

Études et doctrine

Chronique

par Guillaume GOULARD, Maître des Requêtes au Conseil d'État

Champ d'application de la TVA

Exclusion des opérations effectuées par un assujetti n'agissant pas en tant que tel

CJCE 4 octobre 1995, aff. 291/92, Plén., Dieter Armbrecht (voir texte à la RJF 12/95 n° 1447)

CE 29 décembre 1995, n° 118754, 9° et 8° s.-s., Sté Sudfer (voir texte ci-après Décisions du mois n° 186)

Depuis que la TVA est entrée dans le domaine du droit communautaire, la question de son champ d'application n'a pas cessé de réserver des surprises. Coup sur coup, la Cour de justice des communautés et le Conseil d'État viennent de prendre position sur une question encore largement inédite, celle de l'éventuelle absence de taxation d'une opération qui a pourtant été effectuée par un assujetti, mais hors du champ de son assujettissement. Les prolongements à attendre de ces deux décisions justifient un examen approfondi, qui fera apparaître l'analogie des deux démarches. Compte tenu de la prééminence de la Cour de justice en ce qui concerne l'interprétation du droit communautaire, et du fait que l'arrêt Armbrecht est antérieur, c'est naturellement par celui-ci que nous commencerons cet examen.

1. La jurisprudence de la Cour de justice

Le champ d'application de la TVA est défini par l'article 2 de la directive du Conseil 77/388/CEE du 17 mai 1977 (6° directive) aux termes duquel « Sont soumises à la TVA : 1. les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ; 2. les importations de biens. » La notion d'assujetti est elle-même définie au § 1 de l'article 4 de la même directive comme s'appliquant à « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au § 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité », et les activités économiques, au § 2 du même article, comme « les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées ». Le même paragraphe précise qu'est considérée comme activité économique « une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

La Cour de justice n'a pas une conception étroite du champ d'application de la TVA (CJCE 4 décembre 1990,

aff. 186/89, van Tiem : RJF 3/91 n° 380). Mais l'interprétation qu'elle donne des articles précités de la 6° directive TVA n'en aboutit pas moins à l'exclusion de ce champ d'application des opérations qui y étaient incluses en vertu des dispositions françaises antérieures à la transposition du texte communautaire.

La Cour a notamment pris une position riche de conséquences lorsqu'elle a écarté la qualification d'assujetti à la TVA à propos d'une société holding dont l'unique objet est la prise de participations dans d'autres sociétés sans immixtion dans leur gestion (CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, *Polysar Investments Netherlands BV* : RJF 10/91 n° 1324). Le motif déterminant de cet arrêt est que « *la simple acquisition et la simple détention de parts sociales [n'est pas] une activité économique, au sens de la 6° directive, conférant à son auteur la qualité d'assujetti* » (point 13). Il en découle notamment que la perception de dividendes, qui n'est la contrepartie d'aucune activité économique au sens de la 6° directive, n'entre pas dans le champ d'application de la TVA (CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91, Plén., SA *SATAM* : RJF 7/93 n° 986 avec conclusions W. van Gerven p. 548).

Tout récemment encore, cette fois à propos du partage entre opérations taxées et exonérées mais par un raisonnement analogue à celui qui pourrait être tenu à propos d'opérations situées dans le champ et hors du champ de la TVA, la Cour de justice a confirmé que *les différentes opérations économiques de la même entreprise doivent faire l'objet d'un examen séparé*. Ce raisonnement analytique la conduit à la conclusion que « lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée (CJCE 6 avril 1995, aff. 4/94, *BLP Group plc.* : RJF 6/95 n° 804 avec conclusions C.-O. Lenz p. 408).

Dans tous les arrêts précités, qui sont relatifs aux droits à déduction, la Cour de justice décompose donc l'activité de l'opérateur économique concerné pour examiner la qualification de *chaque opération* à l'égard de la TVA. Dans les dispositions de la directive qui définissent le champ d'application de la taxe, c'est le membre de phrase « *assujetti agissant en tant que tel* » qui autorise une telle distinction. Ces termes précis n'ont pourtant, pour l'instant, guère donné lieu à d'abondants développements jurisprudentiels.

Un premier arrêt avait examiné cette question du point de vue du droit à déduction, à propos de la situation d'un contribuable allemand demandant la déduction de la taxe ayant grevé l'acquisition d'une voiture qu'il n'avait initialement utilisée que de manière très accessoire pour les besoins de son activité professionnelle de conseiller fiscal (CJCE 11 juillet 1991, aff. 97/90, *Lennartz* : RJF 10/91

n° 1325). Par cet arrêt, la Cour de justice a jugé que « c'est l'acquisition des biens par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA » et « qu'un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 4, le fait en tant qu'assujetti, même si les biens ne sont pas immédiatement utilisés pour les besoins de cette activité économique » (points 14 et 15). Quant à la question de savoir « si un assujetti, dans un cas particulier, a acquis des biens pour les besoins de ses activités économiques au sens de l'article 4 de la 6^e directive », c'est « une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figure la nature des biens visés et la période écoulée entre l'acquisition des biens et leur utilisation aux fins des activités économiques de l'assujetti ».

L'arrêt Lennartz implique donc que l'*acquisition d'un bien* par un assujetti peut être faite par lui *en tant qu'assujetti ou en tant que particulier* et donc consommateur final. Dans le même arrêt, la Cour de justice précisait toutefois qu'un bien d'investissement utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées peut être traité comme un bien d'entreprise sur lequel la TVA est intégralement déductible.

L'affaire jugée le 4 octobre 1995 et citée en référence amenait la Cour de justice à aller un peu plus loin dans son raisonnement, et à trancher une question qu'elle n'avait pas eu à résoudre jusque là, concernant la possibilité pour un assujetti de *réserver à son usage privé une partie d'un bien qu'il acquiert* et de le placer ainsi hors du champ d'application de la taxe. En l'espèce, il s'agissait d'une partie d'un immeuble, réservée par un hôtelier à son logement privé.

La question était suffisamment difficile pour que l'affaire, d'abord inscrite à une séance de la deuxième chambre de la Cour, aux conclusions de l'avocat général van Gerven, soit renvoyée devant la Cour plénière où elle a finalement été jugée aux conclusions de l'avocat général F. G. Jacobs. Le premier avocat général avait centré son argumentation sur le caractère dissociable du logement privé, en application des principes de la 6^e directive qui lui paraissaient seuls déterminants en l'espèce. L'avocat général Jacobs concluait, comme M. van Gerven, que la vente de la partie privée de l'hôtel n'était pas assujettie à la TVA, mais en faisant pour sa part référence à la notion d'assujetti agissant en tant que tel.

Cette argumentation a été suivie par la Cour. Celle-ci a en effet dit pour droit que « lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti » au sens de l'article 2 de la 6^e directive. Il se trouve donc, pour cette opération déterminée, en dehors du champ d'application de la directive. Cette solution se présente comme une simple interprétation des termes « agissant en tant que tel », partant de l'idée qu'un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti. Cette idée, quoiqu'assez nouvelle, est de fait la seule qui permet de donner un sens aux mots « agissant en tant que tel ».

II. L'arrêt Sudfer

L'affaire jugée le 29 décembre 1995 par le Conseil d'État portait sur l'assujettissement à la TVA d'une opération de vente d'or réalisée par une société exerçant une activité de négoce de métaux non ferreux provenant de déchets industriels. Cette société avait acquis en 1964 et 1965 des lingots d'or qu'elle avait inscrits à son bilan, au compte « titres de placement ». C'est seulement en 1982 qu'elle a revendu ces lingots. Ayant demandé en vain le remboursement de la TVA qu'elle avait dans un premier temps spontanément acquittée, la société a porté l'affaire devant le juge fiscal qui a rejeté sa demande tant en première instance qu'en appel (CAA Paris 22 mai 1990, n° 560, GTMF : RJF 8-9/90 n° 992).

Saisi en cassation, le Conseil d'État était confronté à la nécessité d'interpréter les mots « assujetti agissant en tant que tel », littéralement transposés de l'article 2 de la 6^e directive à l'article 256 du CGI. Comme il en a désormais l'habitude, il s'est livré à une *interprétation* des dispositions du Code général des impôts à la lumière de celle de la *directive* (CE 22 décembre 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la caserne Mortier : RJF 2/90 n° 130 avec conclusions Mme Hagelsteen p. 80). Il a donc très largement pris en compte, à en juger par les conclusions du commissaire du Gouvernement Philippe Martin (qui sont reproduites au BDCF 1/96), la jurisprudence la plus récente de la Cour de justice.

On relèvera d'emblée que le Conseil d'État n'a pas jugé utile de saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle, en application de l'article 177 du traité de Rome. Sans doute a-t-il estimé que les questions qu'il avait à trancher ne soulevaient pas une difficulté réelle d'interprétation de la 6^e directive, ou du moins que la jurisprudence de la Cour de justice lui permettait de résoudre les questions posées avec une certitude suffisante. Il a ainsi évité de retarder encore le jugement d'une affaire dont il est vrai qu'elle portait sur une demande en restitution de TVA payée au titre du mois de janvier 1982.

Cette affaire n'en confirme pas moins que le Conseil d'État fait un usage plus que modéré de l'« obligation » de saisir la Cour de justice que l'article 177 met à la charge des juridictions « dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne » lorsque se pose une question d'interprétation du droit communautaire. Dans l'hypothèse en cause, on peut raisonnablement estimer que l'exactitude de son analyse juridique ne sera pas démentie par les juges communautaires. En tout cas, on ne pourra le soupçonner d'avoir refusé le renvoi préjudiciel pour éviter que la réponse de la Cour de justice ne l'oblige à modifier sa jurisprudence. Nous allons voir, en effet, que le Conseil d'État a très largement remis en cause lui-même sa jurisprudence antérieure, afin de la rendre compatible avec les dispositions de la 6^e directive telles que la Cour de justice les interprète désormais.

On sait que dans sa *jurisprudence antérieure à l'intervention de la 6^e directive*, le Conseil d'État jugeait que les prestations de service accomplies par une société anonyme avaient, par principe, un caractère commercial et étaient donc assujetties aux taxes sur le chiffre d'affaires (CE 20 février 1974, n° 89237, SA Elsa, Plén. : Dupont 1974 p. 200). D'une façon générale, cette jurisprudence « globalisante » a été interprétée comme incluant dans le champ de la TVA toutes les opérations effectuées par une société de forme commerciale.

D'autre part, et avant même l'institution de la TVA, la jurisprudence classait parmi les opérations passibles des taxes sur le chiffre d'affaires toute cession d'un élément d'actif par une entreprise industrielle et commerciale (CE 4 avril 1973, n° 84988, Sté Sofopra : Dupont 1973 p. 199, conclusions Mandelkern Dr. fisc. 23-24/73 c. 912 ; CE 5 février 1975, n° 90898 : RJF 4/75 n° 182).

Telle était la logique des arrêts relatifs à la revente de lingots d'or sous l'empire des dispositions antérieures à l'intervention de la 6^e directive. L'acquisition de lingots d'or constituant une modalité de gestion de l'actif social, même si elle a été décidée à titre de placement à long terme, la revente de ces lingots après inscription de leur prix de revient à l'actif du bilan était regardée comme étant « au nombre des affaires qui relèvent de l'activité industrielle et commerciale de la société » et comme telle passible de la TVA (CE 14 mars 1983, n° 36292 : RJF 5/83 n° 620, conclusions Pdt. Rivière Dr. fisc. 48/83 c. 2223 ; CE 6 mai 1985, n° 37361, Sté « les grands magasins de la Samaritaine » : RJF 7/85 n° 1033, conclusions Fouquet Dr. fisc. 49/86 c. 2204).

Dans la décision citée en référence, le Conseil d'État est arrivé à une solution exactement inverse. Désormais, « le *simple fait* par une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de *revendre* des *biens*, tels, en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait *acquis* non comme objet de négoce mais *à titre de simple placement*, [...] ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de cette taxe ». Cette solution nouvelle repose clairement sur les mots « agissant en tant que tel », insérés à l'article 256 du Code pour assurer la transposition de la 6^e directive.

La *motivation* précitée, par son caractère très général, semble aller au-delà du raisonnement tenu par le commissaire du Gouvernement Ph. Martin, qui semblait réserver la solution aux placements à long terme et aux cas où l'entreprise « se borne à détenir les biens sans les exploiter ou en faire le négoce ». Mais la nuance est étroite, et il ne semble pas que le Conseil d'État ait entendu trancher autre chose que le cas d'une revente ponctuelle d'un bien acquis à titre de placement, c'est-à-dire d'une opération opérée par une entreprise comme elle aurait pu l'être par un simple particulier.

Cette décision ne constitue pas une innovation absolue dans la jurisprudence du Conseil d'État. Par une décision Namy du 16 novembre 1992 (n° 89367 : RJF 1/93 n° 41), il avait déjà accepté de dissocier, parmi les ventes d'œuvres d'art réalisées par un marchand de tableaux, celles qui sont effectuées à titre professionnel et celles qui, portant sur des œuvres issues du patrimoine personnel du marchand, sont effectuées à titre privé et ne doivent donc pas entrer en compte dans le calcul du forfait de TVA. Implicitement, une telle décision était déjà une application de la notion d'assujetti agissant en tant que tel. Une personne assujettie à la TVA, et il en est nécessairement de même lorsqu'il s'agit d'une société, n'est assujettie que pour ses opérations à caractère économique. L'assujettissement d'un opérateur économique à la TVA n'entraîne pas l'assujettissement de l'ensemble de ses opérations. Il peut effectuer à titre accessoire des opérations qui, par leur caractère privé, donc non économique, restent hors du champ d'application de la taxe.

Le *Conseil d'État abandonne ainsi à la fois le raisonnement globalisant* en application duquel il considérait comme entrant dans le champ de la TVA toutes les opérations effectuées par un assujetti et la *règle* selon laquelle une *cession d'actif est par nature une opération assujettie à la TVA*.

III. Les développements à attendre

Le Conseil d'État tire donc, de son côté, les conséquences d'une évolution de la jurisprudence communautaire qui n'est pas achevée. Plusieurs juridictions des États membres éprouvent en effet des doutes sur l'interprétation des dispositions pertinentes de la 6^e directive, ce qui les conduit à saisir la Cour de justice de questions préjudicielles. C'est ainsi que le Value Added Tax Tribunal de Londres a interrogé la Cour sur la situation au regard de la TVA d'un *trust* constitué sous forme de société anonyme et ayant pour objet l'encouragement de la recherche médicale, le Wellcome Trust Limited. Ce *trust*, *agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine* et cherchant à obtenir des dividendes aussi élevés que possible, a été amené à vendre une partie de son portefeuille d'actions en deux ventes successives, dont la seconde était la plus importante vente d'actions jamais organisée au Royaume-Uni, à la seule exception des ventes opérées par le Gouvernement. Le *trust* avait, on s'en

doute, mis en œuvre à cette occasion des techniques de négociation assez élaborées.

La Cour de justice ne s'est pas encore prononcée sur cette importante affaire. Mais les conclusions de l'avocat général Carl-Otto Lenz, présentées le 7 décembre 1995, sont déjà disponibles. Elles se situent dans le droit fil de la jurisprudence antérieure et notamment des arrêts Polysar et Armbrecht précités. Si l'avocat général est suivi par la Cour, l'analyse faite par le Conseil d'État dans l'arrêt Sudfer se trouvera confirmée. Comme le commissaire du Gouvernement Philippe Martin, l'avocat général Carl-Otto Lenz raisonne en effet par *référence aux actes de gestion de patrimoine qui pourraient être effectués par un particulier*. Selon son analyse, l'activité du *trust* ne saurait être considérée comme une activité économique. Elle ne constitue en effet pas un négoce d'actions, dès lors que le *trust* ne recherche pas la production de recettes mais l'obtention de liquidités pour réaliser des investissements plus lucratifs. Elle ne constitue pas davantage l'exploitation d'un bien en vue d'en tirer des recettes, au sens de l'article 4 § 2 de la 6^e directive. Dès lors, une telle activité « doit, pour des motifs relevant de la neutralité fiscale, être soumise au même régime que l'activité d'un particulier ». Ces conclusions confirment donc la distinction entre négoce et placement qui constitue le point fort de l'arrêt Sudfer.

La Cour de justice sera amenée à préciser encore davantage sa jurisprudence en réponse à une question préjudicielle que lui a récemment posée la cour administrative d'appel de Lyon (CAA Lyon 26 octobre 1994, n° 93-605, SARL Régie dauphinoise Cabinet A. Forest : RJF 2/95 n° 179). La question porte sur la question de savoir si les produits des *placements de trésorerie* sont des opérations situées dans le champ d'application de la TVA. La question est large, et ses implications pratiques sont significatives. Elle est d'autant plus intéressante que l'arrêt de la cour de Lyon précise que 14 % des recettes de la société sont constituées des revenus de ses placements et qu'elle affecte à la négociation des contrats de placement, à l'emploi des fonds et à la comptabilisation des opérations « une partie des moyens de l'entreprise ». La réponse de la Cour devra donc trancher la question, implicitement posée depuis l'arrêt SATAM, de savoir si le fait de consacrer des moyens à une activité en fait nécessairement une activité économique au sens de la 6^e directive. Car si dans l'arrêt SATAM la Cour énonce que la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA au motif qu'elle n'est « la contrepartie d'aucune activité économique », l'avocat général van Gerven avait été plus explicite en se fondant sur le fait que « la simple détention de participations financières [...] n'implique en principe aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée ». Ce raisonnement, même non repris par la Cour, semble déterminant dans le raisonnement juridique qui fonde l'arrêt SATAM. Si une entreprise consacre une large part de ses moyens matériels et humains à de la gestion active de trésorerie, il semble difficile de ne pas y voir une activité économique.

Les précisions qu'apportera la Cour de justice seront donc utiles à la compréhension du régime commun de TVA. Telle que la jurisprudence communautaire est engagée, il semble très peu probable que la Cour de justice démente la solution qui vient d'être appliquée par le Conseil d'État à un placement en or conservé à l'actif de la société pendant près de vingt ans, qui pourrait être qualifié de placement de père de famille. On doit plutôt se demander quel critère la Cour trouvera pour ne pas restreindre à l'excès le champ d'application de la TVA. On peut être certain que son objectif n'est pas d'en faire une peau de chagrin.

Conclusions

de Gilles BACHELIER, Commissaire du Gouvernement

Abus de droit

Étendue du contrôle du juge de cassation

CE 29 décembre 1995, n° 133251, 8° et 9° s.-s., Jomini (voir texte ci-après Décisions du mois n° 231)

(Extraits)

La requête de M. Jomini pose la question du contrôle du juge de cassation en matière d'abus de droit. L'appréciation portée par la cour administrative d'appel relève-t-elle de son pouvoir souverain que vous ne contrôlerez que sous l'angle de la dénaturation des faits ou exercez-vous au contraire un contrôle de qualification juridique des faits ?

I. Les faits

Les faits à l'origine du litige sont les suivants :

M. Jomini a constitué le 23 mars 1976 avec la SARL Champy et Cie la Société civile foncière du domaine de Maucreux. Cette société a pour objet la mise en valeur et l'exploitation d'une propriété située à Faverolles-Villers-Cotterêts (Aisne) et comprenant un château et ses dépendances ainsi que 110 ha de bois.

Les associés entendaient réaliser un programme immobilier prévoyant la construction de résidences de luxe. Cependant, ce projet a dû être abandonné compte tenu de l'opposition qu'il avait suscitée localement et qui n'a pas permis la délivrance des autorisations administratives nécessaires.

M. Jacques Champy, associé, s'est retiré en septembre 1976 de la société, laissant M. Jomini détenteur de 96 % des parts.

Au cours des années 1976 à 1980, la société civile foncière a engagé des dépenses d'amélioration et de réparation sur le domaine de Maucreux et notamment sur la partie des communs qu'elle a louée à la mère de M. Champy à partir du mois d'octobre 1976 puis après son décès en 1980 à son fils.

Cette opération a généré des déficits fonciers qui ont été répartis entre les porteurs de parts.

A l'issue d'une vérification de la société, l'administration a rejeté la totalité des déficits déclarés au motif que la propriété ne faisait pas l'objet d'une véritable location mais était laissée à la disposition de tiers (la famille Champy), anciens associés.

M. Jomini, de nationalité suisse et résidant dans ce pays, dispose en France, où il n'exerce aucune activité professionnelle, de revenus provenant exclusivement de ses participations dans des sociétés civiles immobilières de gestion, propriétaires d'appartements dans le Val-d'Oise.

Compte tenu des résultats du contrôle de la société civile foncière, le service n'a pas admis que le contribuable impute sur ses revenus fonciers la quote-part des déficits fonciers provenant de la gestion du domaine de Maucreux et correspondant à sa participation dans la société.

La base imposable à l'impôt sur le revenu a ainsi été fixée à 540 667 F pour 1979 et 677 656 F pour 1980. Les

droits dus ont été assortis des pénalités pour absence de bonne foi.

Le litige a été soumis par le contribuable en vain au tribunal administratif de Paris puis à la cour administrative d'appel de Paris laquelle a, par l'arrêt attaqué en date du 28 novembre 1991, n° 1459 (RJF 4/92 n° 517) rejeté la requête de M. Jomini.

II. La qualification juridique des faits

Le moyen principal du requérant se fonde sur l'erreur commise par la cour dans la qualification juridique des faits en considérant comme fictive la location d'une partie du domaine à des membres de la famille Champy.

Après avoir souligné que la charge de la preuve du caractère réel de l'acte de location incombait au service dans la mesure où celui-ci s'était abstenu de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit, la cour a procédé à l'examen d'un ensemble de circonstances de fait et a considéré que l'administration établissait que la location consentie par la société civile foncière avait pour unique objectif de permettre à M. Jomini de déduire de ses revenus fonciers les déficits résultant des travaux effectués.

1. L'abus de droit visé par l'article 1649 quinquies B du CGI, repris à l'article L 64 du LPF, recouvre deux hypothèses :

– soit l'acte présente un caractère fictif. En l'espèce, l'administration ne s'est à aucun moment prévalu du caractère fictif de la création de la société civile foncière. Mais elle soutenait devant le juge du fond que tel était le cas de l'acte de location,

– soit, et à défaut de fictivité, cet acte est inspiré uniquement par le motif d'éluider ou d'atténuer la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée si cet acte n'avait pas été conclu.

C'est sur ce terrain que la cour administrative d'appel s'est placée.

Dans un contexte différent, puisqu'il s'agissait d'une société civile immobilière louant à son associé prépondérant, qui contrôlait cette société, à la fois des locaux professionnels et son logement d'habitation, vous avez affiné votre analyse de l'abus de droit dans une telle configuration et qui résultait de votre décision Javelle (CE 4 novembre 1988, n° 62221-74341 : RJF 1/89 n° 36, conclusions B. Martin Laprade Dr. fisc. 29/89 c. 1487) et jugé que la location de la majeure partie de l'immeuble en tant que local d'habitation et comportant le versement d'un loyer avait eu pour but exclusif de lui permettre de déduire de son revenu global le déficit foncier résultant des travaux effectués sur cette partie de l'immeuble (CE 10 novembre 1993, n° 62445, Gianoli : RJF 1/94 n° 68 avec conclusions O. Fouquet p. 11).

Vous avez donc admis que l'acte de location par la société était constitutif d'un abus de droit car la remontée du déficit foncier avait été rendue possible par la conclusion de ce bail avec son associé prépondérant alors qu'elle pouvait s'abstenir de lui demander un loyer pour son logement d'habitation.

Dans le cas de M. Jomini, la situation est totalement différente puisque la location n'a pas été consentie à ce contribuable mais à des tiers qui n'étaient pas associés de la société civile foncière. Pouvez-vous admettre l'existence d'un abus de droit dans un tel contexte ?

La réponse à ce moyen nécessite au préalable que soit précisée l'*étendue* de votre *contrôle* en cette matière.

2. Il va de soi que vous contrôlez l'*erreur de droit* commise par le juge du fond. Ainsi, une cour administrative d'appel commet une erreur de droit en se référant au principal effet fiscal d'un acte de location pour retenir l'existence d'un abus de droit dès lors qu'elle méconnaît l'exigence du caractère *exclusivement* fiscal que doit avoir le but poursuivi par le contribuable (CE 17 janvier 1994, n° 120157, Chollet : RJF 3/94 n° 304, conclusions G. Bachelier Dr. fisc. 15/94 c. 746). L'erreur de droit est constituée *lorsque* le *juge* du fond *ne met pas en œuvre les bons critères* permettant de caractériser l'abus de droit.

Mais *lorsque* la cour *utilise les bons critères et arrive à une solution contraire à celle que votre jurisprudence retient à partir de faits comparables*, vous devez, selon nous, sanctionner l'erreur dans la qualification juridique que la cour a donnée aux faits qu'elle a souverainement appréciés.

Certes, ainsi que l'indique le ministre du budget, il y a lieu, afin de caractériser l'abus de droit, de se fonder sur l'intention des parties à un acte. Or l'interprétation de la volonté des parties relève de l'appréciation souveraine des juges du fond sauf dénaturation (CE 11 octobre 1991, n° 112790, Framatome : RJF 12/91 n° 1601, conclusions Arrighi de Casanova Dr. fisc. 49/91 c. 2389).

Cependant, si l'*appréciation des faits par la cour* est souveraine, les *conséquences juridiques qu'elle tire* de ces faits et qui conduisent à l'application d'une règle fiscale, relèvent de votre contrôle de qualification.

Aucune décision n'a, à notre connaissance, précisé en cette matière l'*étendue* de votre contrôle. Mais c'est bien sur le terrain de la qualification juridique que votre commission d'admission des pourvois en cassation s'est située, semble-t-il, pour écarter comme non sérieux les moyens présentés par un contribuable (CE CAPC 12 avril 1995, n° 155466, Gallard : RJF 6/95 n° 761). Ce terrain est justifié notamment par l'importance des pénalités en matière d'abus de droit et la nécessité d'une application uniforme de cette notion.

C'est un contrôle de cette nature que vous exercez, par exemple, en matière d'acte anormal de gestion (CE 10 juillet 1992, n° 110213, Section, Musel SBP : RJF 9/92 n° 1249 avec conclusions Fouquet p. 673) ou de pénalités pour absence de bonne foi (CE 3 mai 1993, n° 116269, Cohen : RJF 6/93 n° 774, même si, dans ce cas, vous vous bornez à vérifier la mise en œuvre des deux critères par la cour en laissant au juge du fond les plus larges pouvoirs d'appréciation sur le comportement du contribuable).

Ce contrôle pourra s'effectuer à partir des critères que vous avez dégagés pour apprécier la fictivité d'un acte ou son mobile exclusivement fiscal.

Ainsi pour caractériser la fictivité de la création d'une société civile immobilière, vous relevez un faisceau d'indices relatifs au contrôle exclusif ou quasi exclusif de la société civile immobilière par les bénéficiaires du logement dont elle est propriétaire, au délai écoulé entre sa constitution et l'opération suspecte, au fait que le logement constitue le seul patrimoine de la société, au financement de la construction par les apports des associés et à la modicité du loyer versé par eux (CE 27 juin 1990, n° 57559, Plu : RJF 8-9/90 n° 1069, conclusions Ph. Martin Dr. fisc. 21-22/91 c. 1155).

De même, vous vous fondez sur un ensemble d'éléments circonstanciés pour retenir l'existence d'une location fictive (CE 15 janvier 1982, n° 16190 : RJF 3/82 n° 256, conclusions Rivière Dr. fisc. 26/82 c. 1372 ; CE 31 juillet 1992, n° 73334, Lacheretz : RJF 11/92 n° 1511).

Vous regardez comme sans influence la circonstance que le loyer serait insuffisant s'il n'est ni nul ni insignifiant (CE 31 octobre 1984, n° 40408 : RJF 1/85 n° 72) et vous

estimez qu'il n'y a pas lieu de tenir compte de liens étroits entre le locataire et le propriétaire (CE 27 juillet 1984, n° 39773 : RJF 10/84 n° 1165 et CE 31 octobre 1984, précité pour des liens familiaux).

Ainsi une cour qui, appréciant souverainement qu'un loyer est insuffisant sans être nul ni insignifiant, déduirait de cette appréciation que le contrat de location est fictif, méconnaît les critères que vous retenez pour admettre l'existence d'un bail fictif. Son arrêt justifierait la censure non pour erreur de droit – la cour ne s'est pas méprise sur le contenu d'une règle légale – mais pour inexacte qualification juridique des faits. C'est dire que, dans la pratique, la marge laissée à l'appréciation des faits sera finalement assez réduite. Par ailleurs, si la location ne présente pas un caractère fictif, vous recherchez, lorsque la préoccupation uniquement fiscale des auteurs de l'acte est invoquée, si cet acte n'a pas aussi des motifs extra-fiscaux.

Nous précisons enfin que la Cour de cassation, qui retient de la notion d'abus de droit une définition identique à la vôtre (Cass. com. 19 avril 1988, Dozinel : RJF 2/89 n° 250 ; Cass. com. 24 avril 1990, n° 556 P, Heimburger : RJF 6/90 n° 767), contrôle strictement les conditions d'application de l'abus de droit et vérifie en matière de donations déguisées la rectitude des déductions que le juge du fond a tirées de ses constatations de fait (Cass. com. 4 décembre 1990, n° 1440 P, Flouret : RJF 4/91 n° 533).

3. La *cour de Paris a jugé* que la location consentie par la société civile foncière à Mme Champy puis à son fils avait pour unique objectif de permettre à M. Jomini de déduire des déficits fonciers de ses revenus fonciers *en retenant trois éléments*.

En premier lieu, elle a relevé l'*existence de liens d'intérêts étroits* et importants entre M. Jomini et les locataires des dépendances du château par le biais de participations croisées à plusieurs sociétés civiles immobilières. Elle a également pris en compte le fait que M. Champy, qui avait cédé en septembre 1976 ses parts dans la SARL Champy et Cie, avait continué d'avoir dans les écritures de celle-ci un compte courant qui enregistrait les avances faites à la société civile foncière.

En deuxième lieu, la cour a pris en compte le fait que les *loyers* versés étaient *anormalement faibles* compte tenu du prix d'acquisition du domaine et des investissements réalisés, de l'importance et de la consistance de la propriété ainsi que de sa situation à 80 km de Paris, alors même qu'ils auraient excédé la valeur locative cadastrale. Il ressort du dossier soumis au juge du fond que cette valeur s'établissait à 12 000 F tandis que les loyers payés par Mme Champy de janvier 1979 à mai 1980 s'élevaient à 2 500 F par mois et ceux acquittés ultérieurement par son fils à 3 500 F.

Enfin, la cour a retenu le fait que ces loyers ont été de janvier 1979 à avril 1980 *réglés par chèques* signés *par la gérante* de la SARL Champy et Cie et ont donné lieu, pour la période de mai à décembre 1980, à une *compensation* effectuée à la clôture de l'exercice entre les *comptes courants* que M. Champy et la société civile foncière possédaient dans les écritures de la société à responsabilité limitée.

En estimant que par ces seuls éléments l'administration établissait l'abus de droit, la cour ne nous *paraît pas* avoir *qualifié exactement cet ensemble de faits* qu'elle a souverainement appréciés.

En effet, et d'une part, votre décision Gianoli précitée, et que le ministère du budget invoque, concerne la location d'un bien par la SCI à son associé prépondérant. Or en l'espèce, non seulement M. Champy n'est pas associé de la société civile foncière mais c'est sa mère qui est locataire des communs du domaine. Le fait que M. Champy ait continué à avoir des liens indirects avec la société civile foncière ne

constituait pas en lui-même un élément de nature à établir que la société avait *en fait* conservé la jouissance de l'ensemble du domaine y compris les communs.

D'autre part, l'existence de liens étroits entre le locataire et le propriétaire n'est pas retenue pour constituer une preuve de fictivité du bail (CE 10 juin 1981, n° 19079, conclusions Lobry Dr. fisc. 48-49/81 c. 2187 ; CE 27 juillet 1984, et 31 octobre 1984 précités). A fortiori doit-il en aller de même lorsqu'il s'agit d'apprécier si le contrat a eu pour objet exclusif d'éluider l'impôt.

Enfin, la cour ne pouvait se borner à indiquer que le loyer était anormalement faible alors que devant elle d'administration fiscale n'avait produit aucun terme de comparaison avec les tarifs pratiqués dans la région pour des immeubles analo-

gues et que le requérant soutenait que si le loyer était faible, il n'était ni nul ni insignifiant et prenait en compte les nuisances supportées par le locataire durant les travaux d'aménagement du domaine et que Mme Champy puis son fils n'avait pas la disposition de toute la propriété mais seulement de la partie louée.

M. Jomini nous semble donc fondé, par les arguments qu'il invoque à l'appui de son moyen principal, à demander l'annulation de l'arrêt attaqué.

Si vous ne nous suivez pas sur ce moyen, il y aura lieu de rejeter la requête. En effet, les autres moyens soulevés par le requérant ne peuvent prospérer [...]

Par ces motifs nous concluons à l'annulation de l'arrêt du 28 novembre 1991 de la cour administrative de Paris.