

QUESTIONS GÉNÉRALES

« L'extension indéfinie du domaine de la lutte » contre l'abus de droit

Tout est décision



Pierre-François RACINE,
Avocat of counsel,
LPA-CGR société d'avocats

Cet article comprend deux parties, dont la première commente pour l'approuver la réponse positive apportée par un arrêt récent de la Cour administrative d'appel de Paris à la question de savoir si l'abus d'une doctrine administrative favorable peut être qualifié d'abus de droit. Tant l'évolution des textes que des considérations

d'opportunité militent en ce sens (V. § 2). Dans une seconde partie, l'auteur se demande si la notion de « décisions », analysée comme couvrant la doctrine administrative dérogatoire peut être étendue jusqu'à embrasser les décisions juridictionnelles (V. § 11).

1. Il y a vingt ans¹, il paraissait admissible que la protection de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) bénéficie à des contribuables auxquels l'administration reprochait d'avoir commis un abus de droit en bénéficiant de crédits d'impôt fictifs attachés à des parts de fonds communs de placement souscrites après la date de clôture de l'exercice du fonds, mais avant la date de distribution des produits de l'exercice passé, ce qu'avait imprudemment admis, sans y fixer de plafond, une instruction administrative. Pourtant la fraude, car c'est bien de fraude qu'il s'agissait, avait été massive et le coût pour le Trésor évalué à plusieurs milliards de francs. Compte tenu de ce qu'était alors la rédaction de l'article L. 64 du LPF, il n'avait pas paru possible, juridiquement, d'assimiler une instruction administrative ajoutant à la loi à la loi fiscale elle-même.

Vingt ans après, alors que le montage imaginé par un contribuable s'il avait prospéré aurait coûté au Trésor une

somme qui, pour être consistante, était sans aucun rapport avec l'hémorragie fiscale due aux « fonds turbos », la juridiction d'appel saisie par ce même contribuable refuse avec éclat d'admettre que l'opposabilité de la doctrine administrative fasse obstacle à la remise en cause d'un montage excessivement habile².

Telle est, au-delà des considérations juridiques sur lesquelles s'appuie l'arrêt rendu le 20 décembre 2018 par la Cour administrative d'appel de Paris, suivant en cela les remarquables conclusions de son rapporteur public et confirmant une solution déjà retenue par le Tribunal administratif de Paris³, la portée de cet arrêt et même s'il est toujours hasardeux de se livrer à ce genre de pronostic, on peut nourrir une once de doute que le pourvoi au Conseil d'État se traduise par une « restauration » de l'avis *SDMO* du 8 avril 1998, tant l'époque a changé. Citons le rapporteur public devant la Cour qui évoque *in fine* (mais c'est à la fin de l'envoi qu'on touche...) « (...) un

1 CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, Sté de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans (*SDMO*) : RJF 5/1998 n° 593, chron. S. Vercluyte, p. 359 ; Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard.

2 CAA Paris, 2^e, 5^e et 9^e ch., 20 déc. 2018, n° 17PA00747, Charbit, concl. O. Lemaire : IP 1-2019, n° 6, § 1 ; Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 206, note J. Turot.

3 TA Paris, 4 janv. 2017, n° 1516621 : RJF 7/2017 n° 720.

contexte qui rend indispensable le développement des outils de lutte contre la fraude (un contexte dont vous ne pouvez pas vous abstraire et qui incite au pragmatisme (...)).

Serait-ce pure coïncidence qu'au cours de la même année 2008, la rédaction de l'article L. 64 du LPF ait été modifiée⁴ pour que désormais il puisse y avoir abus non seulement de « textes » mais aussi de « décisions » et que le monde ait connu une crise financière de grande ampleur déclenchant un mouvement mondial de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dont les effets continuent de se déployer sous nos yeux ? Ce serait faire injure aux inspireurs de la nouvelle rédaction que de leur prêter une pure et médiocre intention de revanche sur la gifle administrée par le Conseil d'État en 1998, par l'introduction discrète du terme « décisions ». On pourrait au contraire saluer leur prémonition et dans le même mouvement approuver la décision de la Cour de Paris.

I. Le contexte et le débat juridique

2. Dans un contexte devenu aussi hostile aux habiletés et abus en tout genre, il faudrait de solides motifs juridiques pour renverser la solution retenue par la Cour de Paris⁵.

3. Au préalable, on continuera à regretter⁶ les choix légistiques faits en 2008, à savoir intervenir dans l'article L. 64 du LPF et retenir le terme « décisions ». Il n'aurait pas été très difficile d'avancer à visage découvert et de modifier l'article L. 80 A pour exclure les montages abusifs de la protection qu'il apporte. À la limite, la seule introduction des termes « de bonne foi » dans ce qui était alors le second alinéa de l'article L. 80 A⁷ aurait pu suffire. Mais on ne réécrit pas l'histoire.

4. On ne s'appesantira pas outre-mesure sur les considérations relatives à l'apparition du terme « décisions » dans l'article L. 64, développées avec une extrême précision⁸ par

Olivier Fouquet : les données archéologiques, si intéressantes soient-elles, ne peuvent tenir lieu du raisonnement nécessaire à l'interprétation en 2019 de l'article L. 64.

5. On conviendra volontiers que les travaux parlementaires de 2008, tels que reproduits dans les conclusions du rapporteur public devant la Cour de Paris, évoquent plutôt un théâtre d'ombres et ne livrent pas avec une aveuglante évidence la clef de lecture du terme « décisions ». Mais, à la suite du rapporteur public devant la CAA de Paris, on doit observer que le Sénat, saisi d'un amendement retranchant le terme « décisions » du texte du nouvel article L. 64, a maintenu la rédaction proposée, suite à une intervention suffisamment explicite du ministre du budget⁹. Plus intéressante est la reproduction à l'identique du syntagme « *textes et décisions* » dans le nouvel article L. 64 A du LPF⁹. On objectera non sans raison que là encore les travaux préparatoires ne versent pas beaucoup de lumière sur cette reprise. D'une part, issu d'un amendement parlementaire adopté en 1^{re} lecture par l'Assemblée nationale, le texte n'a pas été soumis à l'avis du Conseil d'État. D'autre part, lors de la très brève discussion de l'amendement, les parlementaires des deux assemblées, se sont - à juste titre - essentiellement préoccupés de l'introduction du concept d'objectif « principalement fiscal »¹⁰ au regard de la censure par le Conseil constitutionnel d'un article de la loi qui visait déjà les actes à but principalement fiscal¹¹. On serait donc tenté d'en conclure que la reprise du couple « *textes et décisions* » n'a pas eu en 2018 plus de portée qu'en 2008. Mais ce gant dialectique peut être aisément retourné, car en 2018 il n'était pas possible d'ignorer que depuis près de 10 ans l'administration faisait savoir clairement que le terme « décisions » couvrait la doctrine administrative¹² : si vraiment les parlementaires s'étaient émus d'une trop grande extension du champ de l'abus de droit, l'occasion qu'offrait la discussion du projet de loi de finances était trop belle pour être négligée.

6. Continuons. Lorsqu'il doit appliquer le critère de l'abus de droit par fraude à la loi tiré de la contrariété aux objectifs des auteurs du texte, le juge soit s'appuie sur les travaux préparatoires¹³ ainsi qu'il l'a fait quand bien même l'interprétation qu'il dégage ainsi serait postérieure aux faits constitutifs d'un abus de droit¹⁴, soit même en l'absence de travaux préparatoires, procède par présomption et décide que les auteurs du texte, en l'espèce une convention bilatérale, « *ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance* ».

4 L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008 de finances rectificative pour 2008.

5 Sauf si le Conseil d'État, saisi d'un pourvoi par le contribuable, trouvait dans les circonstances de l'espèce soumise à la Cour de Paris matière à juger que le contribuable ne remplissait pas les conditions de la tolérance administrative, comme le suggère Jérôme Turot dans son commentaire, ce qui pourrait conduire au rejet du pourvoi par une substitution de motifs. Mais vu la vigueur de la remise en cause de l'avis SDMO par le Tribunal puis la Cour de Paris, est-ce imaginable ?

6 P.-F. Racine, Existe-t-il des décisions dont on puisse abuser ? : Dr. fisc. 2010, n° 23, étude 357. Il n'échappera pas au lecteur du présent article qui aurait la curiosité de se référer à ce premier article que l'auteur a changé d'avis...

7 Devenu le 3^e alinéa par l'effet de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018, dite loi ESSOC.

8 L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ? : Dr. fisc. 2009, n° 42, act. 2016 et tout récemment, La garantie contre les changements de doctrine remise en cause ? : FR 4/19. V. également, N. Chahid-Nourai et L. Olléon, Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? : Dr. fisc. 2019, n° 5, act. 17.

9 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 109, V : IP 1-2019, n° 6, § 9.

10 AN, amdt n° 1949 de Mme Bénédicte Peyrol, séance 15 nov. 2018. - Sénat, séance 7 déc. 2018.

11 CC, 29 déc. 2013, n° 2013-685, consid. 112 à 119.

12 BOI 13 L-9-10, 9 sept. 2010, puis BOI-CF-IOR-30, 24 nov. 2014.

13 CE, 17 juill. 2013, n° 360706, Min. c/ SARL Garnier Choiseul, à propos du régime mère-fille.

14 CE, 28 déc. 2018, n° 406714, Sté Acanthe développement.

économique. »¹⁵. En d'autres termes, la seule démonstration du caractère artificiel d'une série d'opérations au regard d'une norme législative suffit pour prouver l'abus de droit.

On peut comprendre qu'il n'y ait pas lieu d'interpréter une doctrine particulière, encore que la jurisprudence soit passablement nuancée. Mais telle n'est pas la question. **La question est celle de la lecture qu'on doit donner de l'article L. 80 A lui-même.**

Or le maintien de la jurisprudence *SDMO* voudrait dire que l'article L. 80 A lui-même doit être lu en ce sens que l'administration est au contraire présumée avoir admis *ex ante* qu'on puisse abuser de ses instructions ou circulaires. Ce serait admettre que les parlementaires de 1959 et de 1970, auteurs de ce qui était alors l'article 1649 quinquies E du CGI¹⁶, sont présumés avoir admis que la règle d'opposabilité vaudrait même en cas d'abus ou de fraude. Ce seul énoncé fait apparaître son absurdité et c'est en vain qu'on chercherait la raison d'être d'une exception à la règle retenue ces dernières années par le Conseil d'État selon laquelle les auteurs d'un « texte » fiscal ne peuvent jamais avoir eu pour intention d'en faire bénéficier un montage artificiel. Et qui oserait contester que l'article L 80 A du LPF est un texte fiscal ?

7. N'oublions pas que l'avis *SDMO* ne donne la lecture que du seul ex-deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF et que le bénéfice du premier alinéa est expressément subordonné à l'exigence de bonne foi du contribuable qui l'invoque. Peut-on raisonnablement imaginer que le raisonnement suivi dans l'avis *SDMO* serait également suivi si la question de l'abus de droit se posait au regard du premier alinéa et de l'exigence de bonne foi ? Avec un choix infernal : soit écarter la garantie, à cause de l'abus de droit, ce qui conduit à une solution contraire à celle retenue par l'avis *SDMO* ; soit la maintenir, pour éviter cette incohérence, mais en faisant litière de l'exigence de bonne foi. Les parlementaires de 1959 et de 1970 n'ont certainement pas imaginé cela.

8. Enfin, le conflit de normes d'égal niveau dont aucune ne renvoie à l'autre par des liens tels que les expressions « sans préjudice de » ou « sous réserve de » se résout **prioritairement par la conciliation ou la combinaison** et ce n'est qu'en dernier recours qu'une des deux normes sera écartée au profit de l'autre. Cette méthode est parfaitement illustrée, en matière par exemple de conflit de normes internationales, par la décision du Conseil d'État *Kandyrine de Brito Paiva*¹⁷. Or en l'espèce, la conciliation est possible : admettre que l'opposabilité de la doctrine n'est plus invocable en la seule présence d'un abus de droit ne compromet en rien cette même opposabilité en l'absence de tout abus, ce dont témoigne avec éclat la profusion de décisions, d'arrêts ou

de jugements donnant raison au contribuable qui a fait « normalement » application d'une doctrine favorable.

9. Toutefois, qualifier un abus de doctrine d'abus de droit présente un inconvénient qu'on ne saurait négliger, savoir la contrariété avec la jurisprudence issue d'une part de l'avis *Monzani*¹⁸ d'où il résulte que l'article L. 80 A ne confère aucun pouvoir réglementaire à l'administration et se limite à instituer un mécanisme de garantie en faveur des contribuables, d'autre part de l'arrêt *Sté Rallye*¹⁹ selon lequel une instruction fiscale ne constitue pas une règle de droit au sens et pour l'application de l'article L. 190 du LPF.

Aussi pourrait-on préférer une solution « moyenne » purement prétorienne qui voudrait que la garantie de l'article L. 80 A soit inapplicable en présence d'un montage artificiel, concept bien connu de la jurisprudence. Tout se passerait comme si on assortissait à son tour l'article L. 80 A d'une clause anti-abus. En conséquence, dès lors qu'on se placerait en dehors du champ d'application de l'article L. 64, le contribuable ne pourrait bénéficier des garanties de procédure, mais échapperait aux pénalités inhérentes à l'abus de droit. C'est le droit commun de la procédure contradictoire qui s'appliquerait. L'effort qu'impliquerait une telle solution n'est pas beaucoup plus grand que celui accompli par le Conseil d'État lorsqu'il a rendu l'arrêt *Janfin*²⁰ en reconnaissant l'existence de la fraude à la loi lorsqu'il n'était pas possible d'appliquer l'article L. 64 dans sa rédaction antérieure à 2009.

On remarquera que le maintien, dans ces conditions, de la cohérence avec les jurisprudences *Monzani-Sté Rallye* aurait un « prix » : le terme « décisions » des articles L. 64 et L. 64 A serait - au moins implicitement - interprété comme ne couvrant pas les instructions allant au-delà de la loi...

On en revient donc inéluctablement à la question de savoir comment lire aujourd'hui la loi du 30 décembre 2008 modifiant l'article L. 64 et la loi du 28 décembre 2018 créant l'article L. 64 A du LPF.

10. En conclusion sur cette première partie, le souci ô combien légitime de garantir un maximum de sécurité juridique au contribuable ne saurait aujourd'hui justifier ni en théorie ni en pratique qu'une telle garantie soit « tous risques » sans prime à acquitter et qu'on érige l'article L 80 A en veau d'or fiscal....

À l'heure où l'administration met en place la « nouvelle relation de confiance »²¹ qui implique en particulier qu'elle s'engage à répondre par écrit aux questions que lui pose l'entreprise cocontractante, il serait regrettable de la dissuader d'y répondre explicitement en maintenant un « permis d'abuser ».

15 CE, 25 oct. 2017, n° 396954, Min c / Verdannet.

16 L. 28 déc. 1959, art. 100 (1^{er} alinéa) et L. 9 juill. 1970, art. 21 (2^e alinéa). On observera avec grand intérêt que lors des débats ayant précédé l'adoption de l'article 100, le secrétaire d'Etat aux Finances a déclaré que le terme « décision » couvrirait « une décision administrative claire, ayant un caractère un peu solennel et par conséquent revêtue de la signature d'un directeur d'une administration financière » (cité par GAJF, 5^e éd., 2008, thème 9, p. 214).

17 CE, ass., 23 déc. 2011, n° 303678.

18 CE, sect., avis, 8 mars 2013, n° 353782, Monzani : RJF 5/2013 n° 518.

19 CE, 30 déc. 2013, n° 350100, Sté Rallye.

20 CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : RJF 12/2006 n° 1583.

21 Guide pratique, Entreprises et administration fiscale, Une nouvelle relation de confiance, 14 mars 2019.

II. La portée de la notion de « décisions »

11. Il paraît désormais entendu, sauf cassation, que le terme « décisions » couvre « *notamment (...) les instructions ou circulaires de l'administration fiscale comportant des dispositions impératives opposables à celle-ci sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales* » (pt 5 de l'arrêt de la Cour de Paris).

Reste à savoir ce qu'il pourrait encore couvrir.

Évoquons ici, par exemple, la construction jurisprudentielle à laquelle s'est livré le Conseil d'État, inaugurée par l'arrêt du 16 février 2000, *Sté Etablissements Quémener*²² lorsqu'il lui a fallu déterminer le traitement des plus-values de cession de parts de sociétés de personnes. Nul doute qu'il s'agit bien d'une décision comme l'énonce l'article L. 122-1 du Code de justice administrative : « *les décisions du Conseil d'Etat statuant au contentieux (...)* ».

S'agit-il en outre d'une « décision » au sens de l'article L. 64 du LPF ? Les travaux parlementaires ayant précédé en 2008 l'adoption de la nouvelle rédaction comportent, malgré leur remarquable discrétion, d'intéressantes précisions comme le souligne à juste titre le rapporteur public devant la Cour de Paris. S'exprimant au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez dans son rapport n° 1297 relevait que « *sont visées en particulier*²³ *les décisions ministérielles ayant une portée générale* ». Pour autant que cette expression a un sens, elle signifie que le terme « décisions » ne coïncidait pas avec les seules décisions ministérielles de portée générale. Quand s'est posée devant le Sénat la question de la suppression du terme « décisions », le ministre du budget a défendu son maintien au motif que « *En matière fiscale, il est très important de pouvoir faire référence aux décisions pour éviter un détournement du droit* ». On ne saurait être plus général. Il en

découle que le terme « décisions » doit recouvrir toute lecture de la loi qui s'impose à leurs destinataires. Et on voudra bien admettre que si certaines instructions ou circulaires ont un caractère « impératif » en ce qu'elles obligent l'administration à appliquer la loi comme elles le « prescrivent »²⁴, il en va a fortiori de même pour la décision d'une juridiction suprême délivrant l'interprétation qu'il convient de donner d'une disposition de la loi, puisqu'en fait elles s'imposent à tous et qu'il faut une intervention du législateur pour la contrecarrer et mettre fin à ses effets. Au surplus, si l'impératif d'aujourd'hui est la lutte contre la fraude, on ne voit pas pourquoi l'abus de certaines décisions serait soustrait à la répression.

Ajoutons que si par extraordinaire il paraissait impossible d'assimiler une décision juridictionnelle du type de celle qu'a rendue le Conseil d'État dans l'affaire *Quémener* aux décisions de l'article L. 64 telles que leur sens se révèle aujourd'hui, il demeurerait possible d'en sanctionner l'abus. En effet, l'interprétation jurisprudentielle de la loi s'incorpore pour ainsi dire à la loi elle-même au point de former un « bloc ». La preuve en est que, depuis l'instauration des questions prioritaires de constitutionnalité, il est admis de contester l'interprétation constante retenue par la Cour de cassation ou le Conseil d'État de la disposition législative visée par la question²⁵. Conclusion : si les décisions du Conseil d'État ou de la Cour de cassation donnant une interprétation créative de la loi n'étaient pas des « décisions » au sens de l'article L. 64, elles seraient au nombre des « textes » que mentionne prioritairement l'article L. 64.

En conclusion, même si l'administration continue à affirmer que parmi les décisions que vise l'article L. 64 du LPF ne figurent pas les décisions individuelles, contrairement à ce qui a été admis par les observateurs²⁶, force est de constater que « tout est décision ».

P.-F. RACINE ■

22 CE, 16 févr. 2000, n° 133296 : RJF 3/2000 n° 334.

23 Souligné par nous.

24 Pour reprendre les termes de l'arrêt CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, Duvignères : Rec. Lebon, p. 463.

25 CC, 13 janv. 2012, n° 2011-210 QPC.

26 P.-F. Racine, préc. - J. Turot, préc.