

Études et doctrine

Chronique

par Stéphane VERCLYFFE, Maître des Requêtes au Conseil d'État

Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique

Avis CE 8 avril 1998, n° 192539, Ass., Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SAMO) (voir texte ci-après Décisions du mois n° 593)

CE 8 avril 1998, n° 189179, Ass., Sté Gras Savoye (voir texte ci-après Décisions du mois n° 563)

Tout autant que le montant des sommes en jeu, pour le moins substantiel, c'est l'importance des principes en cause qui fait l'intérêt de l'affaire dite des « fonds turbo », à laquelle le Conseil d'État, par l'avis et la décision visés en tête de cette chronique, vient d'apporter un début de réponse. A travers le débat sur la dialectique entre la répression de l'abus de droit, d'une part, et la protection conférée au redevable qui applique la doctrine administrative, d'autre part, la Haute Assemblée était en effet appelée à indiquer, selon les termes de son commissaire du Gouvernement, G. Goulard, « où doit se situer la limite qui sépare les pouvoirs de l'administration fiscale des garanties dont disposent les contribuables ».

Les « fonds turbo » étaient des fonds communs de placement (FCP) dont le principal intérêt était d'offrir à leurs souscripteurs, sur la base d'une utilisation plus qu'astucieuse d'une tolérance instituée par l'instruction administrative 4 K-1-83 du 13 janvier 1983 – nous y reviendrons – un formidable « bonus fiscal », sous forme de crédits d'impôt gratuits. Une partie du bénéfice de l'opération était restituée aux financiers inventifs qui avaient mis sur pied les FCP en question, sous forme, bien souvent, de substantielles commissions.

Les souscripteurs de parts de « fonds turbo » ont été nombreux, sans que l'on sache exactement, comme le relève la Cour des comptes dans son rapport public de 1993 (pp. 25-26), à quel point chacun d'entre eux mesurait qu'il s'agissait d'un détournement du dispositif institué par l'instruction du 13 janvier 1983, du moins tel que les auteurs de celle-ci le concevaient. M. Cozian (« Haro sur le baudet » : BF Lefebvre 3/97 p. 182) distingue ainsi les « déleurés », que nous appellerons les auto-consommateurs puisqu'il s'agit des « établissements financiers à la fois créateurs et utilisateurs de fonds turbo pour diminuer leur propre impôt », les « initiés », regroupant les grandes sociétés pourvues de spécialistes financiers, juridiques et fiscaux et dont, comme

l'écrit la Cour des comptes, « il paraît difficile d'admettre que leur bonne foi ait pu être surprise », et les « profanes », c'est-à-dire « des PME [...] qui sont démarchées par des courtiers qui ont l'habitude de leur proposer divers produits, dont certains sont les frères-jumeaux des fonds turbo et [...] qui n'avaient aucune raison de se méfier ».

Au total, si l'on en croit le rapport public de la Cour des comptes de 1993, ce mécanisme a permis la création de crédits d'impôt gratuits pour un montant total de près de 8 milliards de francs.

Comme l'ont souligné les magistrats de la rue Cambon et comme le rappelle G. Goulard dans ses conclusions, la réaction de l'administration à ce que M. Cozian a pu appeler le « casse fiscal du siècle » ne fut pas particulièrement rapide. Alors que le ministère des finances avait été alerté par la commission bancaire, dès l'automne 1987, des dérives auxquelles donnait lieu l'instruction du 13 janvier 1983, et que la Cour des comptes, qui en avait détaillé les effets pervers en 1988, avait mentionné le sujet dans son rapport public de 1989, il fallut attendre le 31 août 1989 pour que l'administration modifiât cette instruction en abrogeant le dispositif pour les personnes morales, cette abrogation n'intervenant, pour les particuliers, qu'en 1993.

Cette lenteur s'explique difficilement. Elle ne peut cependant être imputée à un manque de vigilance à l'égard des nouvelles techniques de gestion financière, fort sophistiquées, qui se développaient en cette période de forte expansion de la place parisienne. D'autres mécanismes (fonds à rotation lente, fonds CNE, etc.) astucieux furent en effet stoppés net par l'administration. Et l'existence des « fonds turbo » était de notoriété publique, divers organismes ou entreprises publics profitant même du dispositif, ainsi que l'ont relevé certains commentateurs (D. Seux, « Le Conseil d'État appuie partiellement les bénéficiaires des « fonds turbo » contre le fisc » : Les Échos, 9 avril 1998).

Après avoir abrogé la tolérance instituée par l'instruction du 13 janvier 1983, l'administration se décida à engager des redressements à l'encontre des souscripteurs les plus importants de « fonds turbo » (1), en suivant la procédure de répression des abus de droit. Saisi d'une cinquantaine de cas entre 1990 et 1995, le Comité consultatif de répression des abus de droit (CCRAD) estima systématiquement que l'abus de droit était constitué. L'administration proposa toutefois une transaction aux contribuables, échangeant leur renonciation à toute action contentieuse contre, d'une part, l'abandon de la réintégration aux résultats de la commission versée au gérant et au dépositaire des FCP concernés et,

(1) Comme le rappelle G. Goulard, le ministre a indiqué, en réponse aux nouvelles observations formulées par la Cour des comptes dans son rapport public de 1993, que l'administration n'avait poursuivi que les contribuables ayant bénéficié de plus d'un million de francs de crédits d'impôt.

d'autre part, une réduction du taux de pénalité de 80 % à 20 %. Cette transaction fut acceptée par plus de 200 contribuables, si l'on en croit les chiffres rapportés par la presse (cités par M. Cozian, « Haro sur le baudet... », étude précitée). Le montant total des redressements, qui était d'environ 6,8 milliards de francs, fut donc « sensiblement réduit », pour reprendre les termes employés par G. Goulard.

L'administration souhaitait également engager des poursuites pénales à l'encontre des établissements « autoconsommateurs ». Mais la commission des infractions fiscales émit le 29 avril 1993 un avis négatif qui empêcha le dépôt d'une plainte (article L 228 du LPF), en estimant que l'application ingénieuse des dispositions de l'instruction du 13 janvier 1983 ne pouvait être qualifiée de manœuvre frauduleuse.

Les contribuables qui avaient refusé la transaction proposée par l'administration portèrent l'affaire devant les tribunaux. Devant le juge administratif, les souscripteurs de « fonds turbo » demandaient la décharge de l'imposition réclamée et des pénalités dont elle était assortie ; devant le juge judiciaire, ils poursuivaient les gérants et dépositaires de ces fonds, inventeurs et promoteurs du dispositif, dont ils estimaient la responsabilité engagée.

Le tribunal administratif de Paris se prononça à deux reprises (TA Paris 22 octobre 1996, n° 94-17605, Sté X : RJF 12/96 n° 1462, conclusions I. Brotons BDCF 5/96 p. 42 ; TA Paris 22 avril 1997, n° 94-15879, Sté européenne de participations industrielles : RJF 6/97 n° 596, conclusions F. Bossuroy BDCF 3/97 n° 67). Par ces deux jugements, qui suscitèrent bon nombre de commentaires (cf. notamment, P. Dibout note sous le jugement du TA de Paris du 22 octobre 1996 : Dr fisc. 96 c. 1497, M. Cozian « Haro sur le baudet... » : étude précitée), il estima que l'utilisation faite du dispositif institué par l'instruction du 13 janvier 1983 était constitutive d'un abus de droit, qui s'opposait à ce que la garantie prévue par l'article L 80 A du LPF jouât en faveur des contribuables concernés. Il refusa donc dans les deux cas d'accorder la décharge demandée, tout en exonérant les requérants dans la deuxième affaire de la pénalité de 80 %. Saisi d'une troisième affaire, le tribunal administratif d'Orléans, invité par son commissaire du Gouvernement, Mme Ledamoisel, à adopter la position inverse, préféra sagement, sur le fondement de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987, porter la question devant le Conseil d'État, en la formulant dans les termes suivants : « l'administration est-elle 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 une doctrine contenue dans une instruction publiée et non rapportée à la date des opérations en cause ? » (TA Orléans 9 décembre 1997, n° 95-1535, Sté SDMO : RJF 1/98 n° 86, conclusions C. Ledamoisel BDCF 1/98 p. 68).

Outre cette question de principe, formulée en termes très généraux, le Conseil d'État était saisi de cinq questions préjudicielles formulées par la cour d'appel de Paris. La première portait sur le caractère « valable » des certificats de crédits d'impôt délivrés par les gérants et dépositaires de « fonds turbo », et la deuxième sur la légalité de l'instruction du 13 janvier 1983 et sur son invocabilité au regard de l'article L 80 A du LPF. Les trois suivantes étaient moins générales, puisqu'elles invitaient le juge administratif à se prononcer, aux cas d'espèce, sur l'obligation du gérant et du dépositaire envers le Trésor, sur la réalité de l'abus de droit, et sur la solidarité entre souscripteurs, d'une part, et gérants et dépositaires, d'autre part.

Faisant application des règles traditionnelles de compétence, la Haute Assemblée a choisi de répondre aux deux premières de ces questions préjudicielles, qui portaient sur la légalité et l'interprétation d'actes dont le contentieux eût relevé du Conseil d'État, mais de renvoyer au tribunal administratif de Paris les trois dernières, qui l'auraient amenée à trancher des questions d'espèce. Cette dissociation pourrait paraître regrettable, car elle impose d'attendre

encore la réponse à certaines questions qui ne manqueront pas de se poser dans d'autres dossiers. Mais, outre qu'elle était dictée par les règles de compétence, elle était opportune, dès lors que le Conseil d'État, qui n'était pas saisi des dossiers au fond, ne disposait pas des éléments qui eussent été nécessaires à son appréciation. Elle ne devrait toutefois pas retarder la solution de ces affaires, puisque la cour d'appel avait en tout état de cause sursis à statuer jusqu'à ce que le litige fiscal soit définitivement tranché.

L'avis et la décision du 8 avril 1998 confirment, ce qui n'est guère une surprise, l'illégalité des dispositions sur le fondement desquelles s'est développé le phénomène des « fonds turbo » (I). Ils confirment également, de manière solennelle, l'interprétation extensive que le Conseil d'État fait de la notion d'abus de droit, tout en laissant quelques questions, à cet égard, en suspens (II). Mais au-delà de ces confirmations, ils jugent, de qui est nouveau, que la garantie de l'article L 80 A interdit à l'administration d'engager une procédure d'abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui se serait conformé aux termes d'une instruction administrative, alors même qu'il aurait néanmoins outrepassé la portée que l'administration entendait conférer à sa doctrine : nous reviendrons sur les termes du débat ainsi tranché, et sur la portée de choix qui a été fait (III). Cette réponse à la question centrale des affaires de « fonds turbo » ne clôt cependant pas le dossier : aussi nous faudra-t-il examiner quelles en seront les répercussions sur le plan des principes, et de quelle manière se présente la suite pratique des procédures (IV).

I – L'illégalité des dispositions ayant permis le développement des « fonds turbo », qui ne faisait guère de doutes, est confirmée

On ne peut réellement percevoir tous les enjeux de l'affaire des « fonds turbo » si l'on n'a pas, au préalable, mesuré les subtilités du régime spécial institué en matière de crédits d'impôt alloués aux porteurs de parts de fonds communs de placement. Celles-ci imposent de nuancer l'appréciation qu'on peut porter sur l'utilisation qui a été faite de ces dispositions, dont l'illégalité ne faisait par ailleurs aucun doute, et a été logiquement relevée par le Conseil d'État en réponse à l'une des questions préjudicielles formulées par la cour d'appel de Paris.

L'« assouplissement » institué par l'instruction du 13 janvier 1983

La loi n° 79-594 du 13 juillet 1979 définissait un fonds commun de placement, en son article 1er, comme une « copropriété de valeurs mobilières et de sommes placées à court terme ou à vue » dépourvue de la personnalité morale. Elle prévoyait, en son article 5, qu'il était « constitué à l'initiative de deux fondateurs », qui « assument les fonctions de gérant et de dépositaire » du portefeuille ainsi constitué. Elle disposait, en son article 4, que « chaque part du FCP correspond à une fraction des actifs compris dans le fonds » et, en son article 7, que « le nombre de parts s'accroît par souscription de parts nouvelles ou diminue du fait du rachat des parts antérieurement souscrites ». L'article 21 de cette loi prévoyait enfin que la répartition des produits du portefeuille devait avoir lieu dans les quatre mois suivant la clôture de chaque exercice du fonds, et s'effectuer « au prorata des droits des porteurs de parts dans le fonds ».

Cette règle, suivant laquelle chaque part existant à la date de la répartition doit recevoir un revenu égal, s'accordait cependant difficilement avec la variabilité de l'actif du fonds, liée à la possibilité, pour tout souscripteur, d'acheter ou de vendre

des parts à tout moment. L'équité aurait commandé, en effet, que la distribution des produits du FCP se fasse, schématiquement, au prorata de la durée de présence de chaque porteur de parts dans le fonds, afin d'éviter qu'un porteur entré dans le fonds la veille de la distribution – et dont le capital n'avait donc pas produit de revenus – bénéficiât de la même fraction des revenus du portefeuille qu'un souscripteur ayant investi depuis le début de l'exercice.

Aussi la loi du 13 juillet 1979 avait-elle prévu un mécanisme régulateur. La valeur liquidative d'une part étant calculée en divisant par le nombre de parts existantes le total obtenu par addition du capital investi et des revenus perçus par le fonds depuis le début de l'exercice, l'article 7 de la loi disposait que la partie du prix de chaque part nouvellement souscrite correspondant à la fraction des revenus déjà perçus par le fonds serait versée à un compte de régularisation, et incluse dans les sommes à distribuer. Ainsi, le revenu distribué au souscripteur entrant dans le fonds après la perception des produits du portefeuille englobait une somme incluse dans le prix d'achat acquitté par ce souscripteur. Ce revenu était égal à celui distribué au porteur de parts entré avant la perception des produits, mais on voit bien que l'ensemble du revenu de celui-ci était composé de véritables revenus, alors que celui du souscripteur « tardif » se composait en partie, en réalité, d'un capital transformé en « revenu » par un artifice comptable. Cet artifice comptable était d'ailleurs prolongé au niveau fiscal, l'article 26-I de la loi du 13 juillet 1979 prévoyant que la totalité de la somme reçue par le porteur de parts devait être considérée comme un revenu de capitaux mobiliers.

Au vu de ce dispositif, l'équité entre porteurs de parts était sauve du point de vue financier, mais elle ne l'était pas tout à fait du point de vue fiscal. Les revenus de FCP étaient en effet assortis, pour les actions, d'un avoir fiscal et, pour les obligations, d'un crédit d'impôt. Or la loi du 13 juillet 1979 disposait, en son article 26, que le montant total de ces avoirs fiscaux et crédits d'impôt, calculé à la clôture de l'exercice, devait être réparti entre tous les porteurs de parts, lors de la distribution, au prorata du revenu qu'ils percevaient. Ce revenu étant – artificiellement – égal pour l'ensemble des parts, quelle que soit leur date de souscription, on conçoit aisément que la répartition égalitaire du montant total de crédits d'impôt pénalisait les porteurs des parts souscrites avant la clôture de l'exercice (sur la base desquelles ce montant total de crédits d'impôt avait été calculé) au bénéfice des souscripteurs « tardifs » (qui profitaient d'une partie de ce crédit d'impôt, alors que leur « revenu » n'en avait pas généré).

C'est pour éviter cette « dilution » du *crédit d'impôt* au détriment des porteurs de parts « anciens » et faciliter la gestion des FCP que l'administration décida, par l'instruction 4 K-1-83 du 13 janvier 1983, d'étendre aux FCP une « mesure d'assouplissement » qui existait pour les SICAV depuis 1969. Cette mesure consistait à calculer le crédit d'impôt par part à la clôture de l'exercice, et à attribuer ce crédit d'impôt unitaire à tous les porteurs de parts présents à la date de la distribution, y compris ceux entrés dans le FCP postérieurement à la date de clôture de l'exercice.

Cette tolérance, aboutissant à la création de crédits d'impôt gratuits, pouvait apparaître acceptable au Trésor. En effet, le crédit d'impôt gratuit attribué aux porteurs de parts entrés après la clôture de l'exercice devait être, à ses yeux, compensé par l'imposition, nécessairement supérieure, de la fraction de capital investi redistribuée, rebaptisée « revenu », dont nous avons parlé plus haut. Mais c'était sans compter sur le mécanisme des *opérations « autour du coupon »*, consistant à revendre une obligation, acquise juste avant la distribution du coupon, immédiatement après celle-ci.

Les opérations « autour du coupon » se sont particulièrement développées du fait de l'existence d'un marché des crédits d'impôt. Le principe en est simple : une entreprise qui ne peut déduire les crédits d'impôt liés à ses revenus obliga-

taires de son impôt sur les sociétés, parce qu'elle n'est pas assujettie à celui-ci ou parce que son bénéfice est insuffisant, vend sur ce marché les obligations qu'elle détient, quelque temps avant le détachement du coupon, à une entreprise qui pourra imputer le crédit d'impôt attaché à ce coupon. Le prix de vente inclut la valeur de l'obligation (valeur faciale et valeur du coupon à distribuer), mais aussi une fraction – déterminée par le marché – du crédit d'impôt attaché à ce coupon, que l'entreprise acquérante pourra déduire de son imposition. Si l'entreprise vendeuse rachète le titre le lendemain de la distribution du coupon, le solde de cette opération est positif pour les deux parties : pour l'entreprise initialement vendeuse, il y a à la fois plus-value en capital (le cours de l'obligation après distribution du coupon est amputé d'à peu près la valeur de celui-ci) et « récupération » d'une partie de la valeur du crédit d'impôt qui serait sinon tombé en non-valeur ; pour l'entreprise initialement acquéreuse, la perception du coupon compense à peu près la moins-value en capital, et le gain résulte de la différence entre la valeur du crédit d'impôt et le prix d'achat de celui-ci.

On le voit, la possibilité d'une telle opération augmente considérablement les avantages susceptibles d'être tirés du crédit d'impôt gratuit institué par l'instruction du 13 janvier 1983. En effet, un souscripteur qui achète sa part juste avant la distribution (assortie d'un crédit d'impôt gratuit), et qui la revend juste après celle-ci, réalise une moins-value en capital qui compense globalement le « revenu » tiré de la distribution : l'opération présentant un solde à peu près nul, elle n'abonde guère l'assiette de l'impôt sur les sociétés, alors que le Trésor pensait sans doute « récupérer », via l'imposition de ce « revenu », l'équivalent du crédit d'impôt gratuitement alloué. Ce dernier, en revanche, reste acquis au souscripteur ...

Le phénomène des « fonds turbo »

La conjonction de ce marché des opérations « autour du coupon » et de la tolérance instituée par l'administration allait rapidement être exploitée par des financiers astucieux. Ils proposèrent à leur clientèle des fonds spécialement conçus pour maximiser l'avantage dont nous venons de parler.

Pendant une phase que les magistrats de la Cour des comptes ont intitulée « *phase de couveuse* », la composition du fonds se limitait à quelques parts correspondant à un actif de 2,5 millions de francs, soit le minimum réglementaire. Le gérant du fonds procédait exclusivement à des opérations « autour du coupon », se traduisant, comme nous l'avons expliqué, par des moins-values en capital compensées par des revenus obligataires assortis de crédits d'impôt. En multipliant ces opérations, il transformait la structure de l'actif du fonds, le poste « capital investi » se vidant au profit du poste « revenu des placements ». A l'issue de cette phase « de couveuse », c'est-à-dire à la clôture de l'exercice, il n'était pas rare que la valeur en capital de la part représente moins de 10 % de sa valeur liquidative, tandis que le revenu distribuable en représentait plus de 90 %, le crédit d'impôt dont elle était assortie approchant 50 % du revenu par part, maximum réglementairement autorisé.

Après la clôture de l'exercice commençait la phase intitulée « *phase d'explosion* ». Le gérant sollicitait des souscriptions massives, portant l'actif du fonds jusqu'à la limite réglementaire de 500 millions de francs. Chaque part nouvellement souscrite se voyait attribuer lors de la distribution, en vertu de la tolérance instituée par la doctrine administrative, un crédit d'impôt gratuit égal au crédit d'impôt par part calculé à la clôture de l'exercice, dont nous avons vu qu'il était, en proportion de la valeur liquidative de la part, considérable. Dans l'espèce jugée par le tribunal administratif de Paris le 22 octobre 1996, le FCP était constitué, à la clôture de l'exercice, de 1 766 parts, chacune assortie d'un crédit d'impôt de 405 francs, soit un total de 1 762 85 francs. Il avait

ensuite enregistré une souscription de 448 974 parts nouvelles : lors de la distribution, les crédits d'impôt transférés s'élevaient donc élevés à ... 182 360 388 francs.

Il suffisait aux souscripteurs de revendre leurs parts le lendemain de la distribution, et le tour était joué ! Leur moins-value en capital compensant à peu près le revenu par part distribué, le solde de l'opération était quasiment nul pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés qu'ils devaient acquitter. En revanche, ils demeuraient titulaires d'une faramineuse quantité de crédits d'impôt : le bénéfice net de l'opération était égal au montant de ces crédits d'impôt (cependant diminué de l'impôt sur les sociétés acquitté sur ce crédit d'impôt, imposable à l'IS en vertu de l'article 26-I de la loi de 1979).

Les souscripteurs n'étaient évidemment pas les seuls bénéficiaires de l'opération. Le gérant et le dépositaire du FCP, qui avaient imaginé le mécanisme, en profitaient également. On sait que leur rémunération était réglementairement limitée à 4 % de la transaction, ce qui ne représentait qu'une part infime des bénéfices réalisés par les souscripteurs, très en deçà, en tout cas, du « prix » habituellement payé sur le marché du crédit d'impôt. Aussi le souscripteur versait-il généralement au gérant et au dépositaire une rémunération complémentaire, par des voies détournées, en acceptant, par exemple, de réaliser des moins-values à l'occasion de transactions opérées sur des titres détenus par les intéressés. Dans l'espèce jugée par le tribunal administratif de Paris le 22 avril 1997, le souscripteur, après avoir acheté 3000 parts du FCP, pour une valeur de 16 013 610 F, les avait revendues quinze jours plus tard pour la somme de 2 112 960 F, après avoir touché un coupon de 13 950 000 F, assorti de 6 900 000 F de crédits d'impôt. La commission versée à la société intermédiaire s'élevait à 4 068 473 F.

Une illégalité qui ne faisait guère de doutes

L'illégalité des dispositions de l'instruction du 13 janvier 1983 découle directement de leur caractère dérogatoire à la loi. Celle-ci prévoit en effet (article 199 ter A du CGI, issu de l'article 26 de la loi du 13 juillet 1979) que « pour chaque année, le gérant du fonds calcule la somme totale [de crédits d'impôt] à l'imputation de laquelle les produits encaissés par le fonds donnent droit », et que « le droit à imputation de chaque porteur est déterminé en proportion de sa quote-part dans la répartition faite au titre de l'année ». Le même article précise que « ce droit à imputation ne peut excéder celui auquel l'intéressé aurait pu prétendre s'il avait perçu directement sa quote-part des mêmes produits ».

Comme d'avisés commentateurs l'ont relevé (cf. notamment, H. de Feydeau, « Fonds turbo, où est la responsabilité ? » : Dr. fisc. 28/97 p. 916), la loi du 13 juillet 1979 comportait certes une faille qui n'est pas sans rappeler celle ouverte par l'instruction. C'est en effet la loi elle-même, on l'a vu, qui prévoyait l'octroi d'un crédit d'impôt à tous les souscripteurs, y compris ceux entrant dans le fonds après la clôture de l'exercice. Ce mécanisme, combiné à la possibilité d'opérations autour du coupon générant une moins-value déductible du résultat, permettait déjà à un souscripteur achetant et revendant sa part autour de la date de distribution de dégager un gain purement fiscal, sous la forme du crédit d'impôt acquis au cours de cet aller-retour. Mais ce mécanisme jouait en réalité, on l'a vu, au détriment des porteurs de parts plus anciens, puisque les nouveaux arrivants profitaient d'une partie du crédit d'impôt global auquel donnaient droit les revenus du portefeuille en fin d'exercice, alors que leur placement n'avait généré aucun revenu réel, et donc aucun crédit d'impôt. En d'autres termes, les nouveaux arrivants prenaient une part du gâteau, mais le gâteau restait le même qu'avant leur arrivée.

L'effet de l'instruction du 13 janvier 1983 était au contraire de gonfler artificiellement ce gâteau. En vertu de cette

instruction, comme le relève d'ailleurs le même commentateur, « l'économie d'impôt réalisée par le nouveau porteur ne se fait pas au détriment des porteurs de parts anciens, [mais] est désormais à la charge du Trésor ». Légitime ou non (le crédit d'impôt gratuit venait simplement compenser, en théorie, l'imposition ultérieure du revenu fictif constitué par la reprise d'apports inscrits au compte de régularisation), le mécanisme institué par l'instruction ne s'en démarque pas moins du dispositif prévu par la loi, qui interdit clairement au gérant de délivrer des certificats de crédits d'impôt au-delà de la somme des crédits d'impôt attachés aux revenus perçus par le fonds. Or l'on sait que, quelles qu'en soient les motivations, l'administration n'a en aucun cas compétence pour ajouter, par voie de circulaire, aux dispositions législatives en vigueur.

Le Conseil d'État n'a fait que tirer les conséquences inéluctables de ce constat en jugeant, en réponse à la deuxième question préjudicielle formulée par la cour d'appel de Paris, que « dans la mesure où elles ont pour conséquence [...] de permettre l'imputation par les porteurs de parts d'un montant global de crédit d'impôt supérieur au montant total attaché aux revenus perçus par le fonds, [les] dispositions de l'instruction du 13 janvier 1983 ajoutent aux dispositions législatives [...] et sont, par suite, illégales ». Les crédits d'impôt dont étaient titulaires les souscripteurs de parts de « fonds turbo » ayant été délivrés sur le fondement de ces dispositions illégales, la Haute Assemblée, en bonne logique, en a conclu, en réponse à la première question préjudicielle, qu'ils ne pouvaient, « par suite, être tenus pour valablement établis au regard des règles légalement en vigueur ».

Mais, ce faisant, elle ne se prononçait que sur la légalité des crédits d'impôt. La question de savoir si les contribuables pouvaient néanmoins s'en prévaloir, qui figurait en filigrane du terme « valable » employé par la cour d'appel de Paris, et qui rejoignait celle portant sur la possibilité, pour les contribuables, de se prévaloir de l'instruction en dépit de son illégalité, n'était pas pour autant tranchée.

La réponse à ces interrogations dépendait en effet de celle qui serait apportée à la question de principe posée par le tribunal administratif d'Orléans, qui était de savoir si, de manière générale, la garantie instituée par l'article L 80 A faisait obstacle à ce que la procédure de redressement pour abus de droit fût engagée à l'encontre de contribuables qui auraient simplement appliqué la doctrine administrative.

II – La validation partielle d'une interprétation extensive des dispositions de l'article L 64 du LPF laisse quelques questions en suspens

Avant de revenir à cette question, et à la réponse qui lui a été apportée par la Haute Assemblée, il nous semble intéressant de nous pencher quelques instants sur la définition de l'abus de droit, telle qu'elle a été solennellement réaffirmée par la plus haute formation du Conseil d'État statuant au contentieux. Cette définition témoigne en effet de la persistance d'une conception extensive de la notion d'abus de droit, en dépit des critiques qui ont pu lui être adressées. Mais elle laisse un certain nombre de questions, dont certaines se posaient directement dans les affaires de « fonds turbo », en suspens.

La notion d'abus de droit a été étendue par la jurisprudence aux cas de « fraude à la loi »

Bien qu'il n'y fût pas tenu par la demande d'avis elle-même, le Conseil d'État a explicitement rappelé l'interprétation qu'il donne de la notion d'abus de droit. Il écrit en effet que l'administration, lorsqu'elle fait usage des pouvoirs que lui confère l'article L 64 du LPF, « est fondée à écarter comme

ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes, même s'ils n'ont pas un caractère fictif, 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 ».

Cette définition de l'abus de droit va bien au-delà de la portée initialement conférée à cette notion par certains spécialistes (cf. M. Cozian, « la gestion fiscale de l'entreprise » : RJF 5/80 p. 202), et confirme s'il en était besoin la conception extensive de cette notion explicitement entérinée par l'évolution jurisprudentielle des vingt dernières années.

Il n'a jamais fait de doute que la notion d'abus de droit recouvrait celle de *simulation, au sens du droit civil*. Elle visait donc à réprimer les actes fictifs, tels que les fausses factures ou les baux fictifs (CE 11 octobre 1978, n° 6744 : RJF 11/78 p. 328, conclusions B. Martin Laprade Dr. fisc. 20/79 c. 1023), les actes déguisés, tels qu'une donation déguisée en vente ou une cession de droits sociaux déguisant une cession d'entreprise, ou encore l'intervention d'un prête-nom, qualifiée en droit civil d'interposition de personne (CE 20 février 1974, n° 83270 : Dupont 1974 p. 201, conclusions D. Mandelkern Dr. fisc. 30/74 c. 958). Le juge, confronté à de tels actes, s'applique à « rechercher si cette situation de droit recouvre une réalité économique différente » (CE 23 février 1979, n° 6688, Gamon : RJF 4/79 n° 242).

La *fictivité juridique* n'est toutefois sanctionnée sur le terrain de l'abus de droit que si elle *s'accompagne d'une manœuvre*, révélatrice de la dissimulation exigée par l'article L 64 du LPF. Comme le rappelait Mme Liébert-Champagne (conclusions sur l'affaire CE 21 juillet 1989, n° 59970, Plén., Bendjador : RJF 8-9/89 n° 998, conclusions Dr. fisc. 1/90 c. 28), le juge ne sanctionne pas sur ce terrain ce qui relève d'une simple requalification de contrats non dénoncés comme fictifs (CE 20 mai 1981, n° 21495 : RJF 7-8/81 n° 651 ; CE 26 juillet 1982, n° 26131, Plén. : RJF 10/82 n° 933 ; CE 6 mai 1985, n° 44832 : RJF 7/85 n° 1025a), ou ce qui relève de la requalification de sommes sans remise en cause du contrat (CE 24 octobre 1960, n° 45449, Sté les Grands Bazars : Lebon p. 553, concernant des rémunérations excessives ; CE 8 novembre 1961, n° 37852, Sté des établissements C : Lebon T. p. 1002, concernant des redevances de brevet excessives ; CE 8 juin 1988, n° 28440, Athias : Lebon T. p. 715, concernant un prix de cession minoré).

Mais l'abus de droit recouvre, outre la fictivité juridique, la *fictivité économique*. La doctrine considère généralement que la consécration de cette deuxième dimension remonte à 1981. C'est à cette date, en effet, que la définition reprise quasiment mot pour mot par l'avis du 8 avril 1998 a été pour la première fois énoncée par une décision (CE 10 juin 1981, n° 19079, Plén. : RJF 9/81 n° 787, conclusions Lobry Dr. fisc. 48-49/81 c. 2187) qui, aux yeux des commentateurs, étendait le champ d'application de l'article L 64 aux hypothèses de « fraude à la loi ».

Le *concept jurisprudentiel de fraude à la loi* est, comme le rappelait G. Goulard dans ses conclusions, utilisé depuis fort longtemps en contentieux administratif général pour sanctionner l'application d'une disposition légale conforme à sa lettre mais contraire à l'esprit dans lequel elle a été instituée. Mme Y. Moreau, dans ses conclusions sur l'affaire « CNCL c/ SA TF1 » (publiées sous CE 20 janvier 1989, Section : Lebon p. 9 ; chronique MM. Azibert et de Boisdeffre, AJDA 1989 p. 138), indiquait que « la fraude à la loi [...] s'apparente au détournement de pouvoir [...] que la jurisprudence connaît bien mais qui ne s'applique qu'aux actes administratifs ». Elle rappelait que cette notion visait les cas dans lesquels « les administrés [...], à seule fin d'obtenir les avantages attachés à la situation qui, en vertu d'un texte, y

ouvre droit, [...] se placent dans cette situation et en revendiquent le bénéfice tout en refusant la contrepartie que le législateur avait en vue lorsqu'il a prévu les avantages correspondants » (M. Odent, Cours de contentieux administratif, éd. 1978, p. 1921), ou encore les cas dans lesquels « l'idée du refus de la contrepartie normale d'un texte ou d'une situation apparaît moins, mais est alors relayée par l'idée d'une manœuvre pour tourner la loi ou la vider de son objet » (D. Labetoulle, conclusions publiées sous CE 18 mars 1983, Garde des Sceaux c/ Muziotti : Lebon p. 112) (2).

En matière fiscale, le Conseil d'État, après avoir explicitement consacré en 1981 l'extension de la procédure de l'article L 64 aux cas de « fraude à la loi », a ensuite érigé celle-ci en critère autonome de l'abus de droit (CE 3 octobre 1984, n° 38987 : RJF 12/84 n° 1453). La Cour de cassation a suivi le même mouvement : après avoir retenu la fraude à la loi comme élément constitutif de l'abus de droit (Cass. com. 3 novembre 1983 : Bull. civ. IV n° 288 ; Cass. com. 16 octobre 1984 : RJF 2/85 n° 342), elle en a elle aussi fait un critère autonome de l'abus de droit (Cass. com. 19 avril 1988, n° 86-19079 : RJF 2/89 n° 250 ; Cass. com. 24 avril 1990, n° 556 P : RJF 6/90 n° 767).

Mais le Conseil d'État exige, pour reconnaître le caractère abusif d'une opération, que celle-ci ait été dictée par une *motivation exclusivement fiscale* (CE 22 juin 1983, n° 32956 : RJF 8-9/83 p. 471 avec chronique P.-F. Racine p. 423). Il a donc, par exemple, censuré pour erreur de droit un arrêt de cour administrative d'appel qui estimait l'abus de droit constitué au motif que l'acte en cause avait un but principalement fiscal, alors que ce but doit être exclusif (CE 29 décembre 1995, n° 133251, Jomini : RJF 2/96 n° 231 avec conclusions G. Bachelier p. 94). La Cour de cassation, qui adopte la même exigence, déduit de l'existence d'effets non fiscaux l'impossibilité de conclure aux motifs exclusivement fiscaux de l'opération incriminée, et refuse alors de regarder l'abus de droit comme établi (Cass. com. 10 décembre 1996, n° 2084P, RMC France : RJF 2/97 n° 186, note P. Dibout Dr. fisc. 17/97 c. 471).

La condition de motivation exclusivement fiscale pose cependant problème dans le cas où l'abus de droit invoqué porte sur *l'utilisation de mesures d'incitation fiscale*. Le Conseil d'État, allant jusqu'au bout de la logique dans laquelle il s'était engagé, a choisi, dans une telle hypothèse, de regarder comme une fraude à la loi la violation des intentions du législateur. Il a en effet admis l'existence d'un abus de droit lorsque des dispositions législatives accordant des avantages fiscaux dérogatoires au droit commun dans un but d'intérêt général avaient été utilisées dans des conditions telles que le but en vue duquel ces avantages avaient été prévus n'avait pas été atteint (CE 3 février 1984, n° 38230, Plén., Bilger Gillet : RJF 4/84 n° 499, conclusions Dr. fisc. 26/84 c. 1278). Dans cette affaire, où le contribuable avait procédé à la vente et au rachat immédiat d'actions, à un prix anormalement bas, dans le seul but de les placer sous le régime fiscal favorable de l'engagement d'épargne à long terme, le commissaire du Gouvernement, Mme Latournerie, relevait qu'il était difficile de reprocher à l'intéressé d'user « à des fins exclusivement fiscales » d'un mécanisme qui ne présentait précisément qu'un intérêt fiscal. Elle concluait toutefois à l'existence d'un abus de droit, en estimant que l'engagement d'épargne à long terme était fictif. Mais il nous semble, et nous nous séparons sur ce point de l'interprétation

(2) Aux exemples de condamnation d'une fraude à la loi rappelés par G. Goulard, on peut ajouter celui du refus du juge d'annuler une décision de refus d'une carte de résident au conjoint étranger d'un ressortissant français dès lors que le mariage n'a été contracté qu'en vue d'obtenir un titre de séjour (Avis CE 9 octobre 1992, Section, Abihilali : Lebon, p. 363) ou encore le refus du juge d'annuler le refus d'un permis de construire à un propriétaire qui avait abattu des arbres dans le seul but d'échapper aux conséquences de l'application d'un article du POS communal (CE 23 juillet 1997, Bourgon : à paraître au Lebon).

qu'en donne G. Goulard dans ses conclusions sur les affaires visées en tête de cette chronique, que la décision elle-même ne se place pas sur le terrain de l'acte fictif, le Conseil d'État se contentant d'admettre l'abus de droit au motif que l'opération du contribuable « [n'entraîne] pas dans le champ d'application des mesures d'encouragement à l'épargne décidées par le législateur ».

Ainsi, aux yeux du Conseil d'État, il y a abus de droit lorsque les actes en cause sont soit fictifs, soit formellement conformes aux dispositions appliquées, mais motivés par une intention différente de celle qui animait l'auteur de ces dispositions. Dans cette deuxième hypothèse, l'abus de droit est établi par une motivation exclusivement fiscale s'il ne s'agit pas de dispositions incitatives, et lorsque le contribuable utilise les avantages fiscaux dans un but manifestement autre que celui visé par leur concepteur s'il s'agit de dispositions incitatives.

Une extension confirmée en dépit des critiques qui lui ont été adressées

Des critiques de principe ont été adressées à cette conception extensive. D'une part, certains estiment que la reconnaissance d'une « fraude d'intention » ne peut aboutir qu'à une contradiction ingérable lorsqu'il s'agit d'apprécier la mise en œuvre de dispositions fiscales incitatives, puisqu'on voit mal pourquoi le contribuable en ferait usage sinon pour profiter de l'avantage fiscal qu'elles instituent (cf. J. Turot, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques – ou l'abus de droit rampant » : RJF 8-9/89 p. 458). D'autre part, certains avancent que la reconnaissance d'une fraude d'intention implique une interprétation finaliste tant des dispositions applicables que de l'opération litigieuse elle-même, et que le caractère variable, selon les juges et l'époque, d'une telle interprétation, n'est pas tolérable au regard de l'extrême sévérité qui caractérise la répression de l'abus de droit.

Les risques de divergence d'interprétation sont réels mais nous semblent, en pratique, limités. On peut relever, par exemple, que la cour administrative d'appel de Lyon, dans une affaire en tous points semblable à celle tranchée par le Conseil d'État par sa décision Bilger Gillet du 3 février 1984, précitée, a estimé que l'abus de droit n'était pas constitué (CAA Lyon 8 mars 1993, n° 91-158, Cancalon : RJF 5/93 n° 659). Faisant application du même régime, là où le Conseil d'État juge que le mouvement de va-et-vient incriminé « n'entre pas dans le champ d'application des mesures d'encouragement à l'épargne décidées par le législateur », la cour administrative d'appel de Lyon juge qu'un mouvement similaire n'est pas constitutif d'abus de droit, en indiquant que le législateur avait pour intention de « favoriser la stabilisation et le développement de l'épargne investie en valeurs mobilières » et en relevant qu'il « n'a[vait] pas subordonné les avantages qu'il instituait à la condition que les contribuables ne réduisent pas, corrélativement à leur engagement d'épargne, le portefeuille d'actions qu'ils détenaient par ailleurs ». L'origine de la divergence tient bien, à s'en tenir à la décision et à l'arrêt, à une interprétation moins exigeante du texte fiscal dans le deuxième cas, où la cour, contrairement au Conseil d'État, admet que l'« encouragement », à défaut de précision contraire, n'exclut pas la « stabilisation ». Mais, comme l'ont relevé les commentateurs, dans l'espèce tranchée par le Conseil d'État, le prix de vente et de rachat des titres était anormalement bas, ce qui n'était pas le cas dans l'espèce examinée par la cour administrative d'appel de Lyon, où les titres étaient vendus puis rachetés à leur vrai cours. Dans le premier cas, la plus-value latente échappait donc à l'imposition au taux normal, alors que dans le second, seule la plus-value ultérieure bénéficiait du régime favorable. Au-delà des nuances d'interprétation des textes, c'est sans doute par cette différence bien réelle que s'explique la divergence apparente des solutions.

La critique de la conception extensive de la notion d'abus de droit a toutefois été, sinon enrichie, du moins renouvelée avec la reconnaissance du caractère « quasi pénal » des sanctions fiscales.

La notion de « fraude d'intention » a été critiquée comme imposant « une [...] approche téléologique [des actes du contribuable qui] relève de la géométrie variable et ne saurait avoir sa place en matière pénale, toute dominée qu'elle est et qu'elle doit l'être par la rigueur de l'interprétation pour que le doute – si doute il y a – doive profiter au contribuable qui est aussi un justiciable » (N. Andreae & D. Carreau, « Droits de l'homme et répression des abus de droit » Dr. fisc. 97 n° 11). En outre, comme le rappelait G. Goulard dans ses conclusions sur les affaires ici commentées (3), parmi les principes généraux dont le Conseil d'État a admis qu'ils s'appliquaient aux litiges relatifs aux pénalités fiscales (Avis CE 31 mars 1995, n° 164008, Section, SARL Auto-Industrie Méric : RJF 5/95 p. 623 avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 326 ; Avis CE 5 avril 1996, n° 176611, Houdmond : RJF 5/96 n° 607, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 3/96 p. 63), figure notamment « le principe d'interprétation stricte de la loi pénale, résultant [...] de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 ».

Or, il est vrai que, prises à la lettre, les dispositions de l'article L 64 du LPF, qui parlent de dissimulation ou de déguisement, ne semblent pas viser les cas de fraude à la loi, où il n'y a pas d'opération dissimulée ou déguisée, mais seulement, comme on l'a vu, une opération dont la motivation est exclusivement fiscale et contraire à l'intention du législateur.

Il n'est pas certain, par ailleurs, que les hypothèses de fraude à la loi aient été envisagées par les auteurs de l'article 156 quinquies du CGI, première version de l'actuel article L 64 du LPF (4). La circulaire du 31 octobre 1941, dont on peut penser, étant donné le contexte de l'époque, qu'elle exprime les intentions des auteurs de l'article 156 quinquies du CGI autant qu'elle commente cet article, indique que « parmi les fraudes que le nouveau texte tend à réprimer, on peut citer notamment celle qui consiste, de la part d'un contribuable, à acquérir un immeuble à son nom et à le revendre immédiatement ou dans un court délai à la société qu'il contrôle, moyennant une somme très supérieure au prix d'achat [...] » ou encore celle qui consiste pour une société à consentir « systématiquement des avances en compte courant ou des prêts sans intérêts à leurs dirigeants et principaux associés au lieu de leur distribuer les bénéfices réalisés [...] ». Ces exemples, et les autres, ont tous trait à des opérations déguisées ou dissimulées. Seule la conclusion de la circulaire est plus générale, mais souligne le caractère exceptionnel du dispositif : « cette disposition exorbitante du droit commun ne doit être invoquée qu'à bon escient et pour faire échec à des combinaisons ayant pour but et pour effet d'éluider l'impôt ».

Dans ses conclusions sur l'affaire de Plénière de 1981, M. Lobry indiquait d'ailleurs que l'article 1649 quinquies B du CGI, repris de l'ancien article 156 quinquies, « n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir pour l'exercice de son activité économique le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal », soulignant qu'il « ne vise nullement à réprimer l'habileté fiscale des contribuables », et précisait que : « [ce que cet article] interdit ou

(3) En abordant toutefois une autre question, qui était celle du champ d'application de l'article L 64 du LPF (cf. infra).

(4) La loi du 27 décembre 1963 a unifié le régime issu de la loi du 13 juillet 1925, relative à l'abus de droit en matière de droits d'enregistrement, et de celle du 13 février 1941 au sein des articles 1649 quinquies B et 1732 du CGI. Ce régime a été étendu en 1981 à l'impôt sur la fortune. La loi du 8 juillet 1987 l'a transféré aux articles L 64 et L 64 A du LPF et l'a complété par la procédure du rescrit de l'article L 64 B.

plus exactement sanctionne, c'est la dissimulation juridique, c'est-à-dire la création d'une situation juridique purement artificielle, qui camoufle une situation au titre de laquelle des impositions sont légalement dues et qui continue d'exister derrière les apparences juridiques créées ».

Mais on relèvera, d'une part, qu'il est d'ordinaire assez aisé de distinguer ce qui relève de la trahison des intentions du législateur de ce qui relève de la bonne gestion fiscale. Le risque de variabilité dénoncé est en tout état de cause inhérent non pas aux pouvoirs du juge dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, mais à son pouvoir général d'interprétation de la loi fiscale. En outre, l'approche extensive de la notion d'abus de droit – approche extensive qui n'est pas systématiquement exclue en matière pénale, la récente confirmation par la Cour de cassation de sa conception large de l'abus de biens sociaux étant là pour en témoigner si besoin était – peut se prévaloir, nous semble-t-il, de l'esprit des dispositions qui régissent la répression d'un tel abus en matière fiscale.

Les premiers commentateurs de ces dispositions, comme le rappelle M. Cozian (« La gestion fiscale de l'entreprise » : RJF 5/80 p. 90) y voyaient d'ailleurs bien un outil de lutte contre la fraude à la loi. La jurisprudence ne confirme cependant pas explicitement, avant 1981, cette interprétation : si quelques décisions adoptent une formulation assez générale (CE 29 janvier 1964, n° 47515, Sieur D. : Lebon p. 57), et se réfèrent, par exemple « aux opérations aboutissant, sous couvert d'actes juridiques régulièrement conclus, à faire échapper à l'impôt des sommes normalement imposables » (CE 3 février 1971, n° 74352 : Dupont 1971 p. 190, conclusions Dufour Dr. fisc. 71 c. 933), il nous semble qu'elles visent toutes des cas d'actes fictifs. Toutefois, dans ses conclusions sur la première affaire mettant en cause les dispositions législatives relatives à l'abus de droit (CE 5 novembre 1955, n° 23323, Section : Dupont 1956 p. 101), le commissaire du Gouvernement, M. Boitreau, mentionne le critère de la fraude à la loi, indiquant qu'« il n'est pas établi que les cessions de parts n'aient eu pour objet que de permettre au sieur B d'échapper à ses obligations fiscales. L'administration ne montre pas clairement les buts que se sont proposés les cocontractants en signant ces actes juridiques dont elle ne conteste pas la licéité du point de vue du droit privé ». Comme le souligne O. Fouquet, « cette interprétation paraît en définitive consubstantielle au texte dans la mesure où le passage du montage fictif au montage tout court se fait par gradations insensibles » (O. Fouquet, in « Optimisation fiscale et abus de droit » : Éditions EFE, Litec, 1990 p. 53).

En tout état de cause, la Haute Assemblée, en reprenant quasiment mot pour mot, dans son avis du 8 avril 1998, les termes de la décision de 1981, confirme que les critiques qui ont été adressées à la conception extensive de la notion d'abus de droit ne lui semblent pas fondées. Mais on ne saurait pousser trop loin la signification de cette confirmation : elle ne vaut pas réponse, nous semble-t-il, à d'autres questions relatives à la procédure d'abus de droit qui planaient dans l'affaire des fonds turbo mais que la solution finalement retenue par le Conseil d'État ne lui a pas permis de trancher.

Une confirmation seulement partielle qui laisse quelques questions en suspens

Ces questions sont au nombre de trois. Tout d'abord, dans les affaires de « fonds turbo », la condition de motivation exclusivement fiscale était-elle remplie ? Ensuite, les manipulations incriminées, qui n'aboutissaient pas à diminuer l'assiette de l'impôt, entraînaient-elles dans le champ d'application de l'article L 64 du LPF ? Enfin, si tel n'était pas le cas, l'administration aurait-elle pu néanmoins procéder à une requalification sur le fondement de pouvoirs généraux plus larges que ceux qu'elle tient de cet article ?

Une réponse négative aux deux premières de ces questions aurait permis d'éviter d'entrer dans le débat relatif à l'articulation entre garanties du contribuable ayant appliqué la doctrine administrative et abus de droit. Il nous semble cependant impossible de tirer quelque *a contrario* que ce soit du fait que le Conseil d'État a jugé nécessaire de trancher ce débat.

D'une part, en effet, le choix de renvoyer certaines questions préjudicielles au tribunal administratif de Paris, et notamment la quatrième de ces questions, qui portait sur l'existence d'un abus de droit dans les affaires en cause, témoigne seulement du souci du Conseil d'État de respecter, comme l'y invitait son commissaire du Gouvernement, les règles de compétence traditionnelles et, ce faisant, de ne pas empiéter sur la compétence des juges du fond. D'autre part, il nous semble que le Conseil d'État, dans son avis, s'en est tenu à la question de principe qui lui était posée, sans se préoccuper de savoir si, dans des dossiers dont il ne disposait d'ailleurs pas, telle ou telle condition de la reconnaissance de l'abus de droit était ou non, par ailleurs, satisfaite. Il arrive certes au Conseil d'État de refuser de répondre à une demande d'avis lorsqu'il estime que la question posée n'entre pas dans les prévisions de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1987 (Avis CE 6 octobre 1995, n° 169666, Section, Chevillon : Lebon p. 350), mais il n'a jamais, à notre connaissance, refusé de répondre à une demande d'avis au motif que la question ne se posait pas au regard des circonstances de l'espèce.

Il nous semble donc qu'il faut regarder ces questions comme réservées. Puisqu'elles sont désormais sans intérêt pour les procédures engagées sur les affaires de « fonds turbo », nous n'y reviendrons pas longuement. Mais il nous semble utile de signaler les difficultés qu'elles présentent, qui pourraient se retrouver dans d'autres espèces.

La condition d'une motivation exclusivement fiscale

La qualification d'abus de droit, s'agissant des cas de fraude à la loi, est subordonnée à la constatation d'une motivation exclusivement fiscale de l'opération considérée. Cette condition, qui figure encore dans l'avis du 8 avril 1998, est, nous l'avons vu, formulée en termes tout à fait stricts. On peut donc se demander si, dans certaines affaires de « fonds turbo » déjà examinées, elle n'aurait pas dû conduire à écarter la qualification d'abus de droit, s'agissant d'opérations dont la rentabilité financière – hors « rendement fiscal » – n'était pas forcément négligeable, surtout si l'on rapporte le produit purement financier à la durée du placement.

Dans l'espèce jugée par le tribunal administratif de Paris le 22 octobre 1996, les faits ne sont pas très clairs, et ne permettent donc pas de tirer une conclusion ferme (5). Dans l'espèce jugée par ce même tribunal le 22 avril 1997, en revanche, il apparaît nettement que l'opération a dégagé une plus-value strictement financière qui s'est élevée, au regard des chiffres que nous avons rappelés (cf. p. 362), à 48 550 F, à rapporter à un placement de 16 millions de francs, soit un rendement de 0,3 %. Cela peut paraître

(5) Le jugement et les conclusions se rejoignent pour indiquer d'une part que la société en cause, qui avait souscrit 9754 parts après la clôture de l'exercice, pour un montant total de 9 982 049 F, les avait revendues deux jours plus tard pour un montant de 608 162 F, et, d'autre part, que le montant de crédits d'impôt dont était assorti le coupon était de 3 946 273 F. Mais ils ne concordent pas sur le montant des distributions, puisque le jugement fait état de 9 822 048 F, là où le commissaire du Gouvernement fait état de 9 376 130 F. Ce dernier précise en outre que la société avait par ailleurs acquitté un droit d'entrée de 117 320 F. Si l'on reprend les chiffres du jugement, l'opération a dégagé une plus-value financière de 330 841 F, soit un rendement de près de 3,3 % pour un placement de seulement deux jours, ce qui serait plus qu'honorable... ; mais si on reprend ceux du commissaire du Gouvernement – qui nous semblent plus fiables, car ils expliquent, si l'on fait abstraction du droit d'entrée, la mention d'une « distribution supérieure de 2 243 F seulement au prix d'achat des parts » qui figure dans le jugement – l'opération a dégagé, si l'on tient compte du droit d'entrée, une moins-value financière de 115 077 F, et le but en était donc effectivement exclusivement fiscal.

maigre, mais il convient de rappeler que la durée du placement était de 15 jours seulement.

Il convient en outre, pour comparer les motivations « financières » et les motivations « fiscales » des souscripteurs de « fonds turbo », de relativiser le rendement purement fiscal qu'ils ont tiré de leur placement. En effet, le crédit d'impôt est immobilisé non pas pendant les quelques jours que dure l'opération « autour du coupon », mais pendant les quelques mois qui séparent la date de cette opération et celle à laquelle la société sera en mesure d'imputer le crédit, c'est-à-dire au moment du paiement du solde de son impôt sur les sociétés, parfois près d'un an plus tard. Compte-tenu de ce facteur temps, qu'on ne peut ignorer en matière de gestion financière, le rendement global de ces opérations s'approchait dans bien des cas du rendement habituel d'opérations « autour du coupon » ordinaires.

Mais l'attitude du Comité consultatif de répression des abus de droit, et celle du tribunal administratif de Paris, qui, pour estimer l'abus de droit constitué, se sont appuyés sur un faisceau d'indices (6) et ne se sont pas arrêtés au rendement financier réel de certaines des opérations qui leur étaient soumises, nous semblent ouvrir le débat sur le point de savoir si l'appréciation de la motivation « exclusivement fiscale » d'une opération s'apprécie objectivement – la simple existence d'un bénéfice non fiscal excluant l'abus de droit – ou subjectivement.

Cette deuxième option semblait jusqu'à présent exclue par la jurisprudence tant judiciaire qu'administrative. Il est vrai, cependant, que ces jurisprudences n'ont sans doute jamais eu à se prononcer sur des cas où il était à ce point évident que le « montage fiscal », pour ses concepteurs du moins, était la seule justification d'une opération dont la rentabilité strictement financière pouvait certes être réelle, mais restait en tout état de cause négligeable au regard du profit fiscal. Il est vrai aussi, comme le souligne M. Cozian, que « l'abus de droit relève [...] de ce que l'on appelle les « concepts mous », au même titre que la bonne foi, les bonnes mœurs ou encore l'intérêt de la famille. Tout est question de contexte et de circonstances ; on est en pleine casuistique. » (« Les risques d'abus de droit dans les opérations de restructuration », chronique au BF Lefebvre 2/97 p. 93). Il n'en reste pas moins que la transformation d'une condition stricte en simple élément d'une appréciation plus globale pourrait être lourde de conséquences.

L'abus de droit doit-il rester cantonné aux manipulations d'assiette ?

La jurisprudence, qui a admis l'extension de la procédure de répression de l'abus de droit aux cas de fraude à la loi, a également interprété avec souplesse l'article L 64 du LPF s'agissant des stades de la procédure d'imposition auxquels la notion d'abus de droit peut s'appliquer.

Le texte du LPF ne vise en effet, s'agissant d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, que les actes déguisant « soit une réalisation soit un transfert de bénéfices ou de revenus ». Prises à la lettre, ces dispositions visent donc exclusivement les manipulations conduisant à diminuer l'assiette de l'impôt. Or, comme le rappelait G. Goulard dans ses conclusions, la jurisprudence du Conseil d'État a admis que cet article était applicable dans « des cas où le contribuable avait retiré un avantage fiscal non d'une dissimulation de l'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) ». La jurisprudence de la Cour de cassation a elle-même

entériné une extension similaire (Cass. com., 19 avril 1988, n° 86-190079 : RJF 2/89 n° 250).

Mais G. Goulard, après avoir rappelé le caractère quasi pénal des sanctions dont est assorti l'abus de droit, indiquait qu'une telle souplesse lui semblait aller au-delà de ce que permet le principe d'interprétation stricte de la loi pénale. Et, à ses yeux, une interprétation de l'article L 64 du LPF plus conforme à sa lettre devait conduire à exclure le montage des fonds turbo du champ d'application de la procédure de redressement pour abus de droit. En effet, soulignait-il, « 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 [...] ».

Le Conseil d'État ayant choisi de suivre l'argumentation principale de son commissaire du Gouvernement, il n'a pas eu à apprécier la valeur de cet argument, qui n'était présenté qu'à titre subsidiaire. Mais l'issue du débat n'est pas certaine.

La jurisprudence est en effet fort « réaliste » en matière d'abus de droit. Ce réalisme a certes conduit à limiter la reconnaissance d'une telle qualification au cas des manipulations les plus criantes, l'excluant lorsqu'il n'y a pas réellement de montage (CE 21 juillet 1989, n° 58871, Plén., Lalande : RJF 8-9/89, n° 999). A cet égard, on peut effectivement parler d'une conception « minimaliste et réaliste » de l'abus de droit (cf. Mme Liébert-Champagne, in « Optimisation fiscale et abus de droit », *ibid.*, p. 71). Mais ce réalisme, on l'a vu, a aussi conduit à adopter et à confirmer une approche extensive de la notion même d'abus de droit, qui n'allait pas de soi au regard des textes. On ne voit guère de raisons d'abandonner ce réalisme s'agissant du « moment » auquel peut se constater l'abus de droit. L'effort à faire pour admettre une interprétation réaliste, sur ce point, de l'article L 64, est certainement moins important que celui qui permet de passer, s'agissant de la portée de la notion, de la fictivité juridique à la fictivité économique.

Mais, reconnaissons-le, le fait que l'administration ait elle-même admis, dans son instruction 13 L-1432 du 1er juillet 1989, que la procédure de répression des abus de droit « concerne exclusivement la procédure d'assiette de l'impôt », fragilise une telle interprétation. Elle la rend en tout état de cause inopposable au contribuable qui se prévaudrait de cette instruction, invocable sur le fondement de l'article L 80 A, puisque l'abus de droit se rattache au bien-fondé de l'imposition et non à la procédure fiscale (CE 24 février 1982, n° 18276 : RJF 4/82 n° 406, conclusions Schricke Dr. fisc. 42/82 c. 2269).

Cependant, sur le principe, dès lors que le juge admet de sanctionner la fraude à la loi, sans s'arrêter au stade de l'acte fictif, il ne serait guère cohérent qu'il cantonne son contrôle à l'assiette de l'impôt, le faisant ainsi varier, dans certains cas, au gré des choix du contribuable. Les manipulations portant sur les crédits d'impôt constituent un bon exemple des inconvénients d'une telle césure : faut-il toujours admettre l'applicabilité de l'article L 64 aux contribuables procédant à de telles manipulations au motif que le crédit d'impôt est un revenu, comme le Conseil constitutionnel l'a récemment confirmé en examinant la loi de finances pour 1998, et qu'il affecte donc l'assiette de l'impôt, ou faut-il la refuser lorsque le contribuable a fait usage de l'article 136 de l'annexe II au CGI, qui permet d'imputer directement sur l'impôt à payer le crédit d'impôt net d'IS ? Et il nous semble *a fortiori*, toujours au regard de la conception « réaliste » que le juge se fait de cette procédure, qu'une lecture plus stricte que celle admise par l'administration, limitant l'applicabilité de l'article L 64 aux cas de diminution de l'assiette, serait plus surprenante encore.

(6) Indices qui n'étaient d'ailleurs guère probants : la proximité de la date de souscription et de la date de détachement du coupon, l'extrême brièveté de la détention des parts, notamment, se retrouvent dans toutes les opérations « autour du coupon »...

L'administration dispose-t-elle d'un pouvoir général de requalification ?

Estimant que le montage des « fonds turbo » n'entraîne pas dans le champ d'application de l'article L 64 du LPF tel qu'une lecture stricte conduirait à le délimiter, G. Goulard ajoutait que cette circonstance n'excluait pas nécessairement une requalification, « sur le fondement des pouvoirs généraux de l'administration et de la même façon que [le Conseil d'État] l'admet dans les autres branches du contentieux administratif », précisant toutefois qu'« il ne [s'agirait] pas dans cette hypothèse de la procédure de répression des abus de droit telle qu'elle est prévue par l'article L 64 et [que] la pénalité de 80 % ne [pourrait] pas être appliquée ».

Ici encore, la question n'est pas tranchée mais la réponse ne va pas de soi, l'existence en matière fiscale de ces « pouvoirs généraux de l'administration » ne faisant pas l'unanimité.

Les tenants de la reconnaissance de tels pouvoirs se fondent d'abord sur la circonstance que les juges ont reconnu à l'administration, avant tout texte le prévoyant explicitement, la faculté de requalifier un acte lorsque « [sa] substance [...] aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les contractants lui ont donnée, et qu'il ressort de l'économie de ces dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale » (Cass. civ. 20 août 1867 : D.P. 1867, 1, 337). M. Cozian estime que le pouvoir de requalification ainsi constaté par la Cour de cassation en matière de droits d'enregistrement ne doit rien à la loi du 13 juillet 1925, qui se serait contentée d'assortir ce pouvoir d'un pouvoir de sanction (M. Cozian, « garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit » : RJF 2/93 p. 99). On relève que, s'agissant d'autres impôts, ce pouvoir semble avoir été également reconnu par le juge administratif, puisque celui-ci, avant tout texte, écartait la forme apparente de sociétés (CE 23 décembre 1935 : Lebon p. 1220), requalifiait des dépôts d'associés en comptes courants de suppléments d'apports (CE 12 décembre 1930 : Lebon p. 1063), ou écartait comme fictive la cession de parts sociales pour apprécier le caractère majoritaire d'une gérance de SARL (CE 25 avril 1938 : Lebon p. 165). On pouvait rattacher ce pouvoir à la théorie du réalisme du droit fiscal, qui autorise en principe l'administration, sous le contrôle du juge, à imposer la matière imposable telle qu'elle se présente en fait et non en droit.

Mais on relèvera que ce qui est ainsi reconnu par la jurisprudence, c'est un pouvoir du juge – pouvoir général dont M. Cozian souligne qu'il est consacré, par exemple, par l'article 12 du NCPC (ibid) – et non directement un pouvoir de l'administration.

Il est peut-être moins surprenant, dans ces conditions, que le législateur ait estimé opportun d'insérer dans le Code général des impôts, par la loi du 13 février 1941, un dispositif spécifique. Si l'on se reporte à nouveau à la circulaire du 31 octobre 1941, on constate que la conviction était bien ancrée que lorsque « les fraudes les plus caractérisées [...] se placent à l'abri de combinaisons ou de procédés habillés de formes juridiques difficilement contestables [...] l'administration n'était pas, jusqu'à [la loi du 13 février 1941], en mesure d'assurer dans tous les cas la répression de ces fraudes ».

En outre, l'idée a souvent été exprimée que « si le droit fiscal est autonome, c'est dans la seule mesure où des textes particuliers permettent, dans les cas précis prévus par eux, d'ignorer ou de modifier les effets généraux des actes et des situations de droit privé qui, dans toutes les autres hypothèses, s'imposent à l'administration fiscale comme à quiconque » (conclusions) Boitreaud sur CE 5 novembre 1955, n° 22322, Section : Dr. fisc. 1/56 c. 1, AJDA 1956, II, 47,

note Drago, citées par O. Fouquet in « Optimisation fiscale et abus de droit », *ibid.*, p. 50).

Quoi qu'il en soit, la jurisprudence a tiré de cette consécration législative des conséquences en définitive favorables au contribuable.

Par une décision du 5 novembre 1955, le Conseil d'État a jugé que « si antérieurement à l'intervention de ce texte, l'administration tirait déjà des pouvoirs généraux de contrôle qui lui étaient reconnus par les textes en vigueur le droit, sous le contrôle du juge de l'impôt, de restituer leur véritable caractère à certaines opérations aboutissant, sous le couvert de contrats ou d'actes juridiques quelconques, à faire échec à la loi fiscale [...], les auteurs de l'article 156 quinquies, loin de vouloir limiter ce droit, ont manifestement entendu le confirmer et le préciser [...] ». Il a ainsi estimé qu'un tel pouvoir n'existait pas sans texte et surtout, à partir de cette date, encadré ce pouvoir en fonction des textes existants.

Le Conseil d'État a jugé d'une part que la procédure de l'abus de droit ne saurait s'appliquer aux impôts qui ne sont pas visés par l'article L 64 du LPF (CE 25 février 1966, Bourgeon : RO p. 83) et que le comité consultatif de 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, Gournac-Thomas : RJF 9/92 n° 1180). Il a jugé d'autre part que lorsque l'administration entendait réprimer un abus de droit, elle devait respecter la procédure prévue par ces dispositions (CE 5 novembre 1955, n° 22322 : Dr. fisc. 1/56 c. 1, AJDA 1956, II, 47, note Drago) et, plus récemment, que l'administration, si elle dénonçait le caractère fictif d'un contrat, se plaçait nécessairement dans le cadre de l'article L 64 et devait donc se soumettre aux exigences de celui-ci (CE 21 juillet 1989, n° 59970, Plén., Bendjador : RJF 8-9/89, n° 998, avec chronique J. Turot, p. 458, conclusions Mme Liébert-Champagne Dr. fisc. 1/90 c. 28).

Cette double limitation ne signifie cependant pas, si l'on suit l'argumentation de G. Goulard, que le juge dénierait à l'administration tout pouvoir de requalification en dehors des hypothèses visées par l'article L 64. Ajoutées à ceux tirés de la jurisprudence antérieure à la consécration législative de la procédure de répression de l'abus de droit, les arguments avancés par le commissaire du Gouvernement sont séduisants. C'est à juste titre qu'il souligne que les décisions imposant à l'administration de respecter la procédure prévue par l'article L 64 du LPF statuent dans des cas où celui-ci était applicable sans contestation possible, à la fois au regard de l'impôt en cause et du fait qu'il s'agissait de litiges d'assiette.

Mais il ne faut pas se cacher les conséquences qui découleraient de la reconnaissance d'un tel pouvoir de requalification général. Qu'un acte puisse être requalifié par l'administration ou par le juge lorsqu'il n'y a pas trace de montage frauduleux est une chose. Mais que l'administration puisse, en dehors des hypothèses prévues par l'article L 64 et sans respecter les garanties qu'il prévoit, sanctionner la fraude à la loi sous couvert de requalification irait beaucoup plus loin.

On ne voit pas quelles raisons empêcheraient l'administration d'assortir l'exercice de ce pouvoir de pénalités pour mauvaise foi ou, plus vraisemblablement, pour manœuvres frauduleuses. Le risque est donc que le contribuable soit exposé à des pénalités tout aussi élevées que celles prévues en cas d'abus de droit constaté sur le fondement de l'article L 64, pour des motifs qui sont bien ceux de l'abus de droit, mais sans aucune des garanties spécifiques à la procédure de répression des abus de droit. Or c'est précisément la protection de ces garanties qui justifie, fondamentalement, l'interdiction faite à l'administration de « faire de l'abus de droit sans le savoir ou, tout en le sachant, sans le dire », pour reprendre l'expression employée par Mme Liébert-Champagne dans ses conclusions sur l'affaire Bendjador. Ne serait-il pas paradoxal de réduire ces garanties alors que la tendance est plutôt à leur renforcement ?

III – En raison du principe d'application littérale des instructions administratives, la garantie de l'article L 80 A fait obstacle à un redressement pour « fraude à la doctrine »

Si on revient à l'avis et à la décision du 8 avril 1998, on constate que la solution adoptée rend inutile tout débat sur l'abus de droit dans les affaires de « fonds turbo ». En jugeant, en substance, que si l'abus de droit peut être constitué par la violation de l'esprit de la loi, il ne saurait en revanche être invoqué, dans cette dimension, à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué non pas la loi mais, à la lettre, la doctrine administrative, le Conseil d'État a en effet ouvert l'alternative suivante : soit l'ensemble des conditions fixées par l'instruction du 13 janvier 1983 étaient satisfaites, et le contribuable ne peut faire l'objet d'aucun redressement, que ce soit sur le terrain de l'abus de droit ou, implicitement, sur tout autre terrain, soit elles n'étaient pas satisfaites, auquel cas l'administration, comme on le verra, pourrait peut-être fonder son redressement sur une nouvelle base légale.

Mais tout autant que la solution elle-même, c'est le raisonnement qui y a conduit qui retient l'attention. Trois thèses pouvaient à notre sens être soutenues. La première aurait pu s'énoncer ainsi : la doctrine n'ayant pas valeur normative ou constituant tout au plus une sorte de droit « illégitime », elle ne saurait bénéficier de la protection que constitue la procédure d'abus de droit, cantonnée à la défense des normes « légitimes ». La deuxième, tout aussi radicale, mais en sens inverse, consistait à considérer que la procédure de répression des abus de droit, qui transcrit en matière fiscale un pouvoir que le juge se reconnaît de manière générale pour faire obstacle à la fraude à la loi (cf. supra), imposait d'écarter la garantie exorbitante du droit commun conférée par l'article L 80 A du LPF lorsque celle-ci était invoquée au soutien d'agissements ayant exclusivement pour objet de soustraire le contribuable à l'impôt. La troisième thèse, d'esprit plus pragmatique, conjugait le souci de protéger le principe de sécurité juridique avec l'idée suivant laquelle la doctrine n'étant susceptible que d'une application littérale, le contribuable qui satisfait aux conditions qu'elle pose ne peut se voir reprocher d'en avoir trahi l'esprit. Il convient de mesurer la portée exacte du choix qui a été fait de privilégier cette troisième thèse, qui est celle explicitement retenue par la Haute Assemblée. Ce choix, en effet, n'est pas sans incidence sur certains des débats qui restent ouverts.

Le rejet des thèses radicales

Le rejet de la première des deux thèses radicales résumée ci-dessus n'est qu'implicite, mais il ne nous semble pas moins réel, pour des raisons que nous expliciterons dans un instant. Le rejet de la deuxième des thèses radicales, en revanche, est tout à fait explicite.

Le Conseil d'État ne s'est pas fondé sur l'idée que la doctrine était du « non-droit »

Aux yeux de certains commentateurs, le juge regarde la garantie conférée par l'article L 80 A du LPF comme « seulement une exception contentieuse susceptible de faire échec à des rehaussements, une restriction au droit de reprise de l'administration », et il « se refuse à voir dans la doctrine une norme, et à regarder l'article L 80 A comme la reconnaissance d'un pouvoir réglementaire confié à l'administration » (J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », RJF 5/92 p. 371). Reprenant cette thèse dans ses conclusions sur l'affaire de « fonds turbo » portée devant le tribunal administratif d'Orléans, Mme Ledamoisel en déduisait que l'« abus de doctrine » ne pouvait être regardé comme un abus de droit : « estimer qu'il peut y avoir abus de droit par l'application d'une règle contenue dans une doctrine ajoutant à la loi fiscale revien-

draît, d'une part, à nier le caractère illégal de la doctrine et, d'autre part, ou en conséquence, à reconnaître que la doctrine constituerait une norme, alors qu'elle est en fait un non-droit » (conclusions BDCF 1/98 n° 22).

Cette thèse n'est pas dénuée d'arguments. Le caractère non normatif ou en tout cas « illégitime » de la doctrine découle avant tout de sa genèse : une instruction ou une circulaire qui confère des droits est, par nature, illégale, puisqu'elle ne peut avoir cet effet, via la garantie de l'article L 80 A du LPF, que si elle ajoute à la loi (si elle n'y ajoute pas, c'est cette dernière qui confère les droits en cause). Etrange norme qu'une norme par nature illégale et qui ne produit ses effets que par la grâce d'un mécanisme dont nous verrons qu'il est exorbitant du droit commun !

Ce caractère « illégitime » des droits conférés par la doctrine se traduit d'abord par le caractère partiel et asymétrique de la garantie résultant de l'article L 80 A du LPF.

Garantie partielle, car le contribuable n'est fondé à invoquer le bénéfice du 2^e alinéa de l'article L 80 A que s'il a appliqué lui-même la doctrine qu'il invoque (CE 11 juillet 1977, n° 1929, SA Ferrero-France : RJF 10/77 n° 536, conclusions P. Lobry Dr. fisc. 27/78, c. 1116 ; CE 2 novembre 1987, n° 66871 : RJF 1/88 n° 86 ; CE 18 janvier 1988, n° 50311 : RJF 3/88 n° 310, conclusions Ph. Martin, Dr. fisc. 42/88 c. 1922 ; CE 29 octobre 1990, n° 66898, Desruelles : RJF 12/90 n° 1510). Il n'est donc pas fondé à l'invoquer « après coup », alors qu'il est toujours fondé à réclamer, le cas échéant, le bénéfice de dispositions législatives ou réglementaires.

Garantie asymétrique, car l'administration ne peut jamais se prévaloir de sa doctrine pour fonder une imposition (CE 11 juillet 1979, n° 2087 : RJF 10/79 n° 587 ; conclusions P. Lobry c. 4 ; CE 12 juin 1987, n° 41369, Bournonville : RJF 8-9/87 n° 902 ; CE 7 octobre 1987, n° 66210, Palatchi : RJF 11/87 n° 1124, conclusions B. Martin Lapradé Dr. fisc. 9/88 c. 439). Ce caractère asymétrique se manifeste également dans le fait que le juge de l'impôt, qui considère qu'est d'ordre public le moyen tiré de l'inapplicabilité de l'article L 80 A du LPF au cas du contribuable (CE 31 mars 1993, n° 115511, SA Clinique Lafourcade : RJF 6/93 n° 809), se refuse en revanche à soulever d'office le moyen tiré de l'opposabilité d'une doctrine administrative sur le fondement de cet article (CE 8 octobre 1986, n° 46527 : RJF 12/86 n° 1105 ; CE 27 mai 1994, n° 121819, Laroche : RJF 8-9/94 n° 912 ; CE 1^{er} février 1995, n° 137633, Sté Esys-Montenay : RJF 3/95 n° 300). Dans le même esprit, on relève que le Conseil d'État n'a pas tenu compte de l'interprétation par la doctrine d'une disposition de la loi fiscale lorsqu'il a dû apprécier la portée d'une modification de cette dernière et sa conformité au droit européen (CE 3 février 1989, n° 74052, Ass., Alitalia : RJF 3/89 n° 299, avec conclusions N. Chahid-Nourai p. 125).

Mais G. Goulard, dans ses conclusions, se montrait peu convaincu par ces arguments, indiquant qu'il lui semblait, au contraire, qu'en dépit de cette asymétrie, le caractère normatif des instructions administratives ressortait de deux éléments.

D'une part, rappelait-il, le Conseil d'État exerce un contrôle d'erreur de droit sur l'application de ces instructions 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). Il relevait cependant que ce contrôle pouvait également « se justifier par le fait qu'en contrôlant l'application d'une instruction administrative, [le Conseil d'État] vérifie que l'article L 80 A fait l'objet d'une application juridiquement correcte ».

Plus déterminant, à ses yeux, était le deuxième argument, tiré de ce que le Conseil d'État annule des instructions

précisément parce qu'elles présentent un caractère réglementaire. En effet, le courant jurisprudentiel qui estimait irrecevable par principe un recours contre une instruction fiscale favorable au contribuable (CE 5 mars 1976, n° 95239, Section, Sieur Varaut et Association des avoués de la Seine : RJF 5/76 n° 252 ; CE 19 novembre 1986, n° 58429 : RJF 1/87 n° 33 ; cf chronique B. Martin Laprade RJF 4/76 p. 120, pour des décisions plus anciennes en ce sens) a été définitivement abandonné au profit du courant majoritaire selon lequel le juge, saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction fiscale, doit rechercher si elle ajoute à la loi, et l'annuler si tel est le cas (CE 4 mai 1990, n° 55124, Section, Association freudienne : RJF 6/90 n° 674 ; CE 8 août 1990, n° 68387, CCI de Dunkerque : RJF 8-9/90 n° 1101, avec chronique J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative » p. 535 ; conclusions P.-F. Racine, Dr. fisc. 41/90, c. 1869).

Ni l'avis ni les décisions du 8 avril 1998 ne se prononcent explicitement sur cette question, qui avait déjà été réservée précédemment (CE 9 novembre 1988, n° 62027 : RJF 1/89 n° 61). Il nous semble cependant qu'elle a été implicitement tranchée. Notre conviction découle d'une part du fait que le raisonnement finalement adopté par la Haute Assemblée est celui suggéré par le commissaire du Gouvernement, dont les arguments ont donc dû lui paraître convaincants. Cette conviction découle d'autre part du fait que, eu égard au caractère radical de la réponse que la thèse selon laquelle la protection de l'abus de droit ne saurait être étendue à un domaine composé de « non-droit » ou de droit « illégitime » aurait permis d'apporter à la question posée, sans doute cette thèse aurait-elle dû être privilégiée si elle avait paru pouvoir fonder la solution.

La procédure de l'article L 64 ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de l'article L 80 A

La deuxième thèse radicale conduisait à faire prévaloir l'article L 64 du LPF sur l'article L 80 A. Elle reposait sur l'idée qu'il était difficilement admissible qu'une garantie par ailleurs exorbitante du droit commun puisse faire obstacle à un principe aussi général que celui qui fonde la répression de la fraude à la loi. Très concrètement, elle reposait aussi sur l'idée que, dès lors qu'existait un droit, quelle qu'en fut l'origine et le fondement, il pouvait y avoir abus de ce droit.

Le caractère exorbitant de la garantie instituée par l'article L 80 A du LPF a souvent été souligné, et sa constitutionnalité mise en doute. Trois arguments entretenant ce doute ont été avancés par les commentateurs (cf, notamment, J.-M. Sauvé, chronique à la RJF 1/81 p. 3) : ce dispositif porterait atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, il bouleverserait la hiérarchie des normes, en conférant une valeur supra-législative à de simples circulaires (situation qualifiée d'« anormale » par le président Odent dans son cours de contentieux administratif, édition 1978, p. 338), et la délégation à l'administration qu'il contiendrait implicitement serait beaucoup trop générale dans ses termes et dans la désignation de son destinataire pour être admissible au regard de l'article 34 de la Constitution, aux termes duquel il revient au législateur de « fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ».

Nous ne reviendrons pas sur les deux premiers arguments, le troisième nous semblant suffisant pour admettre le caractère exorbitant de ce dispositif. Il nous semble, notamment, qu'il répond assez bien à la thèse suivant laquelle la constitutionnalité de l'article L 80 A, à supposer même que la doctrine ait une valeur normative, ne saurait être mise en doute dès lors qu'il n'a pas pour effet de faire prévaloir des circulaires sur la loi mais simplement de limiter les pouvoirs de recouvrement de l'administration, comme d'ailleurs une bonne partie des dispositions du LPF (cf. J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine »

RJF 5/92 p. 371 ; V. Haïm, « L'article L 80 A du LPF est-il inconstitutionnel ? » Dr. fisc. 1295 p. 549). En effet, la limitation en cause, à la différence de celles qu'institue de manière précise le LPF dans ses autres dispositions, est ici variable au gré de l'administration, et c'est en cela, nous semble-t-il, qu'elle excède sans doute ce que tolère l'application de l'article 34 de la Constitution.

Un tel dispositif, pour exorbitant qu'il soit, n'est pas forcément illégitime. La garantie instituée par l'article L 80 A paraît répondre en effet à une préoccupation de sécurité juridique qui transparaît également, selon J. Turot (ibid), dans la théorie de la chose décidée dégagee par la Cour de cassation à l'égard des organismes de sécurité sociale, ou encore dans les principes de « vertrauensschutz » en droit allemand, de « vertrouwensbeginsel » en droit néerlandais, et dans la théorie de la légitime confiance trompée en droit belge. Elle peut sans doute se rattacher au principe de protection de la confiance légitime reconnu par la Cour de justice des communautés européennes (CJCE 3 mai 1978, aff. 112/77 : Recueil p. 1019 ; CJCE 21 septembre 1983, aff. 205 à 215/82 : Recueil p. 2623).

Mais même si l'on admet que la garantie instituée par l'article L 80 A n'est qu'une manifestation d'une exigence de sécurité juridique, inspirée d'un principe général de droit qu'on retrouve dans la théorie de la confiance légitime, il faut cependant s'interroger sur les conditions dans lesquelles, au regard de cette théorie elle-même, les contribuables sont fondés à se prévaloir d'une telle exigence.

La Cour de justice des communautés européennes a précisé, en effet, que « les États membres sont en droit de s'opposer à ce que des particuliers invoquent des règles communautaires [...], dès lors que ces personnes n'exercent pas loyalement les activités réelles et effectives que les règles du droit communautaire ont pour objectif de protéger ou de favoriser, et alors même que les réglementations européennes seraient exhaustives » (CJCE 23 mars 1982, aff. 53/81, Levin : Recueil p. 1035 ; CJCE 10 janvier 1985, aff. 229/83, Leclerc : Recueil p. 1). En d'autres termes, elle admet que les règles communautaires ne sauraient être invoquées en cas d'abus de droit, et il ne serait pas choquant de considérer que le principe de confiance légitime ne trouve pas à s'appliquer dans de tels cas.

À cela s'ajoute le fait que le caractère exorbitant du mécanisme de garantie institué par l'article L 80 A suppose de le faire jouer avec précaution. On peut tout d'abord estimer que si l'article L 80 A impose au juge d'admettre les entorses à la loi telles qu'elles sont prévues par la doctrine, il ne saurait protéger le contribuable qui en ferait une application abusive et bafouerait l'esprit de la loi elle-même. Peut-être est-ce ainsi qu'on peut comprendre le propos suivant lequel « la doctrine a bien un esprit, qui est celui de la loi ; c'est d'ailleurs la condition de sa légitimité » (P. Durand, « L'abus de droit, une notion en crise ? », Revue administrative n° 297, mai 1997, p. 292). Plus en amont encore, on peut estimer que le principe de confiance légitime ne va pas sans réciprocité, et que le comportement abusif du contribuable lui interdit de se prévaloir d'un mécanisme destiné à lui assurer une protection contre d'éventuelles variations de l'administration, mais non une immunité inconditionnelle.

Une telle position, dans l'affaire des « fonds turbo » aurait notamment conduit à relever que la conception et le fonctionnement de ces fonds révélaient un montage exclusivement destiné à amasser des crédits d'impôt dénués de toute contrepartie. Le constat du caractère abusif du montage mis en place aurait également pu s'appuyer sur le fait qu'il reposait sur un « profilage » des fonds clairement destiné à « créer » du crédit d'impôt pour des souscripteurs « tardifs », alors que le mécanisme prévu par l'instruction du 13 janvier 1983, explicitement qualifié de « mesure d'assouplissement », obéissait à la même logique que celle prévue par la loi elle-même, qui était seulement d'assurer un

traitement équitable de l'ensemble des porteurs de parts, et d'éviter les effets de distorsion jouant au détriment des souscripteurs « anciens ».

Mais tel n'a pas été le choix de la Haute Assemblée. Il est vrai qu'il pouvait paraître paradoxal d'admettre que l'esprit de la doctrine est celui de la loi alors qu'elle n'acquiert une véritable existence, pour l'application de l'article L 80 A du LPF, que lorsqu'elle la trahit. Il est vrai, surtout, qu'on ne pouvait admettre la possibilité d'une « fraude à la doctrine », c'est-à-dire d'une application de celle-ci conforme à sa lettre mais contraire à son esprit, qu'à la condition d'accepter aussi de rechercher quel était celui-ci. C'est précisément ce à quoi la Haute Assemblée s'est refusée, en poussant jusqu'à son terme le principe d'application littérale de la doctrine administrative.

Un raisonnement poussant jusqu'à son terme le principe d'application littérale de la doctrine

Ce principe, avec ses nuances, est bien ancré dans la jurisprudence fiscale. Le Conseil d'État s'est ici contenté d'en tirer toutes les conséquences, dont il convient toutefois de bien marquer les limites.

Le principe d'application littérale de la doctrine

Le principe d'une lecture littérale de la doctrine est une règle ancienne et constante. Ancienne, car elle s'est dégagée dès les premiers cas d'application du mécanisme de garantie contre les changements de doctrine (CE 30 juin 1972, n° 80083, Section : Dupont 1972 p. 329). Constante, une abondante jurisprudence en témoigne (cf. M^e Constant, « La garantie contre les changements de doctrine et le praticien » : RJF 5/90 p. 314 ; J.-L. Pierre, « Les garanties du contribuable contre les changements de doctrine de l'administration fiscale » Dr. fisc. 5/95 p. 220 ; D. Giltard, « Garantie des contribuables contre les changements de doctrine administrative » Jurisclasseur Procédure fiscale, Fascicule 172).

Au nom de ce principe, le juge s'interdit toute extension du champ d'application d'une instruction administrative (ainsi, par exemple, une doctrine qui s'applique en cas de non-renouvellement du bail ne peut être étendue au cas de départ anticipé du locataire : CE 12 février 1990, n° 60557, Ets Brunella Luxeuil Garage : RJF 4/90 n° 379, conclusions P.-F. Racine Dr. fisc. 3/90 c. 1577 ; l'exclusion par une instruction, dans certains cas, de toute pénalisation, ne s'étend pas aux intérêts de retard : CE 12 février 1988, n° 43309 : RJF 4/88 n° 381). Le juge de l'impôt s'interdit également toute application par analogie, qu'il s'agisse d'appliquer une doctrine relative à d'autres impôts que ceux en cause (CE 15 avril 1988, n° 48847 : RJF 6/88 n° 701) ou une doctrine relative à d'autres professions que celle en cause (une doctrine relative à l'activité des photographes, par exemple, ne peut être invoquée par une société de photographie : CE 31 octobre 1990, n° 87441, Sté Clichés-Union : RJF 12/90 n° 1461, conclusions M.-D. Hagelsteen Dr. fisc. 13/91 c. 733). Le juge s'interdit enfin toute application de la doctrine *a contrario* (CAA Paris 28 mai 1991, n° 2918, Weston Hyde Products : RJF 8-9/91 n° 1152 ; CAA Bordeaux 14 juin 1994, n° 92-759, A. Mallet : CE 18 octobre 1996, Mallet : RJF 12/96 n° 1406, conclusions G. Bachelier BDCF 6/96 p. 16).

Dans ces hypothèses, le principe d'une lecture littérale joue en défaveur du contribuable. Mais tel n'est pas toujours le cas. Le juge de l'impôt se refuse notamment à rechercher, par exemple, si l'avantage ouvert par voie d'instruction est subordonné à d'autres conditions que celles fixées par la doctrine elle-même (CE 30 mars 1992, n° 114926, Société générale : RJF 5/92 n° 106 avec chronique J. Turot précitée p. 371 ; CE 20 mars 1996, n° 153319, Sté immobilière Kléber-Lauriston : RJF 5/96 n° 562 avec chronique S. Austry p. 478, conclusions G. Bachelier BDCF 3/96 p. 6).

Toutefois, le juge est dans certains cas conduit à interpréter un paragraphe à la lumière d'autres passages de l'instruction (CE 27 novembre 1991, n° 78076, Sté mécanique automobile de l'Est : RJF 1/92 n° 73), à interpréter une expression en la replaçant dans son contexte (CE 18 octobre 1996, n° 160839 Mallet : RJF 12/96 n° 1406), ou à lui donner un sens lorsque celui-ci n'apparaît pas d'emblée (il admet ainsi d'appliquer aux « aménageurs » une doctrine relative aux « lotisseurs » dès lors que l'administration a toujours assimilé les deux catégories au regard des droits à déduction : CE 25 mars 1991, n° 109498 : RJF 5/91 n° 594, conclusions M.-D. Hagelsteen, Dr. fisc. 26/91 c. 1302). Ainsi, comme le souligne G. Goulard dans ses conclusions, « même si [le juge s'abstient] de rechercher les intentions des auteurs d'une instruction administrative dans des éléments qui seraient extérieurs à la lettre de cette instruction, [il ne refuse pas d'en] faire une lecture intelligente, qui [le] conduit à rechercher l'objet et la portée des termes employés par l'administration ».

La démarcation est claire : le juge veille à une application cohérente de la doctrine, mais refuse pour ce faire de rechercher les intentions qui l'ont motivée. C'est bien ce que fait le Conseil d'État dans l'affaire des « fonds turbo » : en précisant dans sa réponse aux questions préjudicielles – ce qui n'était d'ailleurs pas absolument nécessaire à son raisonnement – que la dérogation instituée par l'instruction du 13 janvier 1983 « a une portée générale et n'est explicitement assortie d'aucune limitation quant au montant des crédits d'impôt susceptibles d'être ainsi créés », il s'en tient à une lecture littérale des termes « mesure d'assouplissement » employés par l'instruction pour qualifier cette tolérance (l'assouplissement tient à ce que l'on crée un dispositif non prévu par la loi), sans lui conférer le sens que l'administration soutenait a posteriori qu'on devait lui donner (l'assouplissement ne peut avoir qu'un caractère exceptionnel), mais qui n'était nulle part explicitement formulé.

Le corollaire indissociable de cette interprétation stricte est que le contribuable ne peut prétendre au bénéfice d'une instruction que s'il entre parfaitement dans les prévisions de celle-ci, et s'il remplit parfaitement les conditions qu'elle pose à son application (CE 4 décembre 1974, n° 87166 : RJF 2/75, p. 61, et jurisprudence constante depuis).

Le contribuable qui applique la doctrine ne peut violer son esprit, puisqu'elle n'en a pas

La solution adoptée par la Haute Assemblée dans l'avis du 8 avril 1998 s'inspire directement de ce principe d'application littérale de la doctrine, comme le lui proposait son commissaire du Gouvernement, G. Goulard.

Le raisonnement adopté peut se décomposer en trois temps. En premier lieu, il faut admettre que puisque la doctrine ne présente un intérêt, dans la perspective de l'article L 80 A du LPF, que pour autant qu'elle ajoute à la loi, c'est-à-dire qu'elle est illégale, elle joue aussi pour une doctrine « contraire » à la loi, comme celle en cause dans l'affaire des fonds turbo : en termes de légalité, il n'y a en effet aucune différence entre la contrariété et l'excès.

En deuxième lieu, il faut reconnaître que le principe d'application littérale de la doctrine interdit non seulement au juge, mais aussi au contribuable, de rechercher les intentions de l'administration pour appliquer une instruction : « 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 », indiquait ainsi G. Goulard.

En troisième lieu, il faut en déduire que s'il est possible d'engager la procédure de répression des abus de droit au motif que le contribuable aurait méconnu l'esprit des dispositions de la loi fiscale elle-même, qui est susceptible

d'interprétation, il n'est pas possible de le faire lorsque les dispositions appliquées sont celles d'une instruction. Les seuls critères d'application de la garantie offerte par l'article L 80 A, concernant l'attitude du contribuable, sont donc d'une part la satisfaction des conditions posées par l'instruction et d'autre part une stricte application des termes mêmes de celle-ci, le principe d'application littérale excluant d'ajouter à ces deux critères celui d'avoir respecté les intentions des auteurs de l'instruction.

G. Goulard en concluait que « à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué les dispositions d'une instruction administrative, l'administration n'était en droit de faire usage de la procédure de répression des abus de droit que dans le cas où l'acte dont elle entend[ait] écarter l'application [était] un acte fictif, mais que la théorie de la fraude à la loi ne [pouvait] être mise en œuvre dans une telle hypothèse ».

En d'autres termes, il ne peut y avoir de « fraude à la doctrine » puisqu'une telle fraude suppose de violer l'esprit des dispositions appliquées et que, selon une formule célèbre, « la doctrine n'a pas d'esprit » (J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : RJF 5/92 p. 371).

Les termes de l'avis reflètent ce raisonnement : « dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'administration dans une instruction ou une circulaire, l'administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L 80 A du LPF et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que ce contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne ».

Tirant les conséquences de ce principe général au cas particulier des « fonds turbo », la Haute Assemblée a indiqué, en réponse à la première question préjudicielle formulée par la cour d'appel de Paris, que nonobstant le caractère illégal des crédits d'impôt qui leur avaient été délivrés, les dispositions de l'instruction du 13 janvier 1983 étaient « susceptibles d'être invoquées par les contribuables pour faire échec à un redressement opéré par l'administration fiscale lorsque l'ensemble des conditions posées par l'instruction [...] sont remplies ».

Cette solution consacre, à n'en pas douter, une *conception volontariste du principe de sécurité juridique*. Mais il est vrai que l'effectivité de ce principe ne va pas sans une certaine automaticité, qui ne peut qu'être inversement proportionnelle aux éléments dont le contribuable dispose pour guider son interprétation des dispositions en cause. Si une telle interprétation est possible, il faut admettre qu'elle puisse être exigée. Mais si cette interprétation est donnée, et l'est par les autorités a priori les mieux placées pour le faire, comment exiger du contribuable qu'il la remette en cause ? On ne saurait le lui interdire, naturellement : lorsque la doctrine, en ajoutant à la loi, lèse un contribuable, il n'aura guère de difficulté à le comprendre et à le faire valoir. Mais lorsqu'elle lui procure un avantage, comment pourrait-il, de manière générale, évaluer exactement les motivations qui ont conduit l'administration à accorder cet avantage, si celle-ci ne les lui indique pas ? Et surtout, comment exiger du contribuable qu'il se fasse lui-même juge de ces motivations, qui, sauf à prêter à l'administration un altruisme ou une légèreté dont elle n'est pas coutumière, sont par principe raisonnées ? C'est précisément une telle interprétation que l'article L 80 A exclut : si l'on en croit le rapporteur du texte devant l'Assemblée nationale, « si nul

ne méconnaît la valeur et la nécessité de ce principe [d'interprétation] dans tous les cas où il existe une incertitude sur le sens et la portée des textes, il existe au moins un cas où une telle incertitude n'existe pas : c'est celui dans lequel l'administration a pris soin de définir, dans ses instructions ou circulaires publiées, les solutions adoptées pour l'application de la loi ».

Il y a certes, en apparence, un paradoxe à conférer au contribuable qui applique une doctrine illégale une protection plus importante que celle dont jouit le contribuable qui applique la loi. Mais ce paradoxe nous semble à la fois légitime et inévitable. Légitime, pour les raisons qu'indiquait excellemment G. Goulard : « le contribuable qui applique une instruction administrative applique en réalité la loi selon l'interprétation que l'administration en a donnée [...] 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 ». Ce paradoxe est aussi inévitable, car inhérent, en quelque sorte, au principe même qui est au cœur de l'article L 80 A : alors que ne produisent réellement d'effets que les doctrines illégales, le contribuable peut se prévaloir de ces effets. Il y aurait, pour le coup, un véritable paradoxe à admettre que le contribuable, alors qu'il est autorisé à ignorer la loi sur le fondement d'une instruction, devrait néanmoins s'interroger sur la conformité des termes de celle-ci, qu'il est tenu de respecter à la lettre, à l'esprit de cette loi...

Limites de la garantie consacrée par l'avis du 8 avril 1998

Deux précisions, nous semble-t-il, doivent être apportées à ce stade : même si elles ne figurent explicitement ni dans l'avis, ni dans les décisions, elles découlent directement du raisonnement qui vient d'être rappelé.

En premier lieu, cette solution ne vaut, à notre avis, que dans le cas où il est reproché au contribuable d'avoir commis une fraude à la loi. Comme le suggèrent les conclusions de G. Goulard, elle ne peut se transposer au cas où le contribuable est poursuivi pour *abus de droit sur le terrain de l'acte fictif*. Dans ce cas, en effet, le raisonnement qui a conduit à la solution adoptée par l'avis du 8 avril 1998 ne trouve plus à s'appliquer, puisqu'il n'est nullement besoin d'interprétation des dispositions appliquées pour aboutir à la qualification d'abus de droit.

En second lieu, cette solution ne vaut, nous semble-t-il, que lorsque la *doctrine* dont se prévaut le contribuable *ajoute à la loi*. La garantie instituée par l'article L 80 A n'a en réalité d'effet utile que dans un tel cas : lorsque la doctrine se contente d'explicitement la loi, sans y ajouter, c'est en réalité la loi elle-même que le contribuable applique même s'il estime se fonder sur les termes d'une instruction. Et c'est donc sur la loi, qu'il peut interpréter, que le juge doit se fonder pour apprécier l'opération litigieuse, à laquelle il peut par conséquent reconnaître un caractère abusif s'il lui apparaît, au vu de son interprétation des intentions du législateur, que celles-ci ont été trahies.

Compte tenu de ces réserves, la solution nous semble pouvoir se résumer ainsi : un contribuable qui satisfait aux conditions posées par une instruction administrative, qui peut s'en prévaloir sur le fondement de l'article L 80 A dans la mesure où elle ajoute à la loi, et qui en applique les termes à la lettre, ne saurait se voir reprocher une fraude à la loi et, de manière plus générale, ne peut être inquiété sur aucun autre terrain, sauf acte fictif, du fait de l'opération en cause.

Mais la rigueur de cette conclusion ne dissimule pas tout à fait qu'un certain nombre de questions restent ouvertes. Notre ambition n'est pas de leur apporter ici une réponse qu'il serait présomptueux de croire définitive, mais tout au

plus d'en faire l'inventaire et de rappeler les principaux éléments du débat qu'elles ne manqueront pas de susciter.

IV – L'avis et la décision du 8 avril 1998 laissent ouverts de nombreux débats, sur le plan théorique comme sur le plan pratique

Sur le plan théorique, on peut s'interroger, non seulement sur certains aspects de la notion d'abus de droit (cf. II), mais aussi sur la portée de la garantie offerte par l'article L 80 A compte tenu du raisonnement qui a été suivi, et sur les conditions de sa mise en œuvre, qui n'ont pas toutes été éclaircies. Sur le plan pratique, on peut se demander comment la condition de conformité, telle qu'elle a été rappelée par la décision du 8 avril 1998, devra être appréciée, et dans quelles conditions la substitution de base légale dont le commissaire du Gouvernement évoquait la possibilité pourrait être effectuée.

La portée et les conditions de la garantie du L 80 A

Au regard de l'avis du 8 avril 1998, quelques questions se posent encore concernant l'étendue de la garantie instituée par l'article L 80 A du LPF. En premier lieu, puisque l'avis nous semble avoir implicitement rejeté l'idée suivant laquelle la doctrine ne serait pas du droit, on peut, d'une part, s'interroger sur la portée qu'il convient de conférer à cette garantie au regard des normes européennes et, d'autre part, se demander ce qu'il advient d'une telle garantie lorsque la doctrine appliquée par le contribuable a fait l'objet d'une annulation pour excès de pouvoir. En second lieu, l'avis nous semble avoir réservé la question de savoir si la garantie offerte par le 2^e alinéa de l'article L 80 A suppose que le contribuable qui l'invoque soit de bonne foi et, subsidiairement, celle de savoir quelle interprétation il convient de donner de cette notion de bonne foi lorsqu'est en cause l'application de la doctrine administrative.

Garantie du L 80 A et hiérarchie des normes

Reconnaître un caractère de norme à la doctrine pose à nouveau le problème de la compatibilité du dispositif de l'article L 80 A avec les principes traditionnels de hiérarchie des normes. Si, au niveau national, le débat est tout théorique, le juge administratif n'étant pas compétent pour se prononcer sur la constitutionnalité de l'article L 80 A du LPF, *au niveau communautaire*, la question est plus délicate, le juge administratif pouvant être amené à juger, en exerçant un contrôle de conventionnalité, de la conformité de ces dispositions à la hiérarchie des normes découlant des traités, et à en écarter l'application si cette conformité n'était pas établie.

En effet, il n'est pas évident, pour le moins, d'admettre que l'administration française dispose, par le biais de cette garantie, du pouvoir, de facto, de soustraire les contribuables à l'application des normes communautaires. Mme Hagelsteen, abordant cette question en 1989, s'était d'ailleurs prononcée contre l'invocabilité d'une doctrine contraire au droit communautaire, soulignant que « l'administration française n'a reçu aucune compétence pour interpréter librement les directives communautaires » (conclusions sur CE 22 décembre 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la caserne Mortier, publiées à la RJF 1/90 p. 80). Mais cette affaire n'imposait pas de trancher la question, qui a donc été laissée ouverte par le Conseil d'État.

Elle a en revanche été tranchée, dans le sens suggéré par Mme Hagelsteen, par un jugement du tribunal administratif de Versailles (TA Versailles 4 janvier 1994, n° 86-6350, Centre français de la restauration : RJF 4/94 n° 447). La cour administrative d'appel de Paris, au contraire, a jugé que la garantie instituée par l'article L 80 A du LPF joue au bénéfice du contribuable alors même que la doctrine invoquée serait incompatible avec les objectifs d'une direc-

tive européenne (CAA Paris 17 décembre 1991, n° 357, Restauration Gestion Service : RJF 2/92 n° 232, avec extraits des conclusions F. Bernault) (7). La question, on le voit, ne divise pas que les commentateurs et ne se pose pas seulement de manière abstraite.

La solution retenue par la cour administrative d'appel de Paris, si l'on en croit les conclusions de son commissaire du Gouvernement, qui a été suivi par la formation de jugement, pouvait se prévaloir de deux arguments. Le premier découlait d'une assimilation du droit communautaire au droit fiscal international, qui permettait de transposer la jurisprudence admettant l'invocabilité d'une doctrine interprétant une convention fiscale internationale (CE 17 janvier 1996, n° 120646, Nike : RJF 3/96 n° 322, chronique S. Austray, RJF 7/96 p. 478). Mais nous ne pouvons que suivre le raisonnement de J. Turot (cf. « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : RJF 5/92 p. 371) suivant lequel cette jurisprudence, qui se justifie par les principes de subsidiarité et de non-aggravation auxquels obéissent les conventions fiscales internationales, n'est pas transposable au droit communautaire, qui impose une véritable harmonisation et ne tolère pas que des dispositions nationales moins contraignantes y fassent entorse. Le deuxième argument, tiré de ce que la protection instituée par l'article L 80 A ne conférerait pas à la doctrine un caractère normatif, était en revanche pertinent aux yeux du même commentateur. Mais c'est précisément cet argument qui nous semble faire défaut, compte tenu de l'analyse que nous faisons des fondements de l'avis du 8 avril 1998.

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes, suivant laquelle « de simples pratiques administratives, par nature modifiables au gré de l'administration et dépourvues d'une publicité adéquate ne sauraient (...) être considérées comme constituant une exécution valable de l'obligation [d'adapter la législation nationale aux règles posées par une directive communautaire] » (CJCE 15 mars 1983, aff. 145/82 : Recueil p. 711 ; CJCE 23 mai 1985, aff. 29/84 : Recueil p. 1661 ; CJCE 6 mai 1990, aff. 102/79 : Recueil p. 1473), citée par N. Chahid-Nourai dans ses conclusions sur l'affaire Alitalia (RJF 3/89 p. 125), ne nous paraît pas davantage déterminante. En effet, à supposer que la doctrine entre effectivement dans cette catégorie des simples « pratiques administratives », le refus de la prendre en compte pour apprécier la mise en conformité positive d'une législation nationale au droit communautaire ne signifie pas que la CJCE admettrait que, de manière négative cette fois, elle aboutisse à priver d'effet une disposition de ce droit.

Il est probable, au contraire, qu'en édictant ou en maintenant une doctrine contraire au droit communautaire, la France s'exposerait à une condamnation en manquement par la CJCE. (La CJCE s'est déjà prononcée sur la non-conformité d'une doctrine administrative, en l'espèce non invocable sur le fondement de l'article L 80 A car plus sévère que la loi d'adaptation de la 6^e directive : cf. CJCE 17 novembre 1993, aff. 68/92, Commission c/France : RJF 1/94 n° 115.) Et c'est d'ailleurs, paradoxalement peut-être, ce qui nous conduit à penser que la conformité du dispositif de l'article L 80 A lui-même aux exigences du droit communautaire pourrait, au terme d'une sorte de bilan « coût-avantages », être admise.

Les risques qu'un tel dispositif fait peser sur l'ordonnement juridique communautaire nous semblent en effet réduits. La doctrine administrative présente l'avantage d'être publique et, toutes proportions gardées, d'un accès aisé. Une instruction contraire aux dispositions communautaires serait

(7) En cassation, le Conseil d'État s'est situé sur un autre terrain pour annuler cet arrêt (CE 6 mai 1996, ministre c/ SARL RGS : RJF 6/96 n° 723), et n'a donc pas été amené à statuer sur la validité de la position de la cour sur cette question.

donc facile à repérer, à la différence de simples « pratiques », précisément, qui ne présentent pas toujours les mêmes garanties de publicité. Or, la sanction d'une telle contrariété serait aisée, et ce, sur un double terrain. Celui de l'action en manquement, comme il vient d'être dit, mais aussi celui du recours pour excès de pouvoir.

Celui-ci est largement ouvert. D'une part, il n'est pas enserré dans des délais stricts : la publication au BOI ne constitue pas une mesure de publicité suffisante pour faire courir le délai de recours contentieux (CE 29 juillet 1983, n° 31761, Plén. : RJF 10/83 n° 1179 avec chronique P.-F. Racine p. 493). D'autre part, le Conseil d'État admet l'intérêt à agir non seulement des contribuables à l'égard desquels la doctrine durcit la loi, mais aussi de tous ceux « qui peuvent se prévaloir de la distorsion de concurrence créée par la mansuétude sélective de l'administration » (J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative » : RJF 8-9/90 p. 535). Pour reprendre l'expression employée par le commissaire du Gouvernement P.-F. Racine, il suffit que le requérant appartienne au même « cercle d'intérêt » que les contribuables dont il critique le régime de faveur pour que son intérêt à agir soit reconnu, que l'instruction en cause introduise une discrimination (CE 4 mai 1990, n° 55124, Section, Association freudienne : RJF 6/90 n° 674) ou au contraire supprime une discrimination prévue par la loi (CE 8 août 1990, n° 68387, CCI de Dunkerque : RJF 8-9/90 n° 1101).

Insuffisamment protectrice pour être condamnée comme prétexte pour échapper aux obligations communautaires, la garantie instituée par l'article L 80 A nous semble en outre répondre à une préoccupation de sécurité juridique qui, on l'a vu, n'est pas inconnue des juges de Luxembourg.

Il nous semble donc que, quels que soient les doutes qu'on nourrisse à l'égard de la conformité de la garantie instituée par l'article L 80 A aux principes de la hiérarchie des normes nationales ou communautaires, cette garantie est appelée à jouer de manière extensive. C'est ainsi que le Conseil d'État l'a appliquée dans l'affaire des « fonds turbo », sans doute parce qu'il était inévitable d'en passer par là pour que soit pleinement satisfaite l'exigence de sécurité juridique qui, nous l'avons indiqué, nous semble constituer le fondement essentiel de la solution adoptée dans cette affaire.

Sans doute cette considération reviendra-t-elle aussi à l'esprit lorsque se présentera la question de savoir ce qu'il advient de la protection instituée par l'article L 80 A du LPF dans le cas où le contribuable demande le bénéfice d'une *instruction qui a, depuis l'opération en cause, fait l'objet d'une annulation contentieuse*, dont nul n'ignore qu'elle produit un effet rétroactif.

En pure logique juridique, le juge devrait être conduit à estimer que le contribuable ne saurait se prévaloir d'une norme qui est réputée n'avoir jamais existé. C'était notamment la thèse développée par P.-F. Racine dans ses conclusions sur l'affaire « Association freudienne » du 4 mai 1990.

Mais l'argumentation que J. Turot opposait à cette thèse (cf. « Les recours en annulation contre la doctrine administrative » : RJF 8-9/90 p. 535) nous semble conserver sa pertinence. « Le législateur a clairement voulu que le contribuable qui a appliqué la doctrine en vigueur ne puisse subir de rehaussement. [...] Et, pour apprécier si le contribuable s'est placé dans le champ de cette garantie, la loi précise qu'il y a lieu de se placer à la date des opérations en cause. [...] Le Conseil d'État a clairement énoncé qu'après la date du fait générateur de l'impôt le retrait de la doctrine n'est pas opposable au contribuable ; il devrait en aller de même, selon nous, pour l'annulation juridictionnelle », indiquait-il.

On voit mal, en effet, comment respecter sinon la préoccupation de sécurité juridique que le Conseil d'État a fait prévaloir dans l'affaire des « fonds turbo ». Ici encore, dès lors qu'on admet la prééminence de cette préoccupation, telle qu'elle a été mise en avant par le législateur

lui-même, il faut sans doute admettre que le caractère exorbitant du mécanisme en cause débouche sur des conséquences qui ne satisfont pas davantage à la stricte orthodoxie juridique.

La condition de bonne foi et le 2^e alinéa de l'article L 80 A du LPF

En pratique, le débat sur les limites dont pourrait être assortie la garantie instituée par l'article L 80 A du LPF pourrait rebondir sur le point de savoir si le bénéfice du deuxième alinéa de cet article est réservé, comme c'est explicitement le cas pour le premier alinéa, aux contribuables de bonne foi. À cet égard, il nous semble que la condition de bonne foi vaut effectivement pour les deux alinéas de l'article L 80 A, mais que cette extension implicite ne prive aucunement d'effet la solution adoptée par l'avis du 8 avril 1998.

Ni l'avis ni la réponse aux questions préjudicielles ne subordonnent la solution énoncée à la condition que le contribuable qui entend se prévaloir de la garantie prévue au deuxième alinéa doit être de bonne foi. Ce silence doit-il s'interpréter comme l'exclusion d'une telle condition ? Cela ne peut être affirmé avec certitude, et nous conservons pour notre part quelques doutes à cet égard. Rien, en effet, dans la demande d'avis ou dans les questions préjudicielles, n'obligeait le Conseil d'État à trancher la question : à s'en tenir à ce qui lui était demandé, ce silence n'est donc pas nécessairement significatif. À l'inverse, tout conduisait, si la réponse avait été certaine, à faire figurer cette précision, en en explicitant la portée, afin de couper court à toute spéculation sur le sujet. Le choix qui a été fait de conserver le silence nous paraît donc *réserver la question*.

Celle-ci avait pourtant été abordée par le commissaire du Gouvernement, qui estimait pour sa part que la condition de bonne foi ne s'appliquait pas au deuxième alinéa de l'article L 80 A du LPF, en s'appuyant sur deux arguments. D'une part, relevait-il, cette condition, énoncée au premier alinéa, ne figure pas au deuxième alinéa. D'autre part, soutenait-il, elle n'y est pas implicitement reprise, car « les deux alinéas ont une origine législative différente (...) et il ressort des travaux préparatoires de [la] seconde loi qu'elle avait précisément pour objet de donner aux contribuables une meilleure garantie que celle qui résultait déjà du premier alinéa ». Il en concluait que « 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 ». À cette argumentation, on peut ajouter que le deuxième alinéa de l'article L 80 A ne vise que la doctrine publiée, ce qui pourrait également expliquer que le législateur n'ait pas jugé utile de mentionner la condition de bonne foi, laquelle revêt évidemment une importance particulière s'agissant de simples lettres, décisions ou notifications de redressement dont le contribuable peut se prévaloir sur le fondement du premier alinéa de cet article.

Mais ces arguments, au regard des travaux préparatoires, ne nous semblent pas tout à fait déterminants, et peuvent en outre se voir opposé un raisonnement tiré de l'équilibre général des dispositions du LPF destinées à garantir la sécurité juridique des contribuables.

Les travaux préparatoires de la loi n° 70-601 du 9 juillet 1970, dont sont issues les dispositions du deuxième alinéa, sont muets sur la question de la bonne foi. Or la suppression d'une telle condition n'est pas une mince affaire : il serait surprenant qu'elle se soit faite sans que l'intention et les buts recherchés soient évoqués à un moment ou un autre des débats. En réalité, et c'est bien ce qui ressort de ces travaux préparatoires, c'est un élargissement du champ d'application du dispositif de garantie conçu au bénéfice des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative qui était recherché. Le premier alinéa lui garantissait théoriquement qu'il ne pourrait faire l'objet d'un rehaussement s'il était démontré que son imposition primitive avait été établie en se fondant sur

l'interprétation de la loi fiscale formellement admise, à la date de cette imposition, par l'administration. Mais, comme le relevait le rapporteur devant l'Assemblée nationale (cf. JOAN, 28 mai 1970, n° 1181), « il apparaît [...] qu'à l'occasion de procédures devant les tribunaux administratifs, l'administration a parfois requis des condamnations à paiement de rehaussement en invoquant une interprétation différente de celle qu'elle avait antérieurement rendue publique. [...] L'objet du présent article est de mettre un terme à la pratique qui consiste, pour l'administration, à donner de la loi fiscale, lors des procédures de paiement des rehaussements, une interprétation différente ou contraire de celle qu'elle avait elle-même publiée en vue de l'application de cette loi » (8).

L'idée était donc de prémunir plus efficacement le contribuable contre les changements de doctrine de l'administration, mais c'est en cela que se limite, à notre sens, l'extension des droits des contribuables, et il n'est nullement question de suppression de la condition de bonne foi. D'autant que si le législateur avait voulu supprimer cette condition, on se demande pourquoi il n'aurait pas procédé, en 1970, au « toilettage » du premier alinéa de l'article L 80 A.

Des considérations plus générales plaident également en faveur d'une extension de la condition de bonne foi au deuxième alinéa de l'article L 80 A. On constate, tout d'abord, qu'à l'exception de cet alinéa, cette condition, sous une forme ou sous une autre, est requise par l'ensemble des dispositions du LPF destinées à garantir la sécurité juridique. L'expression « redevable de bonne foi » figure bien sûr au premier alinéa de l'article L 80 A, mais aussi, à deux reprises, à l'article L 80 B. Quant à l'article L 64 B régissant la procédure du « rescrit », il subordonne la protection qu'il institue à la condition que le redevable ait fourni à l'administration « tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération », ce qui est une autre manière d'exiger que le contribuable soit de bonne foi. Au regard de cette préoccupation, manifeste dans chacune des procédures en cause, dont certaines sont plus récentes que le deuxième alinéa de l'article L 80 A, l'effort à faire pour admettre que celui-ci reprend implicitement la condition qui figure au premier alinéa nous semble bien mince. Et l'effort inverse ne dispenserait pas le juge d'appliquer la condition de bonne foi aux contribuables qui se prévalent du premier alinéa... situation pour le moins gênante si l'on se préoccupe de la cohérence d'ensemble du dispositif de protection prévu par ces dispositions.

Mais cette extension ne conduit-elle pas à vider de son sens la solution retenue, dans l'affaire des « fonds turbo », par le Conseil d'État ? En exigeant du contribuable qui invoque l'article L 80 A pour faire obstacle à un redressement engagé sur le fondement de l'abus de droit qu'il soit de bonne foi, ne reprend-on pas de la main gauche ce que la main droite a donné ? À première vue, en effet, il semble difficile d'admettre qu'on puisse commettre un abus de droit tout en étant de bonne foi. L'abus de droit, qu'il s'agisse du recours à un acte fictif ou d'une fraude à la loi, se caractérise en effet par un montage, une manœuvre qui vont même sans doute au-delà de la simple mauvaise foi. Il n'est guère surprenant, à cet égard, de constater que les pénalités pour abus de droit se situent, aux côtés de celles pour manœuvre frauduleuse, au sommet de la hiérarchie des sanctions fiscales, et qu'elles sont plus sévères que les pénalités pour mauvaise foi. Dès lors, l'administration ne pourrait-elle chercher à réintroduire subrepticement la notion d'abus de droit en soutenant que le contribuable qui se prévaut d'une doctrine est en réalité de mauvaise foi, pour le moins, et ne saurait donc prétendre au bénéfice de la protection instituée par l'article L 80 A ?

Une première objection se présente, à la lumière de l'affaire des « fonds turbo ». G. Goulard indiquait qu'« 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 FCP qui détiennent des valeurs mobilières dans des conditions normales (...). Lu de cette façon, ce paragraphe n'autoriserait pas la pratique des fonds turbo ». Mais, si ce constat exclut que les établissements « auto-consommateurs » voient leur bonne foi reconnue, il n'en va pas de même pour les souscripteurs que M. Cozian range dans la catégorie des « profanes », qui se contentaient de réaliser une opération de placement de trésorerie sans être nécessairement informés du mécanisme en cause, comme l'a d'ailleurs reconnu le tribunal administratif de Paris dans son jugement du 22 avril 1997, ce qui l'a conduit à innover en déchargeant les requérants qu'il venait de reconnaître coupables d'abus de droit de la pénalité de 80 %. Cette objection tient cependant principalement à l'une des caractéristiques qui font l'originalité de cette affaire, qui découle de ce que les contribuables redressés n'avaient pas nécessairement participé directement au montage dénoncé par l'administration. Lorsque tel n'est pas le cas, et que c'est le contribuable lui-même qui procède aux opérations litigieuses, abus de droit et mauvaise foi semblent bien, à première vue, indissociables.

Mais il nous semble qu'une seconde objection, d'ordre plus général, s'oppose à ce que la condition de bonne foi devienne une sorte de « substitut » de l'abus de droit lorsqu'est en cause la garantie de l'article L 80 A. Cette objection découle directement de la distinction entre loi fiscale et doctrine administrative, telle qu'elle a été à nouveau soulignée par les décisions du 8 avril 1998. La seconde, à la différence de la première, ne saurait s'interpréter : dès lors, la condition de bonne foi, si elle peut intégrer le respect de l'esprit de la loi lorsqu'il s'agit d'appliquer celle-ci, ce qui est le cas, le plus souvent, lorsque le juge se prononce sur la qualification des pénalités, doit en revanche se réduire à des éléments objectifs et matériels lorsqu'est en cause la doctrine, ce qui est par construction le cas quand il s'agit d'appliquer l'article L 80 A du LPF (9).

Cette conception de la portée qu'il convient de donner aux termes de « redevable de bonne foi » employés par l'article L 80 A nous paraît pouvoir se prévaloir de l'absence d'exemple, dans la jurisprudence, de cas dans lequel la garantie de cet article aurait été écartée en raison de la mauvaise foi du contribuable. Le juge s'attache seulement à vérifier que les conditions fixées par la doctrine sont remplies pour apprécier l'applicabilité des dispositions invoquées, alors même que la mauvaise foi du contribuable est par ailleurs invoquée sur le terrain des pénalités (CE 2 juin 1989, n° 66604, de Saint-Pern ; RJF 8-9/89 n° 1019 ; CE 11 décembre 1987, Marie et autres, n° 56479 à 56482 ; RJF 2/88 n° 202), voire établie (CE 9 juillet 1997, n° 160433, Monteil ; RJF 10/97 n° 983). Cela n'est guère surprenant : le juge ne fait que suivre l'administration, qui n'invoque jamais, nous semble-t-il, la *condition de bonne foi que sous cet angle objectif* et matériel. Elle le proclame d'ailleurs elle-même dans ses instructions : l'instruction 13 L-1-89 (§ I-A) indique ainsi que la condition de bonne foi doit être regardée comme satisfaite lorsque la situation du contribuable est identique à celle sur laquelle elle s'est prononcée, et que celui-ci s'est conformé à l'interprétation

(9) Dans l'abondante jurisprudence sur les pénalités (cf. Jurisclasseur « Contrôle fiscal », Doc. F, Lefebvre CF-VIII-13230 s.), on ne trouve d'ailleurs pas trace du moindre exemple de condamnation du contribuable pour mauvaise foi ou pour manœuvre frauduleuse sur le terrain d'une méconnaissance de « l'esprit » d'une doctrine : tout au plus le juge inflige-t-il des pénalités pour mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses au contribuable qui, non seulement ne satisfait pas les conditions de celle-ci, mais soit le savait pertinemment lorsqu'il s'en est prévalu, soit a tenté de faire croire, d'une manière ou d'une autre, qu'il les satisfaisait ; il n'y a pas abus de doctrine, mais application non seulement à mauvais escient, mais de mauvaise foi.

(8) C'est en des termes quasiment identiques que s'exprime le rapporteur devant le Sénat (cf. JO Sénat 10 juin 1970 n° 278) ; les débats, extrêmement succincts, n'ajoutent rien (cf. JOAN 3 juin 1970 p. 2215 ; JO Sénat 24 juin 1970 p. 1076).

donnée par l'administration. C'est une conception semblable de la bonne foi, enfin, qui se retrouve à l'article L 64 B : l'obligation pour le contribuable de « fournir tous les éléments utiles pour apprécier la portée réelle » de l'opération envisagée vise bien une exigence matérielle, objective.

Si la condition de bonne foi nous semble donc devoir s'appliquer aux deux alinéas de l'article L 80 A, elle ne saurait toutefois s'interpréter, à nos yeux, comme l'exigence que le contribuable ait respecté l'esprit d'une doctrine, dont les décisions du 8 avril 1998 ont confirmé, quel qu'en soit le fondement, qu'il ne saurait être recherché. Elle signifie simplement que le *contribuable doit satisfaire aux conditions posées par la doctrine elle-même*, comme le juge le vérifie effectivement de manière systématique. Remarquons que la présence de cette mention fournit d'ailleurs une base légale explicite à la condition de conformité qui n'est sinon nulle part énoncée par le texte de l'article L 80 A lui-même.

Cette conclusion, outre qu'elle nous semble dictée par l'un des éléments du raisonnement de la Haute Assemblée dans l'affaire des « fonds turbo » (la doctrine ne s'interprète pas), nous paraît également la seule conforme à l'esprit de l'avis rendu. En effet, en faisant de la condition de bonne foi une exigence pour le contribuable de respecter autre chose que la lettre de la doctrine, on fragiliserait irrémédiablement la garantie instituée par l'article L 80 A. L'incertitude qu'une telle exigence ferait peser nuirait à n'en pas douter au souci de garantir l'effectivité du mécanisme de sécurité juridique en cause.

Les suites pratiques de l'affaire des « fonds turbo »

Sauf à envisager une validation législative, qui paraît peu probable (10), l'administration cherchera sans doute à obtenir confirmation des redressements entrepris sur une nouvelle base légale, comme le lui suggère le rappel, par l'avis et la décision du 8 avril 1998, de la condition de conformité. Cette substitution de base légale suppose cependant au préalable qu'il soit établi que les contribuables ne remplissaient pas les conditions fixées par l'instruction du 13 janvier 1983. À défaut, nous l'avons vu, aucun redressement ne pourrait être entrepris à leur encontre ; si, en revanche, ces conditions ne sont pas satisfaites, l'administration pourrait soutenir que le contribuable a bénéficié de crédits d'impôt acquis dans des conditions contraires à la loi, et demander éventuellement que le redressement ainsi motivé soit assorti de pénalités pour mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses. Mais au-delà de l'aspect pratique tenant à la satisfaction ou non de la condition de conformité, la possibilité d'une telle substitution, sur le plan des principes, reste encore discutée.

La condition de conformité a-t-elle été méconnue ?

La réponse à cette question ne saurait provenir que d'un examen au fond de chaque espèce, que nous ne souhaitons ni ne pouvons, bien entendu, mener ici. Aussi nous contenterons-nous de dessiner quelques pistes.

En premier lieu, il nous semble que l'allusion, dans la décision en réponse aux questions préjudicielles, au paragraphe 100 de l'instruction du 13 janvier 1983, indique que le juge devra procéder au contrôle du respect de la condition de *conformité au regard de la totalité des dispositions de cette instruction*, et non en se limitant aux seules conditions qui concernaient directement les souscripteurs et leurs

relations avec les FCP en question. De ce point de vue, il apparaît que les contribuables risquent de se voir opposés des éléments dont ils n'avaient nullement le contrôle. Mais cette rigueur n'est que le corollaire du principe d'application littérale de la doctrine.

En deuxième lieu, on peut se demander à qui incombera, en la matière, la *charge de la preuve*. De manière générale, c'est au contribuable qui invoque le bénéfice de l'article L 80 A d'apporter la preuve qu'il entre bien dans les prévisions de l'instruction dont il se prévaut. Or on sait que la substitution de base légale demandée par l'administration n'a pas d'effet sur la charge de la preuve (CE 2 juin 1986, n° 32520 : RJF 8-9/86 n° 770). Mais il nous semble que la dialectique de la preuve qui se mettra en place obéira avant tout à un principe de réalisme, la charge de la preuve étant placée sur les épaules de celui qui va à l'encontre de l'apparence de régularité.

Or, il n'est pas absolument évident que les conditions posées par l'article 100 aient été systématiquement méconnues par les « fonds turbo ». L'argument suivant lequel ceux-ci ne permettraient pas la souscription et le rachat de parts « à tout moment », par exemple, correspond certes à la pratique, l'efficacité de ces fonds imposant que les souscriptions soient limitées au maximum pendant la phase dite de « couveuse » ; mais il n'est nullement prouvé que des souscripteurs aient été empêchés d'entrer – ou de sortir – de ces fonds pendant cette phase. D'autres arguments touchant à la gestion des fonds en cause sont également sujets à débat, touchant par exemple à la nature des opérations autour du coupon sur lesquelles se concentraient les transactions (étaient-elles menées à découvert, ce qui était prohibé, ou à terme ?), ou à la portée de la réglementation elle-même (les « revenus nets encaissés par le fonds », qui constituent la limite supérieure des acomptes distribuables en cours d'exercice, englobent-ils ou non le compte de régularisation ?). Un dernier argument, relatif au dépassement des pourcentages de commission autorisés, semble cependant plus sérieux, et il n'est guère étonnant, à cet égard, que le commissaire du Gouvernement, G. Goulard, l'ait choisi pour illustrer son propos. Le mécanisme même des « fonds turbo » aboutissait en effet, on l'a vu, à réduire à la portion congrue la valeur liquidative des parts, l'essentiel de l'actif étant constitué, en fin de « phase de couveuse », de revenus distribuables et de crédits d'impôt. Ceux-ci approchaient généralement du maximum réglementaire, soit 50 % des revenus. Or le prix auquel ils étaient vendus aux souscripteurs de parts, correspondant aux prix ordinairement pratiqués sur le marché des crédits d'impôt, représentait entre 60 % et 80 % de leur montant. Cette commission – dont on a vu qu'elle pouvait être versée sous forme de droits de courtage ou sous forme de moins-values réalisées sur d'autres titres – était donc généralement très supérieure à la limite légale de 4 % du prix de souscription. Mais tous les « fonds turbo » n'étaient pas ainsi « idéalement » profilés : certains réalisaient moins d'opérations autour du coupon pendant la phase de couveuse, et conservaient une valeur liquidative bien supérieure au revenu par part. Il est donc fort possible que, pour ces fonds, les commissions n'aient pas dépassé le plafond autorisé.

Mais il reviendra aux juridictions saisies de se prononcer sur ces questions d'espèce. Il n'est pas impossible qu'elles concluent, au vu de certains indices tels que ceux ci-dessus évoqués, qu'en dépit du respect apparent des exigences légales, les FCP concernés ne remplissaient pas la condition posée à l'article 100 de l'instruction du 13 janvier 1983. Point n'est besoin de se placer ici sur le terrain de la fraude à la loi : ce n'est pas une application formellement conforme des dispositions légales qui serait par ailleurs contraire à leur esprit que révèlent ces indices, mais, très objectivement, derrière les apparences (libre entrée et sortie, commission réduite...), une réalité qui méconnaît les exigences légales.

(10) Comme le souligne le remarquable commentaire de l'avis et de la décision du 8 avril 1998 paru FR Lefebvre 23/98 p. 3, si une telle validation n'est pas exclue, tant qu'aucune décision de justice n'est passée en force de chose jugée, elle risquerait cependant d'être politiquement mal acceptée et, surtout, de se heurter aux limites fixées par le Conseil constitutionnel en la matière, dès lors qu'il sera difficile de prouver qu'elle obéit à un intérêt général qui ne serait pas exclusivement financier.

Les juges du fond devront cependant également, s'ils concluent à la méconnaissance de la condition de conformité, répondre à un certain nombre de questions de principe, touchant à la possibilité de procéder, dans ces affaires, à une substitution de base légale.

La substitution de base légale est-elle possible ?

On sait que la substitution de base légale n'est possible que si la procédure correspondant au nouveau fondement légal a été de facto respectée, afin que le contribuable ne soit pas privé des garanties attachées à ce dernier (CE 18 mars 1981, n° 6404 et 7359 : RJF 5/81 n° 408 ; CE 28 septembre 1983, n° 37524 : RJF 11/83 n° 1261 ; CE 29 octobre 1990, n° 67489, Bastide : RJF 12/89 n° 1521). Le juge vérifie d'office que cette condition est respectée (CE 13 décembre 1991, n° 65940 section : RJF 1/92 n° 123 avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 17). Il en découle que, à la différence de ce qui prévalait avant 1987 (CE 10 mai 1993, n° 95128, SARL Elite Model Management : RJF 7/93 n° 1038), l'administration ne peut plus substituer devant le juge l'abus de droit à un autre fondement légal, la procédure d'abus de droit comportant depuis 1987 des garanties substantielles pour le contribuable, qui n'ont évidemment pas été respectées si l'article L 64 n'a pas été appliqué. Mais la réciprocité n'est pas évidente, que l'on se situe sur le terrain des redressements au principal ou sur celui des pénalités.

Lorsque les redressements ont d'abord été engagés sur le fondement de la procédure d'abus de droit, le choix de revenir à la procédure de redressement contradictoire pose d'abord le *problème de la consultation de la commission départementale des impôts* (CDI). Sur le plan des principes, on peut se demander si la compétence de celle-ci subsiste dans le cadre de la procédure de l'article L 64 du LPF, ou si l'intervention du comité consultatif de répression des abus de droit (CCRAD) est par nature exclusive de celle de la CDI. Dans cette deuxième hypothèse, la substitution de base légale serait en effet exclue a priori, comme c'est le cas, par exemple, lorsque la procédure initialement suivie était fondée sur l'article 168 du CGI, du fait que la procédure de taxation d'après le barème de celui-ci ne comporte pas la possibilité pour le contribuable de saisir la CDI (CE 18 juin 1990, n° 92163, Balkany : RJF 8-9/89 n° 1105).

Mais il ne nous semble pas que la procédure d'abus de droit exclue par principe l'intervention de la CDI. Certes, la circonstance que l'article L 64 ait prévu une procédure spécifique, faisant intervenir un comité spécialisé, entretient le doute. Celui-ci est renforcé par le fait que la qualification d'abus de droit est une question de droit, que la CDI n'a évidemment pas compétence pour examiner. Ces deux arguments ne sont cependant pas déterminants.

D'une part, la reconnaissance d'un abus de droit mélange parfois étroitement les questions de fait et les questions de droit. L'affaire des « fonds turbo » en témoigne, les questions de fait abondant dans les débats portant sur la condition de conformité, par exemple. Et le fait que la qualification d'abus de droit ressortisse, in fine, exclusivement de la catégorie des questions de droit n'exclut pas en soi la compétence de la CDI, comme en témoigne la jurisprudence en matière d'acte anormal de gestion. Estimant que « si l'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion pose une question de droit, il appartient, en règle générale, à l'administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal » (CE 27 juillet 1984, n° 34588, Plén., Renfort-Service : RJF 10/84 n° 1233), le Conseil d'État en a déduit que, dans le cadre d'un redressement engagé sur ce fondement, la CDI était compétente pour se prononcer sur les circonstances de fait (CE 27 juillet 1988, n° 50020, Plén., SARL « Boutique 2M » : RJF 10/88 n° 1139 ; CE 8 août 1990, n° 92997, SA Intertrans Paris : RJF 10/90 n° 1252).

D'autre part, le risque, qui existait avant 1987, d'aboutir à un dilemme concernant la charge de la preuve en cas d'avis

divergent du CCRAD et de la CDI, n'existe plus, puisqu'aux termes du premier alinéa de l'article L 192 du LPF dans sa rédaction issue de la loi Aicardi, l'avis de la CDI est sans incidence, sauf exceptions, sur les conditions de preuve en cas de procédure contentieuse ultérieure.

Reste à savoir si, en pratique, dans les affaires de « fonds turbo », la CDI était compétente, et si sa consultation a été permise aux contribuables. Cette deuxième question relève purement des cas d'espèce et nous ne nous y attarderons donc pas, sinon pour indiquer qu'à notre sens le juge ne devrait s'attacher qu'à des éléments objectifs (rature ou non de la mention relative à la saisine de la CDI sur la notification) pour y répondre : le simple fait d'avoir engagé un redressement sur le terrain de l'abus de droit ne suffit pas, nous semble-t-il, à établir que le contribuable même s'il a pu être, en quelque sorte, induit en erreur quant à la procédure à suivre, aurait été privé d'une garantie au sens où l'entend la jurisprudence. La première question, quant à elle, devra être examinée au regard des dispositions de l'article L 59 du LPF. Il nous semble, à première vue, que la compétence de la CDI pourrait être reconnue, dès lors que le désaccord, dans ces affaires, porte effectivement sur le montant du bénéfice imposable : d'une part, lorsqu'est en cause la déduction des commissions versées aux intermédiaires, d'autre part, du fait que, les crédits d'impôt devant être regardés comme des revenus, ils influent bien sur l'assiette de l'impôt. Ce point risque cependant d'être discuté, du fait de la nature particulière des crédits d'impôt, qui, d'une part, se rattachent principalement au paiement de l'impôt mais qui, d'autre part, influent sur le bénéfice imposable. Il nous semble que ce deuxième aspect devrait prévaloir : la possibilité de « contraction » ouverte par l'article 136 de l'annexe II au CGI n'est qu'une facilité pratique qui ne dissimule pas la réalité de l'opération qu'elle aménage (adjonction du crédit d'impôt au bénéfice imposable, et imposition à l'impôt sur les sociétés de ce crédit d'impôt), et la jurisprudence du Conseil constitutionnel reconnaît bien à l'avis fiscal le caractère d'un revenu.

À supposer que la substitution de base légale permette de confirmer les redressements au principal, qu'en est-il des pénalités ? On sait que celles-ci doivent être motivées : une motivation formulée dans la perspective d'un redressement pour abus de droit serait-elle tenue pour valable par le juge de l'impôt au soutien de pénalités demandées sur un nouveau terrain, qui serait celui de la mauvaise foi ou des manœuvres frauduleuses ?

Une telle substitution est admise, et fréquemment pratiquée, s'agissant de pénalités sanctionnant des agissements relevant d'une même « famille », et qui ne forment en quelque sorte que les divers échelons d'une même pénalité (mauvaise foi et manœuvres frauduleuses, par exemple). Mais il n'est pas évident, en revanche, qu'elle le soit lorsque la pénalité initiale sanctionne un type de comportement plus spécifique.

En effet, les pénalités ne constituent nullement une obligation pour l'administration, alors que celle-ci est toujours tenue de rechercher le paiement des droits au principal, ce qui fonde sans équivoque le principe de la substitution de base légale. Mais il ne découle d'aucune règle que la substitution de base légale soit limitée aux cas de compétence liée. Et il nous semble qu'une telle substitution devrait pouvoir être admise lorsque les *faits* retenus pour motiver la pénalité initialement infligée peuvent également servir de fondement à la pénalité que l'administration souhaite substituer à celle-ci. C'est en ce sens qu'a conclu G. Bachelier, le 6 mai 1998, sur une affaire qui devrait prochainement être jugée (n° 170598, Association pour l'unification du christianisme mondial), concernant la possibilité de substituer des pénalités pour défaut ou retard de déclaration à des pénalités pour mauvaise foi. Il s'appuyait sur trois arguments. En premier lieu, indiquait-il, aucune règle de valeur constitutionnelle et aucun engagement conventionnel de la France

ne s'opposent à une telle substitution. En deuxième lieu, rappelait-il, la substitution de base légale en matière répressive a été admise dans le domaine du contentieux disciplinaire (CE 2 juillet 1993, n° 124960, Ass. Milhaud : Lebon p. 194). En troisième lieu, soulignait-il, le principe de requalification des poursuites à partir des mêmes faits par le juge répressif est un principe constant du droit répressif. Ce dernier point est bien mis en évidence par la jurisprudence de la Cour de cassation (cf., notamment, Cass. crim. 29 octobre 1996 : Bull. crim., n° 378, qui souligne d'ailleurs que le devoir qu'ont les juges de restituer à la poursuite sa qualification véritable, dès lors qu'ils puisent les éléments de leur décision dans les faits mêmes visés à la prévention, n'est pas contraire à l'article 6 § 3 de la convention européenne des droits de l'homme). Il est d'application constante en matière de contributions indirectes (Cass. crim. 31 octobre 1973, Pierre : Bull. crim. n° 396, 2^e arrêt; Cass. crim. 25 janvier 1978 : Bull. crim. n° 25), toujours à la condition que les faits susceptibles de modifier ou d'ajouter à la qualification initiale aient fait l'objet de débats contradictoires préalables. À ces arguments, on peut ajouter que l'administration est libre d'invoquer à tout moment de la procédure, au soutien d'une pénalité, un motif nouveau. Au regard de ces éléments, il nous semble, sous réserve de la solution de principe qui sera adoptée dans l'affaire sur laquelle concluait G. Bachelier, que dans l'affaire des « fonds turbo », en principe en tout cas, une substitution de base légale pourrait être proposée concernant les pénalités : les faits en cause sont bien toujours les mêmes, constitués par les efforts engagés pour éluder l'impôt, que l'administration souhaitait qualifier d'abusifs initialement, et qu'elle présentera sans doute comme révélateurs de mauvaise foi ou de manœuvre dans le droit fil de la démonstration qu'elle s'efforcera de mener concernant la méconnaissance de la condition de conformité. Encore faudra-t-il que cette démonstration parvienne à convaincre les juges...

*
*
*

L'affaire des « fonds turbo » n'a pas connu avec les décisions et l'avis ici commentés un épilogue définitif. De très nombreuses procédures restent ouvertes, et il faudra encore attendre quelques années avant d'en connaître l'issue.

La solution adoptée ouvre d'ailleurs de nouveaux débats. En tant qu'ils portent sur le champ d'application de l'article L 64 du LPF, par exemple, ils rappellent d'abord la difficulté qu'il y a à dégager les limites exactes de la procédure de redressement pour abus de droit. Le juge français a fait le choix d'étendre cette procédure à la sanction de la fraude

à la loi. Ce choix n'est pas universel (11), mais il rend impossible d'ignorer, pour trancher quelques-unes des questions que nous avons ici abordées, le principe de réalisme dont il s'inspire.

La solution retenue dans les affaires ici commentées a cependant marqué avec force l'une des limites de ce réalisme en matière fiscale : il ne peut y avoir de fraude à la doctrine administrative. Cette limite s'inspire d'abord d'une difficulté pratique : le réalisme qui conduit à débusquer une fraude à la loi suppose une connaissance des intentions qui ont animé les auteurs de cette loi, afin d'établir qu'elles ont été méconnues ; or une telle connaissance est exclue concernant la doctrine. Elle peut aussi se prévaloir d'un principe de bon sens : « nemo auditur propriam turpitudinem allegans », dit la maxime latine... il n'est pas absurde de laisser l'administration supporter la conséquence de ce qu'elle écrit. Mais la solution s'inspire surtout du principe, crucial pour la vie des affaires, de sécurité juridique.

Cette solution en laissera quelques-uns sur leur faim, notamment du fait qu'elle ne tranche pas explicitement la question de la bonne foi. Mais il nous semble que le débat qui pourrait se développer sur cette question ne permettra pas de remettre en cause ce qui a été jugé, soit que la condition de bonne foi ne soit pas exigée pour prétendre au bénéfice du deuxième alinéa de l'article L 80 A du LPF, soit qu'elle ne puisse être entendue, lorsqu'il s'agit d'appliquer la doctrine administrative, que comme une exigence matérielle et objective qui se confond avec la condition de conformité.

Le principe de sécurité juridique nous semble donc avoir définitivement pris le pas sur toute autre considération pour l'application de la doctrine administrative. Cela aboutit certes à des conséquences apparemment paradoxales, puisque le contribuable qui applique la norme fort particulière que constitue cette doctrine se trouve mieux protégé que celui qui applique la loi. Mais ce paradoxe est, nous l'avons souligné, au cœur même de la garantie instituée par l'article L 80 A. Il peut paraître regrettable de consentir à ce contribuable une garantie à ce point absolue : cela n'en est pas moins nécessaire à l'efficacité du mécanisme voulu par le législateur. Cette affaire aura permis de constater, une nouvelle fois, que plus le fil du rasoir est fin, plus il tranche nettement.

(11) Dans une opinion émise sur une affaire soumise à la Chambre des Lords, en 1949, il est vrai, Lord Norman déclarait ainsi : « dans ses efforts pour marcher de pair avec l'habileté consacrée à éviter les impôts, le Parlement peut manquer son but. [...] L'évasion fiscale est un mal, mais ce serait le commencement de maux bien plus grands si les Cours devaient étendre le langage de la loi dans le but de soumettre à la loi des gens qu'elles désapprouvent » (cité par M. Cozian in « La gestion fiscale de l'entreprise » : RJF 5/80 p. 202).