la deuxième objection qui est parfois faite à la remise en cause, sur le terrain de l'abus de droit, de l'application qu'un contribuable a faite d'une instruction administrative. Nous avons rappelé que la fraude à la loi est traditionnellement définie comme une application littérale de la loi, en violation de son esprit. Or le propre des instructions administratives est qu'elles ne peuvent être appliquées à la lettre, sans rechercher l'intention de leurs auteurs. Telle est la solution que vous avez clairement rappelée par votre décision du 30 mars 1992, Société Générale (n° 114926, Section : RJF 5/62 n° 706, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 32/92 p. 12). Certains commentateurs en ont déduit que « la doctrine n'a aucun esprit » (J. Turot : la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, RJF 5/92 p. 371) et qu'à défaut de méconnaissance de l'esprit, il serait impossible de qualifier d'abus de droit l'application d'une instruction administrative.

... mais l'on peut déduire de ses termes l'objet de la mesure prévue par l'administration

À cet argument, il peut être rétorqué que même si vous refusez de rechercher les intentions des auteurs d'une instruction administrative, vous pouvez au moins déduire de ses termes l'objet de la mesure prévue par l'administration. L'application à la lettre des instructions administratives comporte des limites. Vous acceptez même parfois d'interpréter un paragraphe d'une instruction à la lumière d'autres paragraphes (voir CE 27 novembre 1991, n° 78076, Sté mécanique automobile de l'Est : RJF 1/92 n° 72, dans laquelle vous jugez qu'une activité faisant l'objet d'une exonération temporaire et partielle n'est pas exonérée « au sens de l'instruction précitée ») ou d'interpréter une expression en la replaçant dans son contexte (CE 20 octobre

1995, n° 140239, SARL Fruit Port : RJF 12/95 n° 1360, extr. conclusions F. Loloum BDCF 20/95 p. 18 ; CE 18 octobre 1996, n° 140796, Sélimi, n° 160567, Gas et n° 160839, Mallet : RJF 12/96 n° 1406, conclusions G. Bachelier BDCF 6/96 p. 16). Ainsi, même si vous vous abstenez de rechercher les intentions des auteurs d'une instruction administrative dans des éléments qui seraient extérieurs à la lettre de cette instruction, vous ne vous refusez pas à en faire une lecture intelligente, qui vous conduit à rechercher l'objet et la portée des termes employés par l'administration.

ce qui est vrai c'est que les contribuables n'ont pas à faire un examen auquel le juge se refuse

Mais pour être sûrs que l'abus de droit est constitué sous sa deuxième forme de fraude à la loi, vous devriez en outre examiner si l'intention des auteurs du texte n'est pas de mettre en place un dispositif d'incitation fiscale, dont la raison d'être serait d'être utilisé aussi largement que possible, afin de mieux atteindre le but que s'assignaient ces auteurs. Or si une telle recherche est possible lorsque le texte appliqué est issu d'une loi, en ayant recours notamment aux travaux préparatoires, l'exercice devient plus périlleux en ce qui concerne une simple instruction administrative. Une telle hypothèse se situe, nous semble-t-il, au-delà de ce que vous pouvez accepter de faire pour donner un sens à une instruction administrative.

Or vous ne sauriez exiger des contribuables qu'ils procèdent à l'examen que vous refuseriez de faire vous-mêmes. Une telle considération nous amène à la conclusion que le contribuable doit donc 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.

Certes, un tel raisonnement peut sembler conférer aux instructions administratives une force supérieure à celle des lois. Car le contribuable qui a appliqué une instruction administrative illégale mais opposable serait mieux protégé que celui qui a appliqué la loi, puisque là où celui-ci peut être poursuivi au nom de l'abus de droit, celui-là ne pourrait l'être. Ainsi, le contribuable qui a été assez habile pour échapper à l'impôt en appliquant une instruction administrative serait à l'abri de toute remise en cause, alors que celui qui a bâti son montage sur la loi y serait exposé.

Mais à la réflexion cette façon de présenter les choses ne nous paraît pas exacte. Car il ne faut pas perdre de vue le fait que les instructions administratives sont, et doivent rester, l'expression de l'interprétation que l'administration entend donner de la loi. Le contribuable qui applique une instruction administrative applique en réalité la loi selon l'interprétation que l'administration en a donnée. Pour autant qu'il l'ait appliquée à la lettre, il ne doit plus pouvoir être inquiété. Autrement dit, le particulier qui, de lui-même, applique la loi dans un esprit contraire à celui du législateur peut être privé de l'avantage qu'il en attendait. Mais celui qui applique la loi selon l'interprétation que l'administration a elle-même admise peut légitimement éviter de s'interroger sur la question de savoir s'il a respecté l'esprit de la loi.

ceci signifie aussi que l'administration est responsable de ce qu'elle écrit

D'un autre point de vue, cette conception conduit à dire 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.

Nous tenons toutefois à signaler qu'une situation analogue à celle des fonds turbo, où tout un montage repose sur les termes d'une instruction administrative, est extrêmement rare. Car les instructions administratives ont le plus souvent pour objet véritable d'interpréter la loi, dans un sens plus ou moins favorable aux contribuables. Prenons l'exemple de l'exonération de taxe professionnelle dont bénéficient les artisans en vertu de l'article 1452 du CGI. L'administration l'a interprétée comme s'appliquant aux étalagistes, ce qui constitue assurément une interprétation bienveillante de la loi fiscale (note du 5 septembre 1967, BOCD 1967-III-577). Un étalagiste tient donc de l'article L 80 A du LPF le droit d'opposer cette interprétation aux vérificateurs qui prétendraient l'assujettir à la taxe professionnelle et l'administration ne peut pas revenir rétroactivement sur l'interprétation qu'elle a donnée. Mais aucun étalagiste ne pourra jamais être accusé d'abus de droit, car on ne devient pas étalagiste à seule fin d'échapper à l'impôt.

Le cas des fonds turbo est un cas particulier où l'administration, sous couvert d'interprétation, posait en réalité une règle nouvelle, sans lien avec le texte de la loi c'est pour cette raison qu'elle semble s'être prise à son propre piège.

troisième objection : l'abus de droit ne concerne que l'assiette alors que le crédit d'impôt pose une question de liquidation de l'impôt

Avant de conclure sur ce premier point, nous indiquerons que si vous ne vous laissez pas arrêter par l'obstacle que nous avons décrit, et si vous jugez au contraire que la procédure de l'abus de droit peut être mise en œuvre à l'encontre d'un contribuable qui s'est borné à appliquer à la lettre les dispositions d'une instruction administrative, vous devrez aussi, en ce qui concerne les fonds turbo, répondre au moyen tiré dans les autres dossiers de ce que le mécanisme imaginé par les gérants de fonds communs de placement n'entre pas dans le champ d'application de l'article L 64 du LPF, qui vise seulement les actes déguisant « soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ».

L'objection nous semble sérieuse, car la mise en œuvre de la procédure de la répression des abus de droit est automatiquement assortie d'une pénalité de 80 % (article 1729 du CGI) qui nous semble nettement avoir le caractère de « punition tendant à empêcher la répétition des agissements qu'elle vise ». Or vous avez déjà admis que les principes généraux du droit pénal s'appliquent aux litiges relatifs aux pénalités fiscales ayant ce caractère (Avis CE 31 mars 1995, n° 164008, Section, SARL Auto-Industrie Méric : RJF 5/95 n° 623 avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 326 ; Avis CE 5 avril 1996, n° 176611, Section, Houdmond : RJF 5/96 n° 607, conclusions J. Arrighi de

Casanova BDCF 3/96 p. 63, pour l'application immédiate de la loi pénale plus douce). Il nous semble donc, comme le soulignent dans leurs écritures les sociétés gérantes et dépositaires de fonds communs de placement, que vous devez appliquer en la matière le principe de l'interprétation stricte de la loi pénale, résultant comme le précédent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. S'il vous est arrivé, dans la rédaction de vos arrêts, d'envisager que l'article L 64 puisse être appliqué à des cas qui ne sont pas couverts par la lettre de cet article et notamment des cas où le contribuable avait retiré un avantage non d'une dissimulation d'assiette mais au contraire d'une augmentation de sa base imposable (CE 27 février 1980, n° 13239 : RJF 4/80 n° 347 ; CE 22 juin 1983, n° 32956 : RJF 8-9/83 n° 1013 ; CE 18 juin 1986, n° 48912 : RJF 8-9/86 n° 807), c'était en tout état de cause avant que vous ne découvriez le caractère répressif des sanctions fiscales et ces précédents ne nous semblent donc plus de nature à être invoqués.

Du reste, l'administration fiscale elle-même a écrit dans une instruction du 1^{er} juillet 1989 (D. adm. 13 L-1432) que « les dispositions de l'article L 64 du LPF concernent exclusivement la procédure d'assiette de l'impôt... » (l'instruction précitée étant d'ailleurs susceptible d'être invoquée sur le fondement de l'article 80 A du LPF dès lors que l'article L 64 relève du bien-fondé de l'imposition et non de la procédure fiscale : CE 24 février 1982, n° 18276 : RJF 4/82 n° 406).

Or, si vous reprenez une interprétation stricte de l'article L 64, la souscription de parts de fonds commun de placement ayant pour effet d'obtenir des crédits d'impôt fictifs n'est pas un acte « qui dissimule la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses... qui déguisent soit une réalisation soit un transfert de bénéfices ou de revenus ». Car le seul effet sur l'assiette de l'impôt qu'une telle souscription puisse avoir est une augmentation du bénéfice ou du revenu imposable. Quant à l'imputation des crédits d'impôt fictifs, seule source de réduction de la charge fiscale, elle ne concerne pas l'assiette de l'impôt ni d'ailleurs la liquidation, mais encore en aval le paiement de l'impôt, la question étant de savoir si les crédits d'impôt certifiés par les gérants de fonds communs de placement peuvent être imputés sur le montant de l'impôt dû par les porteurs de parts. Un tel acte n'entre donc pas dans le champ d'application de l'article L 64 du LPF. Par suite la pénalité prévue à l'article 1729 n'est pas encourue.

mais l'abus de droit peut être sanctionné en dehors de l'article 64 pour les cas et conditions qu'il ne vise pas

Pour autant, toute requalification de l'acte n'est pas nécessairement exclue, sur le fondement des pouvoirs généraux de l'administration et de la même façon que vous l'admettez dans les autres branches du contentieux administratif. Contrairement à une opinion qui a été exprimée par d'éminents juristes (Noël Chahid-Nourai, Taxe professionnelle et abus de droit : La Lettre des impôts locaux n° 1, déc. 1991, p. 1), nous ne pensons pas que vous ayez jamais jugé le contraire. Par une décision de 5 novembre 1955 (n° 22322 : Dr. fisc. 1956 p. 5), vous avez seulement jugé que dans le domaine que couvrent les dispositions législatives figurant au CGI (à l'époque l'article 156 quinquies), l'administration doit respecter la procédure qu'elles prévoient, notamment quant à la saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit. Par votre

décision de Plénière Bendjador (21 juillet 1989, n° 59970, Plén. : RJF 8-9/89 n° 998, chronique J. Turot p. 458), vous êtes allés jusqu'à juger que l'administration ne peut pas opérer une requalification qui porte sur un cas d'abus de droit sans se placer dans le cadre des dispositions législatives (qui étaient alors celles de l'article 1649 quinquies B). Mais il s'agissait encore d'un litige d'assiette pour lequel l'article L 64 pouvait être appliqué.

À l'inverse, il vous est arrivé de juger que les dispositions du CGI relatives à l'abus de droit (figurant alors à l'article 244 du Code) ne pouvaient pas s'appliquer aux impôts qu'elles ne visaient pas, en l'occurrence, la contribution des patentes (CE 25 février 1966, Bourgeon : RO p. 83) et notamment que le comité consultatif pour la répression des abus de droit n'était pas compétent pour statuer sur un litige relatif aux impôts directs locaux (CE 10 juin 1992, n° 90466, Sarl Gourmac-Thomas : RJF 9/92 n° 1180, conclusions J. Gaeremynck BDCF 1/92 p. 8).

Mais il nous semblerait abusif d'en déduire que l'administration fiscale, hors les cas visés par l'article L 64, doit prendre les actes tels qu'ils se présentent sans pourvoir remettre en cause ni les actes fictifs ni les actes conclus à seule fin d'éluider l'impôt. Mais en tout état de cause il ne s'agira pas dans cette hypothèse de la procédure de répression des abus de droit telle qu'elle est prévue par l'article L 64 et la pénalité de 80 % ne pourra pas être appliquée.

**en conclusion il faut admettre
qu'abus de droit et doctrine s'excluent**

En bref, nous estimons donc que vous devrez répondre à la demande d'avis qui vous est présentée par le tribunal administratif d'Orléans qu'à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué les dispositions d'une instruction administrative, l'administration n'est en droit de faire usage de la procédure de répression des abus de droit que dans le cas où l'acte dont elle entend écarter l'application est un acte fictif, mais que la théorie de la fraude à la loi ne peut être mise en œuvre dans une telle hypothèse. Vous pourrez toutefois préciser, et la réserve n'est pas sans portée à propos des fonds turbo comme nous allons le voir, que l'administration a toujours la ressource de contester le fait que le contribuable qui se prévaut d'une instruction administrative entrait bien dans les prévisions de l'instruction invoquée et qu'il remplissait toutes les conditions pour en bénéficier.

**restent à examiner les cinq questions
préjudicielles**

Cela étant dit, il nous reste à examiner les questions préjudicielles qui vous ont été soumises par la société Gras Savoye, la société Essences et carburants de France et la société NSC Groupe, en exécution d'un arrêt de la cour d'appel de Paris.

Les questions sont formulées dans les termes suivants :

1) Dans le montage dit des « fonds turbo », ci-avant rappelé, les certificats de crédits d'impôt et l'exactitude du montant de l'avoir fiscal inscrits sont-ils valables au regard des dispositions législatives et réglementaires, ainsi que de la doctrine administrative, en vigueur à l'époque de leur établissement ?

2) L'instruction administrative du 13 janvier 1983, partiellement modifiée par l'instruction du 23 janvier 1987 est-elle légale et peut-elle être utilement invoquée au regard des dispositions de l'article L 80 A du LPF ?

Quelle interprétation doit recevoir cette instruction qui, d'une part, dispose en son paragraphe 58 que le fonds ne peut transférer à ses membres plus de droit à imputation qu'il n'en aurait eu lui-même s'il était personnellement assujéti à l'impôt et, d'autre part, comporte en paragraphe 63 une « mesure d'assouplissement » ?

3) La société [souscripteur des parts de fonds commun de placement] a-t-elle, par le paiement des impôts correspondant aux crédits d'impôt certifiés dont l'administration a refusé l'imputation, libéré en tout ou partie [le gérant et le dépositaire du fonds commun de placement] de leur obligation envers le Trésor public quant au montant des crédits d'impôt inscrits sur les certificats délivrés par eux ?

4) Pour l'application de l'article 1729-3 du CGI qui dispose que l'intérêt et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte, l'abus de droit est-il établi dans le cas d'espèce ?

5) Les gérants et dépositaires du fonds, parties aux actes ou conventions qui seraient argués d'abus de droit, sont-ils solidairement tenus de l'intérêt de retard et de la majoration ?

**avant d'y répondre, il faut
déterminer si le Conseil d'État
est compétent pour ce faire**

Avant d'en venir à l'examen au fond de ces cinq questions, nous dirons un mot de la question de savoir si vous êtes compétents pour y répondre. La deuxième des cinq questions, en tant qu'elle porte sur la légalité de l'instruction du 13 janvier 1983 et sur l'interprétation qu'il convient de donner à cette instruction, ne présente aucune difficulté à cet égard. Car l'article 2 du décret n° 53-1169 du 28 novembre 1953 dispose en son 6° que la compétence du Conseil d'État comprend « Les recours en interprétation et les recours en appréciation de la légalité des actes dont le contentieux relève du Conseil d'État ». Selon le Président Odent, cette formule doit se comprendre comme fondant la compétence du Conseil d'État « si un recours direct contre l'acte litigieux aurait relevé de sa compétence » (CE 28 octobre 1960, Section, Sieur Grima : Lebon p. 577 : CE 23 juin 1967, Sieur Laquière, Section : Lebon p. 273). Étant compétents pour statuer sur un recours pour excès de pouvoir dirigé contre une instruction administrative, vous êtes également compétents pour statuer sur un recours en interprétation ou sur un recours en appréciation de légalité la concernant (CE 19 juin 1981, Lesage et autres, Lebon p. 279).

**la prudence commande une
interprétation stricte de la compétence
et le renvoi au tribunal administratif
de Paris pour l'essentiel**

Vous pourriez être tentés de regarder les autres questions comme étant connexes à cette première question. Vous pourriez aussi être sensibles à l'argument tiré par les sociétés qui vous ont saisis de ce que plusieurs de ces autres questions tendent implicitement à ce que vous interprétiez des dispositions réglementaires. Vous hésitez toutefois à trancher des questions d'espèce, quelle que soit d'ailleurs la solution que vous retiendrez dans votre avis rendu sur le fondement de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987. Les trois dernières questions nous semblent à cet égard présenter une difficulté parti-

culière. Car elles portent explicitement sur les dossiers d'espèce. La quatrième, qui porte sur la qualification d'abus de droit, vous invite à trancher la question centrale de trois dossiers fiscaux dont l'un est encore pendant devant l'administration, l'autre devant le tribunal administratif de Strasbourg et le troisième devant la cour administrative d'appel de Paris. Or vous ne disposez pas des dossiers fiscaux. Il nous semble donc préférable que vous renvoyiez ces questions aux juges du fond, quitte à les regrouper, par exemple au tribunal administratif de Paris, pour éviter une divergence de réponse entre les différents tribunaux administratifs qui seraient territorialement compétents.

Une telle dissociation des questions préjudicielles ne retardera pas le cours de la justice judiciaire, puisque dans les deux dossiers où le juge de l'impôt est saisi, la cour d'appel a de toute façon sursis à statuer jusqu'à ce que le litige fiscal soit définitivement tranché. Du reste en répondant à la deuxième question, qui est clairement de votre compétence et à la première qui lui est clairement connexe, puisqu'elle revient à poser la même question sous une autre forme, et compte tenu de la réponse que vous aurez faite à la demande d'avis que vous adressez au tribunal administratif d'Orléans, le tribunal auquel vous aurez transmis le dossier disposera de tous les éléments qui lui permettront d'apporter rapidement une réponse aux interrogations de la cour d'appel.

Nous noterons enfin que celle-ci ne saurait prendre ombrage du fait que vous ne répondez pas vous-mêmes à toutes les questions, puisque ses arrêts indiquent que les questions préjudicielles seront soumises « au Conseil d'État ou à toute juridiction administrative qu'il vous plaira de désigner ».

**première interrogation au sein
de la deuxième question :
l'instruction du 3 janvier 1983
était-elle légale ? La réponse
est négative**

Dans l'examen des questions qui vous sont ainsi posées, nous prendrons la liberté de répondre d'abord à la deuxième question, dont la solution commande largement la solution de l'ensemble de l'affaire. Ce n'est d'ailleurs pas la plus difficile.

Elle se décompose en réalité en trois interrogations, dont la première porte sur la légalité de l'instruction du 13 janvier 1983. Selon le vocabulaire qui vous est familier, la question est de savoir si elle ajoute à la loi. Cela ne nous semble guère douteux. Car en dépit des efforts qu'un avocat de talent a déployés pour démontrer, dans un article remarqué, que les dispositions de la loi du 13 juillet 1979 sur les fonds communs de placement conduisaient nécessairement au mécanisme des fonds turbo (H. de Feydeau, « Fonds turbo » : où est la responsabilité ?, Dr. fisc. 28/97 p. 916), nous estimons pour notre part que la loi comportait une faille, mais qu'elle n'indiquait pas comment la combler.

La loi prévoyait, comme nous l'avons déjà dit, que les revenus produits par les titres détenus sont imposables dans la catégorie des revenus mobiliers, même pour les contribuables entrés dans le fonds en cours d'année qui ont acheté le droit de bénéficier d'une part de ces revenus, de telle sorte que ces derniers sont imposés sur une sorte de revenu fictif. La loi recèle ainsi une iniquité en ne prévoyant aucun mécanisme permettant d'éviter que l'entrée de nombreux porteurs de parts après la clôture de l'exercice ne vienne priver les anciens porteurs

d'une fraction des crédits d'impôt acquis au cours de l'exercice. Il n'en demeure pas moins qu'en voulant corriger cette iniquité et en assortissant les revenus fictifs des souscripteurs tardifs d'un crédit d'impôt non moins fictif, l'administration a clairement ajouté au dispositif légal.

Car la loi prévoit expressément, à son article 26, que les porteurs de parts qui peuvent imputer une part des crédits d'impôt attachés aux produits des titres contenus dans le fonds, ne peuvent imputer plus que s'ils avaient perçu directement une quote-part des produits. Les crédits d'impôt dont le porteur de parts peut disposer en vertu de la loi sont donc exclusivement des crédits d'impôt réels. En prévoyant l'attribution de crédits d'impôt fictifs, les auteurs de l'instruction ont donc ajouté à la loi. Or, ces auteurs, qui ne sont pas identifiés, n'avaient pas certainement compétence pour ajouter à la loi. Les paragraphes 63 à 68 de cette instruction sont clairement illégaux.

**deuxième interrogation :
l'article L 80 A était-il invocable ?
La réponse est positive**

La question de savoir si elle peut néanmoins être invoquée sur le fondement de l'article L 80 a du LPF, qui constitue la deuxième branche de la deuxième question, appelle à l'évidence une réponse positive, assortie toutefois de la précision selon laquelle elle ne peut être invoquée que si la personne qui l'invoque entre dans les prévisions de l'instruction elle-même. Elle doit pour cela remplir les conditions prévues à l'article 100 de l'instruction, aux termes duquel « l'application aux fonds communs de placement et à leurs membres des dispositions dérogatoires de droit commun dont ils peuvent bénéficier sur le plan fiscal... est subordonnée à la condition que ces organismes fonctionnent conformément aux dispositions législatives, réglementaires et statutaires qui les régissent et qu'ils respectent leurs obligations ». Ainsi, c'est seulement si le fonds commun de placement remplit la condition d'un fonctionnement conforme aux dispositions législatives, réglementaires et statutaires qui le régissent qu'il peut opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a donnée dans l'instruction du 13 janvier 1983. Nous y reviendrons.

**troisième interrogation : quelles sont
les conditions d'une application
conforme ?**

Il doit aussi avoir fait du paragraphe 63 un usage conforme à la lettre de ce paragraphe. Mais ceci nous conduit déjà à la troisième branche de la même question, laquelle porte sur l'interprétation qu'il convient de retenir de l'instruction « qui, d'une part, dispose en son paragraphe 58 que le fonds ne peut transférer à ces membres plus de droit à imputation qu'il n'en aurait eu lui-même s'il était personnellement assujéti à l'impôt et, d'autre part, comporte en son paragraphe 63 une "mesure d'assouplissement". Cette partie de la question est beaucoup plus délicate, tant en raison des limites que vous vous imposez, comme nous l'avons dit, lorsqu'il s'agit d'interpréter les dispositions d'une instruction, qu'en raison de la difficulté intrinsèque que nous éprouvons à donner un sens clair au paragraphe 63 ».

Le texte du paragraphe 58 de l'instruction, rappelant fidèlement les dispositions de la loi, précise que « Le fonds ne peut, compte tenu de la nature des revenus

et produits encaissés, "transférer" à ses membres plus de droits à imputation qu'il n'en aurait lui-même s'il était personnellement assujéti à l'impôt sur les sociétés » et qu'à l'inverse le propriétaire de chaque part du fonds ne peut se voir transférer plus de droits à imputation ou à restitution qu'il n'en aurait eu lui-même s'il avait encaissé directement le revenu auquel ces droits sont attachés.

Quelques pages après cette paraphrase exacte de la loi, il est pour le moins surprenant de trouver le paragraphe 63, intitulé « Incidence sur le montant des avoirs fiscaux et crédits d'impôt "transférables" de la variation du nombre de parts d'un FCP entre la date de l'encaissement effectif des revenus mobiliers par le fonds et la date de leur distribution aux porteurs de parts », qui comme nous l'avons dit prévoit au contraire l'attribution de crédits d'impôt fictifs tant au profit des porteurs de parts ayant souscrit avant la clôture de l'exercice que de ceux qui sont arrivés après cette clôture. La première attribution est présentée comme pouvant être réalisée « sans aucune restriction », tandis que l'instruction est muette sur l'ampleur que peut prendre le deuxième volet de cette mesure.

Cette double mesure, dont il est clair qu'elle constitue une dérogation par rapport à la règle générale, est qualifiée par l'instruction elle-même de « mesure d'assouplissement ». Dans son rapport public déjà mentionné, la Cour des comptes estime que compte tenu de ces termes, le paragraphe 63 de l'instruction n'autorise qu'un ajustement marginal. Mais le passage en cause ne comporte aucune limitation explicite quant au montant des crédits d'impôt fictifs qui peuvent être octroyés sur son fondement. Il est clair qu'il n'entraîne pas dans les intentions des auteurs de cette instruction de permettre la création de huit milliards de crédits d'impôt fictifs. Mais comme nous l'avons dit, la recherche de l'intention des auteurs d'une instruction est exclue par la nature même de la garantie instituée à l'article L 80 A du LPF.

De surcroît, si le premier alinéa de cet article L 80 A précise que seul le redevable de bonne foi peut se fonder sur l'interprétation admise par l'administration, le deuxième alinéa du même article ne comporte pas de condition analogue : « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées..., elle ne peut poursuivre aucun redressement en soutenant une interprétation différente ». L'administration tente bien de soutenir que la condition de bonne foi est implicitement contenue dans ce dernier alinéa, mais la question n'est pas tranchée par la jurisprudence et nous ne sommes pas convaincus par l'argument du ministre. Car les deux alinéas ont une origine législative différente : loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 pour le premier et la loi n° 70-601 du 9 juillet 1970 pour le second. Et, il ressort des travaux préparatoires de cette seconde loi, qu'elle avait précisément pour objet de donner aux contribuables une meilleure garantie que celle qui résultait déjà du 1^{er} alinéa. Dès lors l'absence de condition tenant à la bonne foi peut être comprise comme une façon de mieux protéger le contribuable qui s'est conformé à une interprétation administrative.

Le débat n'est pas sans portée. Car, une lecture de bonne foi du paragraphe 63 de l'instruction du 13 janvier 1983 devrait conduire à y voir, comme l'a dit la Cour des comptes, une mesure d'ajustement marginal, pour des fonds communs de placement qui détiennent des valeurs mobilières dans des conditions normales et qui accueillent des souscripteurs à tout moment, avant, comme après la clôture de l'exercice. Lu de cette façon, ce paragraphe n'autoriserait pas la pratique des « fonds turbo ». Du reste, nous observons que les grandes ban-

ques de la place n'ont pas mis en place de fonds communs de placement de ce type, laissant ce soin à un petit nombre d'établissements moins attachés à leur réputation et dont les sociétés requérantes vous font d'ailleurs remarquer que certains ont disparu depuis lors. Mais si, faisant abstraction de la bonne ou de la mauvaise foi, vous vous demandez si les fonds turbo ont respecté la lettre de ce paragraphe, vous devrez nécessairement répondre par l'affirmative.

**quant à la première question
elle porte sur le caractère valable
des certificats de crédits d'impôt**

Après la deuxième question, c'est la première que nous allons examiner maintenant. Elle porte sur le caractère valable des certificats de crédits d'impôt émis par les gérants de fonds communs de placement dans le cadre du montage des fonds turbo. Cette question est posée dans le cadre de l'action en responsabilité engagée par les souscripteurs de parts de « fonds turbo » contre les gérants et dépositaires de ces fonds. L'intention des requérants est de vous demander si les certificats de crédits d'impôt sont imputables sur l'impôt dû, comme s'il s'agissait de crédits d'impôt réels ou s'il s'agit de papiers sans valeur, c'est-à-dire pour reprendre l'expression qu'ils emploient, de la fausse monnaie.

Il nous semble que la réponse à cette question découle assez naturellement de ce que nous avons dit jusqu'à présent. Il est clair que les crédits d'impôt fictifs ne trouvent pas leur base légale dans la loi, puisqu'ils ont été attribués aux porteurs de parts sur la base d'une instruction elle-même illégale. Mais, dans la mesure où les initiateurs de ces fonds se sont conformés aux dispositions d'une instruction administrative qu'ils pouvaient invoquer sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, les certificats de crédits d'impôt peuvent eux-mêmes être opposés à l'administration.

Encore faut-il que les fonds de cet ordre puissent prétendre au bénéfice de la garantie issue de l'article L 80 A et donc qu'ils remplissent la condition mentionnée au paragraphe 100 de l'instruction. Or en renvoyant au régime légal des fonds communs de placement, ce paragraphe renvoie à plusieurs dispositions dont on peut douter que les fonds turbo les aient respectées. Nous pensons notamment à la règle résultant de l'article 7 de la loi du 13 juillet 1979, selon laquelle les souscriptions sont reçues à tout moment, alors que le mécanisme des « fonds turbo » supposait qu'aucune souscription ne soit reçue avant la clôture de l'exercice, à la règle posée à l'article 9 de la même loi, selon laquelle sont interdites toute mesure de publicité et toute activité de démarchage, à celle de l'article 20 selon laquelle « le gérant ne peut, pour le compte du fonds, faire d'autres opérations que celles nécessaires à la gestion de ce fonds », mais surtout à la condition, figurant à l'article 8 de l'arrêté du 28 septembre 1979, pris pour l'application de l'article 18 de la loi, selon laquelle « le montant maximum des commissions qui peuvent être perçues à l'occasion de la souscription et du rachat des parts d'un fonds commun de placement est fixé... à 4 % de la valeur liquidative de la part ». Or, la plupart des fonds communs de placement dont il est question dans les trois dossiers qui vous sont transmis percevaient de façon plus ou moins occulte des rémunérations comprises entre 50 et 80 % du montant des crédits d'impôt fictifs, pour rémunérer la masse de travail réelle qu'impliquait le montage imaginé par eux. Les auteurs du rapport de la Cour des comptes ont calculé que les établisse-

ments financiers ont en moyenne conservé 54 % des crédits d'impôt sous forme de commissions, sans compter ceux qu'ils ont imputés en tant qu'utilisateurs de leurs propres « fonds turbo ». Un tel chiffre aboutit à un taux de rémunération très supérieur à 4 % de la valeur de la part. Selon toute probabilité, un examen approfondi révélerait donc que les véritables « fonds turbo » ne fonctionnaient donc pas conformément aux règles régissant les fonds communs de placement.

Mais en tout état de cause, la cour d'appel de Paris n'a pas soumis cette question à votre examen. Elle a bien fait, car elle est aussi compétente que peut l'être le juge fiscal pour apprécier si les conditions légales étaient respectées. Tout ce que la cour d'appel attend de vous est que vous lui indiquiez quelles conséquences découleraient, en matière fiscale, de la constatation selon laquelle les conditions légales ne sont pas respectées.

il s'agissait bien de quelque chose d'analogue à de la fausse monnaie

De ce point de vue, vous pourrez répondre que les fonds communs de placement, qui ne fonctionnaient pas conformément aux règles législatives, réglementaires et statutaires qui s'imposaient à eux, ne pouvaient pas se prévaloir des dispositions de l'instruction du 13 janvier 1983. Dans cette hypothèse, les certificats de crédits d'impôt émis par eux n'étaient donc ni légaux ni opposables à l'administration fiscale. Il s'agissait bien de quelque chose d'analogue à de la fausse monnaie. Les sociétés requérantes vous interrogent alors sur la possibilité d'imputer ces crédits d'impôt sur le montant de l'impôt dû. La réponse ne nous semble guère faire de doute. Pas plus que la fausse monnaie n'est remboursée par la Banque de France à celui qui la détient, même de bonne foi, des crédits d'impôt fictifs ne peuvent être admis en paiement de l'impôt, lorsque leurs auteurs ne peuvent se prévaloir des termes d'une interprétation administrative.

Pour soutenir le contraire, les sociétés requérantes se prévalent de la jurisprudence selon laquelle une entreprise assujettie à la TVA peut déduire la taxe qui lui a été facturée par un fournisseur, même si en fait le fournisseur n'était pas assujetti, dès lors que le contribuable pouvait légitimement ignorer l'absence d'assujettissement et à moins que l'administration n'établisse qu'il n'en était informé (CE 22 novembre 1978, n° 2419 : RJF 1/79 n° 12 ; CE 24 novembre 1982, n° 33357 : RJF 1/83 n° 47 ; CE 21 octobre 1987, n° 46798 : RJF 12/87 n° 1218 ; CE 9 novembre 1994, n° 129632, SARL Les Peintres de Paris : RJF 1/95 n° 18). Mais cette solution ne nous semble pas transposable au cas d'espèce, car elle se justifie par des dispositions propres à la TVA, et notamment la règle selon laquelle le fait que la taxe figure sur une facture suffit à la rendre exigible (article 283-3 du CGI). Or aucune règle équivalente n'existe en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés. On peut d'ailleurs regretter cette dernière lacune, car une disposition selon laquelle le fait d'émettre un certificat de crédit d'impôt suffit à rendre exigible l'impôt sur les sociétés ou la retenue à la source correspondant aurait suffi à résoudre sans difficulté la question des crédits d'impôt fictifs.

la substitution de base légale sera cependant possible

Mais en l'absence de dispositions en ce sens, le caractère imputable des crédits d'impôt reste subordonné au fait que le fonctionnement du fond était conforme à la législation en vigueur. C'est donc sur ce point, si vous nous suivez, que les litiges en cours devront se recentrer.

L'administration pourra demander au juge de l'impôt de procéder à une substitution de base légale.

d'une part, aucune garantie légale n'a fait défaut aux contribuables

En première analyse, celle-ci ne nous semble pas impossible, car le passage d'un redressement sur le terrain de l'abus de droit à un redressement classique fondé sur la fictivité des crédits d'impôt dont l'imputation a été pratiquée par les contribuables ne nous semble priver le contribuable d'aucune des garanties de procédures auxquelles il a droit. Il ne saurait notamment se plaindre d'avoir été privé de la possibilité de demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, dès lors que cette commission n'a apparemment aucune compétence en ce qui concerne l'imputation des crédits d'impôt. Les redressements devraient donc pouvoir être maintenus (Voir sur ce point J. Turot, « L'abus de droit est-il un vice ? », RJF 7/96 p. 486-488).

... et même des pénalités pour mauvaise foi pourraient être assignées

Quant aux pénalités, si les pénalités pour abus de droit sont évidemment exclues, il n'en va pas de même des pénalités pour mauvaise foi, laquelle devra faire l'objet d'une appréciation au cas par cas. Si les redressements sont maintenus sur ce nouveau terrain, les contribuables pourront éventuellement se retourner contre les établissements financiers qui leur ont vendu les crédits d'impôt fictifs. Ni le litige fiscal, ni le litige indemnitaire ne seront donc clos, si vous nous suivez.

Comme nous l'avons indiqué de manière préliminaire, nous pensons que les questions trois, quatre et cinq ne sont pas de votre compétence au sein de la juridiction administrative. Nous esquisserons toutefois quelques pistes de réponse pour le cas où vous choisiriez néanmoins de les traiter au titre de la connexité.

la troisième question porte sur les relations des gérants et dépositaires avec le Trésor

La troisième question de la cour d'appel porte sur les obligations contractées par les gérants et dépositaires de fonds communs de placement envers le Trésor public lors de l'émission de certificats de crédits d'impôt. La question, inspirée par les souscripteurs, part clairement du principe que les gérants de fonds communs de placement, lorsqu'ils délivrent un certificat de crédit d'impôt, acquièrent du même coup à l'égard du Trésor une responsabilité pécuniaire d'un même montant.

Mais l'exactitude de cette affirmation, fortement contestée par l'administration fiscale, mérite d'être vérifiée. La seule indication d'une responsabilité de cet ordre figure au deuxième alinéa de l'article 79 de l'annexe II au CGI, qui dispose que « Les établissements payeurs autres que les sociétés ou collectivités débitrices sont déchargées de toute responsabilité quant au montant de l'impôt fiscal ou du crédit d'impôt inscrit sur les certificats délivrés par eux lorsque celui-ci correspond à celui qui leur a été notifié par lesdites sociétés ou collectivités... ». Les requérants en déduisent, a contrario, que les établissements sont responsables envers le Trésor public des

crédits d'impôt attribués par eux, de même que les comptables publics sont responsables pécuniairement des deniers publics qu'ils manient. Les souscripteurs soutiennent en effet que les gérants de fonds communs de placement acquièrent la qualité de comptables de fait lorsqu'ils émettent des certificats de crédits d'impôt.

Mais aucune disposition législative ou réglementaire n'institue une telle responsabilité. Les dispositions relatives à la responsabilité des gérants et dépositaires de fonds communs de placement sont pourtant nombreuses.

L'article 13 de la loi du 13 juillet 1979 dispose que les gérants et dépositaires sont responsables envers les porteurs de parts et les tiers des infractions aux dispositions régissant les fonds communs de placement. Mais il ressort des travaux préparatoires de cette disposition qu'il s'agit là d'une responsabilité civile pour faute et non d'une responsabilité pécuniaire automatique de type de celle qui pèse sur les comptables publics.

L'article 28 de la loi de 1979, qui prévoit des sanctions pénales à l'encontre des gérants et dépositaires ayant commis certaines fautes professionnelles n'a évidemment pas davantage pour effet d'instituer une responsabilité pécuniaire à hauteur des crédits d'impôt attribués aux porteurs de parts.

Les obligations fiscales des gérants de fonds font l'objet d'un décret spécifique, le décret n° 81-89 du 29 janvier 1981. Or ce décret lui-même ne prévoit aucune obligation du type de celle qui est envisagée par les souscripteurs de parts de fonds communs de placement. L'article 3 de ce décret met à la charge du gérant un certain nombre d'obligations déclaratives, dont il y a tout lieu de penser qu'elles ne sont sanctionnées que par l'amende forfaitaire prévue en termes généraux par l'article 1726 du CGI à la charge de toute personne coupable d'inexactitude dans ses déclarations fiscales et de l'amende spécifique de 80 % des sommes non déclarées qui pèse sur les personnes assurant le paiement de revenus de capitaux mobiliers. L'article 5, qui porte plus spécialement sur l'établissement de certificats de crédits d'impôt, se borne à renvoyer aux conditions et sanctions prévues aux articles 57, 58 et 75 à 79 de l'annexe II au CGI qui eux-mêmes ne comportent aucune disposition impliquant une responsabilité des gérants de fonds communs de placement, hormis les dispositions précitées de l'article 79 dont les requérants font la lecture a contrario que nous avons dite.

En l'absence de toute disposition spécifique (ce qui différencie la question des crédits d'impôt certifiés de celle de la TVA facturée), il nous semble donc difficile de dire que les gérants de fonds sont tenus de rembourser automatiquement au Trésor le montant des crédits d'impôt indûment certifiés par eux. À nos yeux, leur responsabilité civile et pénale ne peut donc être mise en cause que dans les conditions de droit commun. Dès lors, si vous deviez répondre à la question qui vous est posée, il nous semble que vous devriez dire que le paiement des impôts correspondant aux crédits d'impôt dont l'administration a refusé l'imputation est sans effet sur la responsabilité des gérants et dépositaires de fonds communs de placement.

**quant aux 4^e et 5^e questions
elles portent sur la solidarité
des parties à l'acte
au paiement de l'amende**

La quatrième et la cinquième questions, qui sont les deux dernières, portent sur l'application des mêmes dis-

positions, à savoir celles du troisième paragraphe de l'article 1729 du Code, aux termes duquel « En cas d'abus de droit, l'intérêt de retard et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement ». Les requérants vous demandent, d'une part, si l'abus de droit est établi dans les trois cas d'espèce qui vous sont soumis et, d'autre part, si les gérants et dépositaires du fonds sont solidairement tenus au paiement des intérêts et de la majoration.

Si vous choisissiez de répondre à ces questions et si par ailleurs vous nous avez suivi sur la réponse à faire à la demande d'avis du tribunal administratif d'Orléans, pour dire que la procédure de répression des abus de droit ne peut pas être mise en œuvre à l'encontre de contribuables ayant appliqué la loi fiscale selon l'interprétation qu'en donnait l'administration, ces deux dernières questions seront automatiquement résolues. Dès lors que les actes mis en cause par l'administration ne sont autres que des actes d'application de l'instruction administrative, l'abus de droit ne peut être constitué, quelle que soit la position des parties à l'acte quant au respect de conditions posées par l'instruction.

Par suite, l'article 1729 est dans son ensemble inapplicable aux cas d'espèce et vous pourrez répondre à la quatrième question que l'abus de droit n'est établi dans aucune des espèces soumises à votre examen. La cinquième question est alors sans objet.

***et si aucune des propositions
précédentes n'est retenue,
alors la fraude à la loi
serait caractérisée***

Enfin dans l'hypothèse où vous ne nous auriez suivi ni sur la compétence juridictionnelle, ni sur la réponse à faire, en droit, aux questions posées, hypothèse que nous osons à peine envisager, vous devriez examiner dans chaque espèce si les éléments constitutifs de l'abus de droit sont réunis. D'une façon générale, nous pensons que le but exclusivement fiscal des montages imaginés par les gérants de « fonds turbo » ne serait pas difficile à démontrer, dès lors que ces montages avaient pour seul motif, et même pour seul objet, de bénéficier de crédits d'impôt fictifs, c'est-à-dire de réduire la charge fiscale. Par ailleurs l'objet de l'instruction n'était manifestement pas de mettre en place un dispositif d'incitation fiscale, mais seulement de simplifier la gestion des fonds communs de placement et de rétablir une certaine équité au profit des souscripteurs. La fraude à la loi serait donc assez caractérisée.

***... mais l'auteur du montage
ne serait pas le contribuable***

Il subsisterait toutefois une difficulté majeure, qui est de tenir compte du fait que l'auteur du montage n'est pas le contribuable. Autrement dit, le but poursuivi par les inventeurs des fonds turbo était de faire payer de confortables commissions à des clients bénéficiant grâce à eux de substantielles réductions d'impôt. Le mécanisme des abus de droit s'applique mal à ce schéma et la réponse apportée à cette difficulté par le tribunal administratif de Paris dans son jugement du 22 avril 1997, consistant à juger que le gérant du fonds agit comme mandataire des porteurs de parts et engage donc leur responsabilité n'est pas entièrement convaincante, d'une

part, parce que par hypothèse, une bonne part du montage fiscal a été mis en place avant l'entrée du contribuable dans le fonds commun de placement et d'autre part parce que l'application de la procédure de répression des abus de droit suppose un élément intentionnel qui s'accommode mal de la fiction juridique du mandat légal que met en évidence votre décision Épargne collective (CE 6 novembre 1995, n° 124441 : RJF 1/96 n° 48). Du reste, le caractère artificiel du raisonnement tenu par le tribunal administratif de Paris est révélé par le fait que le contribuable a été déchargé de la pénalité prévue à l'article 1729, dont il y a pourtant tout lieu de penser que le législateur l'avait conçue comme une sanction automatique et indissolublement liée à l'application de l'article L 64 et à la qualification d'abus de droit.

Quant à la cinquième et dernière question, elle pose la question de savoir si les gérants et dépositaires des fonds communs de placement sont parties aux actes argués d'abus de droit, pour reprendre les termes de la cour d'appel. De ce point de vue, votre jurisprudence contient une décision qui est sans doute décisive. C'est celle du 9 novembre 1990 (n° 35185, Plén. : RJF 1/91 n° 83, conclusions N. Chahid-Nourai, Dr. Fisc 50/90 c. 2359) par laquelle vous avez jugé que la notion de partie à l'acte doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Dès lors, la seule difficulté est d'identifier l'acte écarté au nom de l'abus de droit. Une telle indication figure dans la notification de redressement, dont nous n'avons pas le texte. S'il s'agit, comme le dit le tribunal administratif de Paris dans son jugement du 22 avril 1997, « des opérations réalisées par le fonds commun de placement », il ne fait pas de doute qu'au moins le gérant est partie aux actes litigieux. Si en revanche, l'acte contesté est la souscription d'une part de fonds commun de placement, cela est beaucoup plus douteux dès lors que le gérant, selon les termes de l'article 11 de la loi du 13 juillet 1979, se borne à recevoir les souscriptions et à effectuer les rachats de parts du fonds, qui est « une copropriété de valeurs mobilières et de sommes placées à court terme ou à vue ». Nous ne croyons pas être en mesure de trancher entre ces deux solutions.

Avant de formuler nos conclusions, nous signalerons encore qu'une intervention a été présentée dans l'affaire n° 189179, pour la société CLC Bourse et la société GPK Finance. Dans la mesure où les questions auxquelles vous répondrez seront principalement des questions relevant de l'excès de pouvoir, il nous semble possible d'apprécier sa recevabilité au regard du critère libéral selon lequel est recevable à intervenir toute personne qui a intérêt à ce que le litige soit tranché dans un sens ou dans l'autre (CE 26 février 1954, Ass., Caisse régionale de sécurité sociale de Montpellier : Lebon p. 127), condition qui est satisfaite en l'espèce. L'intervention pourra donc être admise dans la mesure où vous apporterez une réponse aux questions posées. En tout état de cause, elle n'apporte guère d'éléments nouveaux au litige.

la décision à prendre est capitale et délicate

Nous arrivons, Monsieur le Président, Madame, Messieurs, au terme de cet exposé dont nous prions d'excuser la longueur. Vous aurez compris que la décision que vous allez prendre est capitale et qu'elle ne se pose pas en termes simples. Quel que soit le choix que vous ferez, votre décision donnera au contentieux fiscal, et à travers lui aux rapports entre les contribuables et l'administration des impôts, une orientation forte, qui produira ses effets sur une longue période.

Quant à nous, et par les motifs que nous avons indiqués, nous concluons sous le n° 189179 à ce que l'intervention de la société CLC Bourse et de la société GPK Finance soit admise en tant qu'elle porte sur les deux premières questions que pose la société requérante, à ce que les troisième, quatrième et cinquième questions de chacun des dossiers n°s 189178, 189180 et 190556 soient renvoyées au tribunal administratif de Paris et pour le reste à ce que vous répondiez à la demande d'avis et aux questions préjudicielles dans le sens des observations qui précèdent.

Observations

I. Dans nos observations à la suite des conclusions de M^{me} C. Ledamoisel sur l'affaire des « fonds turbo » soumise au tribunal administratif d'Orléans (TA Orléans 9 décembre 1997, n° 95-1535, Sté SDMO : RJF 1/98 n° 86, conclusions C. Ledamoisel BDCF 1/98 n° 22) nous exprimions « in fine » le souhait que « les jurisprudences protectrices à la fois de la sécurité juridique garantie par l'article L 80 A du LPF et de l'interprétation stricte de l'article L 64 ne [sortent] pas écornées du débat contentieux... » ouvert au Conseil d'État par la demande d'avis de ce tribunal administratif (voir BDCF 1/98 p. 72).

L'avis émis, comme les décisions rendues sur renvoi préjudiciel de la cour d'appel de Paris, sont à cet égard très rassurants. Statuant conformément aux conclusions susreproduites du commissaire du Gouvernement G. Goulard, la Haute Assemblée a, en effet, posé en principe que le recours à l'article L 80 A, qui pose le principe de la garantie contre les changements de doctrine administrative en matière fiscale, ne pouvait fournir matière à redressement sur le terrain de l'abus de droit.

Cette affirmation présuppose :

— que la doctrine ne peut faire l'objet elle-même d'interprétations destinées à dégager « ex post » les intentions de ses auteurs ;

— que l'abus de droit n'est pas une procédure que l'on peut manier en dehors du cadre strict dans lequel l'article L 64 l'enferme.

Au-delà, les décisions rendues procèdent à des constats d'évidence concernant spécifiquement les fonds turbo à savoir :

— que la doctrine administrative de 1983 était illégale ;

— qu'elle était néanmoins invocable par les contribuables.

Avis et décisions demeurent silencieux sur d'autres éléments des débats engagés que ce soit devant le juge judiciaire, puisque trois questions sur cinq restent sans réponse, ou devant le juge administratif, dès lors que si la faculté de substitution de base légale est rappelée en filigrane, de nombreux points faisant question ne sont pas abordés par le Conseil d'État.

II. En distinguant les principes généraux et le cas d'application précis des fonds turbo, il est possible de tirer de la comparaison entre les conclusions et les solutions retenues quelques enseignements.

(A) Les principes généraux

(1) Alors que le commissaire a procédé à une analyse structurelle de l'abus de droit fiscal, y voyant une déclinaison de l'abus de droit « de droit commun », le Conseil d'État ne tranche pas le point, sans doute parce qu'il n'y était pas vraiment obligé.

À ce stade, on se bornera à renvoyer à la circulaire du 31 octobre 1941, véritable exposé des motifs — eu égard au mode d'édition des actes législatifs à l'époque — de l'ancêtre de l'article L 64 du LPF, l'article 156 quinquies ancien du CGI, introduit dans notre droit par l'acte dit loi du 13 janvier 1941. Selon les auteurs de ce texte « l'administration n'était pas (jusqu'alors) en mesure d'assurer dans tous les cas la répression de [...] fraudes »... « placées à l'abri de combinaisons ou de procédés habillés de formes juridiques difficilement contestables ». Et la circulaire de donner des exemples de fraude à la loi avant de préciser :

« Ces exemples, fournis à titre de simple indication, sont seulement destinés à montrer la nature et l'importance des évasions fiscales que l'application du nouveau texte doit avoir pour effet de supprimer ». De même la circulaire indique que si une procédure consultative est mise en place en 1941 c'est parce qu'il s'agit d'une « disposition exorbitante du droit commun » (et non, par conséquent, parce que des pénalités spéciales sont susceptibles d'être infligées, de telles pénalités n'existant pas à l'époque).

On déduira de tout ceci :

— qu'à tort ou à raison le législateur fiscal a créé un abus de droit fiscal parce qu'il estimait que le droit commun ne lui permettait pas de traquer la fraude à la loi sans un dispositif législatif spécial ;

— que, comme le soutenait le commissaire du Gouvernement Boitreaud dans ses conclusions sous CE 5 novembre 1955, n° 23323 (Dr. fisc. 1/56 p. 5) « l'article 156 quinquies... constituait à dater de sa publication la seule source des pouvoirs de l'administration en pareille matière » ;

— qu'il est impossible de connecter strictement procédure et pénalités dans la matière en en tirant comme conséquence que l'abus de droit peut être poursuivi en matière fiscale sans la procédure « ad hoc » pour autant que les pénalités ne soient pas infligées, ne serait-ce que parce que cette procédure « ad hoc » a été établie à un moment où les pénalités spéciales n'existaient pas ;

— qu'il n'est pas raisonnable de soutenir que la jurisprudence sur l'article L 64 a été, dans le passé, extensive en ce qu'elle a étendu le champ de cet article à la fraude à la loi, puisque précisément l'article 156 quinquies a été édicté spécialement pour réprimer la fraude à la loi. Dans cette mesure la jurisprudence n'a fait qu'appliquer la loi conformément à l'intention de ses auteurs.

(2) La Haute Assemblée n'est pas davantage entrée dans le débat portant sur la **véritable nature de la doctrine administrative** : « non-droit » selon certains, « norme illégitime » selon d'autres, « droit ordinaire » selon d'autres encore, dont le commissaire du Gouvernement.

Force est pourtant de constater que si l'on admettait que les instructions administratives constituent des normes, il s'agirait là de normes bien singulières puisqu'à l'exact opposé des normes habituellement rencontrées elles ne sont opposables que de manière univoque, qu'elles ne peuvent être qu'illégalles, que d'ailleurs, elles ne sont appliquées par le juge que si et parce qu'elles sont illégales, que le juge n'a le droit ni de les soulever d'office ni de les écarter d'office à raison de leur illégalité. Si le propre d'une norme est de fixer une règle dotée d'une force obligatoire,

la doctrine ne s'apparente-t-elle pas davantage au « soft law » bien connu des internationalistes ?

(3) La Haute Assemblée, tout en ne prenant pas parti expressément, semble bien avoir jugé implicitement que la **doctrine ne s'interprétait pas puisqu'elle a récusé l'idée d'une référence possible à l'esprit de la doctrine, base de l'imputation d'abus de droit.**

Le commissaire avait proposé, pour sa part, de considérer que la jurisprudence, sans rechercher les intentions, déduisait l'objet de la doctrine de ses stipulations pour « interpréter un paragraphe... à la lumière d'autres paragraphes... ou... une expression en la replaçant dans son contexte... ». Mais s'agit-il alors d'**interprétation**, ou plus simplement d'**application** ?

Quoi qu'il en soit, selon le commissaire, le juge peut interpréter la doctrine mais sans la même liberté d'altitude qu'à l'égard des lois ou règlements.

Le Conseil d'État n'a pas tranché explicitement la question mais l'on peut raisonnablement penser qu'il est resté dans la ligne de la jurisprudence « Société générale » (CE 30 mars 1992, n° 114926, Section : RJF 5/92 n° 706, conclusions de J. Arrighi de Casanova, BDCF 32/92 p. 12).

(4) Le Conseil d'État a implicitement tranché, en revanche, une partie de la question du champ d'application de l'article L 64.

D'une part, il a sans doute confirmé que cet article pouvait s'appliquer à la **fraude à la loi**, car autrement il n'aurait pas hésité à se situer sur ce terrain plus facile pour trancher la difficulté qui lui était soumise.

D'autre part, en revanche, il n'a sans doute pas voulu se prononcer sur la question de savoir si l'abus de droit s'applique en dehors de la réduction de l'assiette. Si le commissaire a défendu, à cet égard, la thèse selon laquelle l'abus de droit pouvait être appliqué en matière fiscale **en dehors même du cadre de l'article L 64**, on peut s'interroger — on l'a vu — sur le point de savoir si cette thèse est facile à concilier avec l'esprit du texte législatif d'origine, l'article 156 quinquies ancien du CGI.

(B) Quant aux **questions préjudicielles** posées par la **cour d'appel de Paris**, elles conduisent à s'interroger sur la **compétence** pour y répondre avant de traiter le fond du droit.

(1) Le Conseil d'État a entièrement suivi son commissaire dans son approche prudente sur le premier terrain.

Le motif principal est qu'il n'appartient pas au juge de renvoi de traiter de questions d'espèce et la prudence commandait donc une telle attitude.

Reste que le pourvoi laisse de nombreux dossiers en suspens car il y a de bonnes raisons de penser que les jugements sur renvoi seront contestés eux-mêmes en appel et, possiblement, en cassation.

(2) Ayant décidé ainsi de répondre à deux questions seulement sur les cinq qui avaient été posées, le Conseil y a procédé avec une grande prudence en suivant son commissaire.

a) Il n'y avait rien de vraiment novateur, tout d'abord à affirmer que la **doctrine** en cause était **illégal**. Par construction elle l'était en effet, puisqu'il s'agissait d'une doctrine s'écartant de la loi fiscale.

b) Pas davantage n'était novatrice l'affirmation selon laquelle une doctrine illégale est invocable, sur le terrain de l'article L 80 A, par ceux qui remplissent la condition de conformité.

c) Un peu moins évidente était l'affirmation selon laquelle la **condition de conformité** s'apprécie par rapport à l'ensemble du texte et non pas seulement par rapport au seul passage en cause et surtout par rapport au seul texte publié et non par rapport aux intentions de ses auteurs.

Les décisions tranchent le point implicitement mais nécessairement. Ont-elles, pour autant, réglé la délicate interprétation de la place de la « bonne foi » ? Cela n'est pas évident. On sait cependant que cette exigence figure au premier alinéa et non dans le second, ici invoqué, de l'article L 80 A. En outre, les travaux préparatoires du texte de 1970 permettent de neutraliser cette exigence ; en tous cas la doctrine sur l'article L 80 A (13 L-1343 notamment) l'assimile à la condition de conformité. C'est qu'en effet, de deux choses l'une : ou bien l'on exclut toute recherche de l'intention ou de l'esprit de la doctrine invoquée pour en rester à la seule application littérale et alors la recherche de la bonne foi — qui ne s'impose pas en cas d'application de la lettre d'un texte — peut être écartée ; ou bien elle ne peut pas l'être mais c'est alors pour déterminer si l'application de la doctrine est possible compte tenu de son esprit, conception écartée « a priori » comme on l'a vu précédemment.

d) Plus nette est la réponse faite par le Conseil d'État, conformément aux suggestions de son commissaire, sur le **caractère « valable » des certificats de cré-dits d'impôt** délivrés par les gérants de FCP.

Malgré la rédaction retenue, en effet, il faut considérer que le Conseil d'État a bien entendu regarder les certificats comme « valables » sur le terrain de la doctrine même s'ils ne l'étaient pas sur le terrain de la loi... pour autant que la condition de conformité ait été respectée.

C'est ici que les interrogations naissent car le Conseil d'État n'a pas répondu sur ce point, qui se décompose lui-même en plusieurs éléments dont le premier est de savoir si les prescriptions de l'instruction ont été **toutes** méconnues par **tous** les souscripteurs.

Cela est loin d'être évident et il n'est pas certain, au surplus, que, dans **tous** les cas, **toute** la vérité puisse être faite dix ans parfois après les faits.

e) Quant à la possibilité de **substitution de base légale** par l'administration — faculté ouverte en filigrane dans les solutions retenues — elle suppose réunies des conditions exigeantes :

— que les conditions de la doctrine n'aient pas été remplies ;

— que les garanties afférentes à la nouvelle base légale aient été offertes, cette condition se subdivisant elle-même :

- ou bien la faculté de demander la saisine de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été ouverte, ou elle ne l'a pas été ;

- si elle ne l'a pas été, ou bien l'on considère que la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'était de toute manière pas compétente (thèse du commissaire) ou l'on considère qu'elle l'était (à raison au moins de l'intégration des profits dans les bénéficiaires et, en tous cas, de la déduction des commissions dans les charges).

f) La question des **pénalités applicables** reste, elle aussi, entière. Faut-il suivre le commissaire du Gouvernement et admettre que les pénalités pour mauvaise foi sont encore envisageables ou faut-il, au contraire, considérer qu'elles impliquaient une motivation spécifique avant la mise en recouvrement ?

En tout cas, en faisant basculer la discussion contentieuse dans un volet « pénalités » l'administration ouvrirait un champ de compétence à la cour européenne des droits de l'homme, laquelle pourrait être tentée, à cette occasion, de remettre en cause la conception même de la substitution de base légale intervenant après l'expiration du délai de reprise puisque la **jurisprudence nationale n'est pas unanime sur ce point** (voir en sens opposé la jurisprudence de la Cour de cassation).

g) De même reste entière la définition du contenu de la « **responsabilité** » des gérants dépositaires vis-à-vis du Trésor.

S'agit-il d'une responsabilité civile ou d'une responsabilité de comptable ou encore d'une responsabilité au sens commun du terme ?

Il appartiendra au tribunal administratif de Paris de répondre à cette délicate question que le Conseil aurait peut-être pu trancher au moins dans son principe et en termes généraux.

h) Enfin, sont également renvoyées au tribunal administratif de Paris les questions concernant la **solidarité des parties** à l'acte.

Tout au plus peut-on inférer, sur ce point, que la juridiction administrative — quel que soit son niveau de saisine — aura quelque difficulté à revenir sur la conception stricte retenue dans la décision de Plénière (CE 9 novembre 1990, n° 35185, Plén. : RJF 1/91 n° 83, conclusions N. Chahid-Nourai Dr. fisc. 50/90 c. 2359),

Au total, par conséquent, peu de questions tranchées même si ce sont les plus importantes, peu de novations considérables même si l'absence de novations est la réelle et grande surprise du praticien à la suite de cet avis et de ces arrêts.

Beaucoup pensaient, en effet, que l'importance des enjeux financiers et l'aspect caricatural qu'avait pris l'ingénierie fiscal-financière dans cette affaire conduiraient le Conseil d'État à faire quelques entorses aux lignes directrices qui animent sa jurisprudence depuis quelques années.

La Haute Assemblée s'y est refusée, préférant privilégier la sécurité juridique et lancer ainsi — comme le soulignait le commentaire publié au FR Lefebvre 23/98 p. 3 — un signal fort à la Place comme à l'administration fiscale.