

agricole, sont soumises à une réglementation spécifique, prévue notamment par le Code rural, qui complète et souvent modifie les dispositions générales du Code civil. On pourrait donc citer à ce titre notamment :

- les groupements fonciers ruraux (*C. rur.*, art. L. 322-22 à L. 322-24),
- les sociétés d'intérêt collectif agricole (*C. rur.*, art. L. 531-1 à L. 535-4),
- les groupements fonciers agricoles (*C. rur.*, art. L. 322-1 à L. 322-22),
- les entreprises agricoles à responsabilité limitée (*C. rur.*, art. L. 324-1 à L. 324-11), sans que cette énumération, bien entendu, soit limitative.

Les sociétés civiles immobilières de droit commun, en revanche, au nombre desquelles figure la SCI Garreau Ricaud, par définition n'entrent pas dans cette acception restrictive de la notion de groupement agricole que nous vous proposons, quel que soit leur objet, et, dès lors,

selon nous, la cession de leurs parts sociales n'entre pas dans le champ d'application de l'exonération édictée par l'article 150 D-2° du CGI.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des deux recours.

392 - SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES - Une SCI de droit commun n'est pas un groupement agricole pouvant bénéficier de l'exonération de l'article 150 D-2° du CGI

CAA Nancy, 2^e ch., 18 déc. 1997, req. n° 93-222, M. Bergeot et req. n° 93-236, M. Thiénot (Concl.).

Mots-clés : **Sociétés immobilières - SCI non passibles de l'IS - Plus-values (CGI, art. 150 A et s.) - Exonération des plus-values réalisées sur la cession de terrains à usage agricole ou forestier détenus par un groupement agricole ou forestier (CGI, art. 150 D-2°) - Notion de groupement agricole ou forestier - Société civile immobilière de droit commun propriétaire de terres agricoles (non).**

Juris-Classeur : Fiscalité immobilière, Fasc. 515-20, n° 111.

➡ Voir commentaire 391

PROCÉDURES FISCALES

■ Pouvoirs généraux de l'Administration

393 - GARANTIE CONTRE LES CHANGEMENTS DE DOCTRINE ADMINISTRATIVE (LPF, art. L. 80 A) - L'instruction du 13 janvier 1983 qui a été appliquée par les gérants et dépositaires de fonds turbo était illégale mais peut être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A

Les paragraphes de l'instruction du 13 janvier 1983 (BODGI 4 K-1-83) relative aux fonds communs de placement qui autorisaient le transfert aux porteurs de parts d'un montant global de crédit d'impôt supérieur au montant total des crédits d'impôt attachés aux revenus perçus par ce fonds sont illégaux.

Les certificats de crédits d'impôt établis en application de ces dispositions de l'instruction n'étaient pas valablement établis au regard des règles légalement en vigueur.

Ces mêmes dispositions sont toutefois susceptibles d'être invoquées sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF par les contribuables qui remplissent l'ensemble des conditions posées par l'instruction.

CE, Ass., 8 avr. 1998, req. n° 189 179, Société Gras Savoye (Concl.).

Mots-clés : **Garantie contre les changements de doctrine de l'Administration (LPF, art. L. 80 A) - Fonds turbo - Crédits d'impôt fictifs - Instruction du 13 janvier 1983 (BODGI 4 K-1-83, § 63) - Illégalité (oul) - Invocabilité sur le fondement de l'article L. 80 A (oul).**

Juris-Classeur : Procédures fiscales, Fasc. 172, n° 25 et Fasc. 173, n° 5 s.

Note : En même temps qu'il tranchait, à la demande du Tribunal administratif d'Orléans la difficile question de principe de l'éventuelle application de la procédure de répression des abus de droit au contribuable qui a appliqué à la lettre une instruction administrative (V. *comm.* 398), le Conseil d'État était saisi de plusieurs questions préjudicielles directement relatives à l'affaire des « fonds turbo ».

Cinq questions préjudicielles lui étaient soumises dans les mêmes termes par trois sociétés (Société Gras Savoye, Société Essences et carburants de France et Société NSC Groupe), en exé-

cution de trois arrêts de la Cour d'appel de Paris du 2 juillet 1997 (notamment n° 95-28 475 et n° 96-6309 : *RJF* 10/97, n° 958), dans le cadre des actions en responsabilité engagées par les souscripteurs de parts de fonds communs de placement contre les gérants et dépositaires de ces fonds.

Les conclusions du commissaire du Gouvernement Guillaume Goulard, communes à toutes ces affaires, sont reproduites au commentaire 398.

1 - Compétence au sein de la juridiction administrative

On relèvera d'abord que le Conseil d'État ne se reconnaît pas compétent pour répondre aux troisième, quatrième et cinquième questions, qui posaient la question de savoir si :

- 3) la société souscripteur des parts de fonds communs de placement avait « par le paiement des impôts correspondant aux crédits d'impôt certifiés dont l'Administration a refusé l'imputation, libéré en tout ou partie, les gérants et dépositaires des fonds communs de placement de leur obligation envers le Trésor public quant au montant des crédits d'impôt qu'ils ont certifiés » ;

- 4) « pour l'application de l'article 1729-3 du Code général des impôts qui dispose qu'en cas d'abus de droit l'intérêt de retard et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte, l'abus de droit est établi au cas d'espèce » ;

- 5) « les gérants et dépositaires du fonds sont solidairement tenus de l'intérêt de retard et de la majoration susmentionnés ».

Comme le rappelle le commissaire du Gouvernement Guillaume Goulard dans ses conclusions (V. *comm.* 398), le Conseil d'État n'est en effet compétent pour statuer sur un recours en interprétation ou en appréciation de légalité que s'il est compétent en premier et dernier ressort pour connaître d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre l'acte en cause. Il est donc compétent pour statuer sur la légalité et l'interprétation d'une instruction ministérielle qu'il peut annuler pour excès de pouvoir en premier et dernier ressort (CE, Sect., 4 mai 1990, req. n° 55 124 et req. n° 55 137, *Association freudienne et autres* : *Dr. fisc.* 1990, n° 25-26, *comm.* 1272 ; *Rec. CE*, p. 111 ; *RJF* 6/90, n° 674). Mais il ne pouvait répondre aux questions d'espèce que contenaient les autres questions, lesquelles sont donc renvoyées au Tribunal administratif de Paris.

Les règles énoncées par l'avis du même jour, en réponse à la demande du Tribunal administratif d'Orléans (V. *comm.* 398),

viennent toutefois de façon très opportune cadrer la solution à l'intention de la juridiction compétente.

2 - La légalité de l'instruction du 13 janvier 1983

La première question tranchée par le Conseil d'État est celle que les requérants présentaient en deuxième position. Ils demandaient au Conseil d'État « d'apprécier la légalité de l'instruction administrative du 13 janvier 1983 (*BODGI 4 K-1-83 ; Dr. fisc. 1983, n° 6, ID, CA et E 7 573*) et la possibilité d'en invoquer les dispositions sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF ainsi que d'interpréter cette instruction qui, d'une part, dispose en son paragraphe 58 que le fonds ne peut transférer à ses membres plus de droits à imputation qu'il n'en aurait eu lui-même s'il était personnellement assujéti à l'impôt et, d'autre part, comporte en son paragraphe 63 une "mesure d'assouplissement" ».

Cette première question, dont la réponse allait de soi, ou peu s'en faut, était à la base de l'argumentation des porteurs de parts devant la Cour d'appel de Paris, qui entendaient démontrer que les gérants et dépositaires de fonds turbo avaient commis une faute de nature à engager leur responsabilité.

Le Conseil d'État a quasiment pu se borner, pour conclure à l'illégalité de l'instruction, à citer les dispositions de la loi du 13 juillet 1979 (*n° 79-594 : Dr. fisc. 1979, n° 31, comm. 1626*) relative aux fonds communs de placement, qui disposait notamment que le porteur de parts d'un fonds commun de placement n'avait droit, comme crédits d'impôt et avoirs fiscaux, qu'à sa quote-part de « la somme totale à l'imputation de laquelle les produits encaissés par le fonds donnent droit ». Il était aisé d'en déduire que le gérant du fonds ne pouvait légalement délivrer des certificats de crédits d'impôt au-delà de la somme totale des crédits d'impôt attachés aux revenus perçus par le fonds. Or il était non moins clair que le paragraphe 63 de l'instruction autorisait pourtant le gérant à dépasser cette limite. Le paragraphe 63, et les paragraphes 64 à 67 qui précisaient le droit reconnu au gérant de créer des crédits d'impôt fictifs, étaient donc illégaux.

3 - L'opposabilité de l'instruction du 13 janvier 1983

Le Conseil d'État pouvait répondre tout aussi simplement à la question de savoir si l'instruction du 13 janvier 1983 pouvait néanmoins être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Mais il a assorti la réponse positive qu'il a faite à cette question d'une réserve dont l'avenir dira quelle portée elle peut avoir pour les porteurs de parts et pour les gérants et dépositaires : l'instruction peut être invoquée « lorsque l'ensemble des conditions posées par l'instruction, et notamment celle posée au paragraphe 100 et relative au fonctionnement normal des fonds, sont remplies ». Or le paragraphe 100 recouvre lui-même de nombreuses conditions, puisqu'il dispose que « l'application aux fonds communs de placement et à leurs membres des dispositions dérogatoires au droit commun dont ils peuvent bénéficier sur le plan fiscal... est subordonnée à la condition que ces organismes fonctionnent conformément aux dispositions législatives, réglementaires et statutaires qui les régissent et qu'ils respectent leurs obligations ». Il suffit donc que le fonds commun de placement concerné ait méconnu une des dispositions qui régissent les fonds, notamment celles de la loi du 13 juillet 1979 et celles de l'arrêté du 28 septembre 1979, pour que le bénéfice de la garantie contre les changements de doctrine soit paralysé. Le commissaire du Gouvernement a indiqué que selon lui la plupart des fonds turbo méconnaissait l'une ou l'autre de leurs obligations. Mais c'est à l'Administration qu'il appartiendra de le démontrer et aux juges du fond, qu'ils soient administratifs ou judiciaires, de l'apprécier.

4 - L'interprétation de l'instruction du 13 janvier 1983

Toujours dans le cadre de la deuxième question, le Conseil d'État a interprété les dispositions de l'instruction. Il le fait à vrai dire très discrètement, dans le corps de la réponse à la question de la légalité de l'instruction. Sans que cela soit nécessaire au raisonnement par lequel il conclut à l'illégalité de l'instruction, il glisse la phrase : « cette dérogation a une portée générale et n'est explicitement assortie d'aucune limitation quant au montant des crédits d'impôt susceptibles d'être ainsi créés ».

Cette phrase est plus importante qu'il n'y paraît. Car elle revient à ne pas tenir compte de la qualification de « mesure d'assouplissement » que l'instruction donnait au mécanisme de création d'impôts fictifs. Elle valide donc la mise en œuvre des fonds turbo, qui avaient appliqué cette dérogation, non à titre de mesure d'assouplissement, mais en tant que pivot de leur fonctionnement. Elle interdit ainsi à l'Administration de sanctionner l'usage abusif des dispositions de l'instruction, non plus sur le terrain de l'abus de droit mais en refusant au contribuable le bénéfice de la garantie contre les changements de doctrine. La seule porte qui reste ouverte à l'Administration est celle, signalée plus haut, du respect des conditions légales de fonctionnement des fonds communs de placement.

5 - Le caractère valable des certificats de crédits d'impôt

La première des cinq questions qui étaient soumises au Conseil d'État portait sur le caractère « valable » « au regard des dispositions réglementaires et législatives ainsi que de la doctrine administrative en vigueur à l'époque de leur établissement, des certificats de crédit d'impôt qui ont été délivrés, dans le cadre du montage dit des fonds turbo, par les gérants et dépositaires des divers fonds communs de placement ».

La réponse que le Conseil d'État fait à cette question est une conséquence logique des réponses qu'il donne aux autres questions : la doctrine est illégale, donc les certificats de crédit d'impôt ne peuvent être tenus pour valablement établis au regard des règles légalement en vigueur ; l'instruction est toutefois susceptible d'être invoquée lorsque les conditions qu'elle pose sont respectées.

On notera que cette réponse lie, au moins dans un premier temps, le sort des porteurs de parts à celui des gérants et dépositaires de fonds communs de placement. C'est seulement si le gérant et le dépositaire ont respecté les dispositions législatives et réglementaires que le contribuable, c'est-à-dire le porteur de parts, peut imputer sur l'impôt dû le montant des crédits d'impôt certifiés par le dépositaire. Il est clair que cette solution recèle une source de litige majeure entre les uns et les autres. Car le porteur de parts qui n'aura pas pu procéder à l'imputation des crédits d'impôt certifiés se retournera vers le dépositaire et le gérant qui, en ne respectant pas leurs obligations, l'auront privé de la possibilité de se prévaloir de l'instruction administrative.

Il est donc clair que le dossier des fonds turbo n'est pas clos et que plusieurs juridictions continueront à en traiter dans les années qui viennent.

CE, Ass., 8 avr. 1998, req. n° 189 179, Société Gras Savoye (Concl.).

Vu, enregistrée le 15 septembre 1997, la requête présentée pour la Sté Gras Savoye, ayant son siège 2 à 8, rue Ancelle, BP 129, à Neuilly-sur-Seine (92200), agissant en exécution d'un jugement du 2 juillet 1997 de la Cour d'appel de Paris ; la Sté Gras Savoye demande au Conseil d'État :

1) d'apprécier le caractère « valable », au regard des dispositions réglementaires et législatives ainsi que de la doctrine administrative en vigueur à l'époque de leur établissement, des certificats de crédit d'impôt qui lui ont été délivrés, dans le cadre du montage dit des « fonds turbo », par les gérants et dépositaires de divers fonds communs de placement ;