

N° 428048,  
M.

Assemblée du contentieux

Séance du 16 octobre 2020  
Lecture du 28 octobre 2020

## CONCLUSIONS

### Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public

1. L'administration peut-elle reprocher à un contribuable d'avoir commis un abus de droit, alors qu'il s'est conformé aux termes mêmes d'une instruction ou d'une circulaire par laquelle elle a fait connaître une interprétation favorable de la loi fiscale ?

Par votre avis du 8 avril 1998, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)*<sup>1</sup>, vous avez clairement répondu à cette question par la négative. Vous avez jugé, en substance, que la notion d'abus de droit est antinomique avec la garantie contre les changements de doctrine. Si l'incidence fiscale de l'affaire qui vient d'être appelée est bien plus modeste que ce précédent, la sensibilité du sujet reste aussi vive et votre décision est, comme en 1998, très attendue des spécialistes.

L'enjeu est en effet de taille. Vous devez arbitrer entre deux piliers du droit fiscal. D'un côté, une arme de dissuasion redoutable entre les mains de l'administration : la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) qui permet de sanctionner lourdement tout contribuable cherchant à obtenir indûment un avantage fiscal, sous couvert d'une application formelle de la loi mais en trahissant son esprit. De l'autre, une garantie offerte aux contribuables au nom de l'exigence de sécurité juridique : l'opposabilité des interprétations administratives consacrée par l'article L. 80 A du même livre qui protège les contribuables qui s'y conforment contre tout rehaussement d'impositions fondé sur une interprétation contraire à celle que l'administration a fait connaître.

Faut-il nécessairement privilégier les droits de l'un sur les pouvoirs de l'autre ou y-a-il place pour une conciliation entre ces deux dispositifs ? Vingt ans plus tard, il vous appartient de réexaminer cette question et de dire si l'équilibre issu de votre avis *SDMO* a résisté à l'épreuve du temps.

Soulignons, pour ne plus y revenir, que cette problématique dépasse désormais le cercle restreint des fiscalistes. Avec le nouvel article L. 312-3 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA) introduit en 2018, le législateur a généralisé, sous certaines conditions, l'invocabilité de la doctrine administrative et la garantie

---

<sup>1</sup> CE, Ass., n°192539, au Rec. p. 170, RJF 5/98 n° 593, avec concl. G. Goulard p. 378 et chron. S. Verclytte p. 359.

contre les changements de doctrine qui ne sont donc plus l'apanage de certains domaines privilégiés<sup>2</sup>.

2. Avant d'en venir aux délicates questions soulevées par ce litige, il nous faut rappeler précisément les faits qui en sont à l'origine.

Le 17 mars 2010, M. a acquis 50 000 actions de la SA Balmain au prix de 4,45 euros par action. Le 25 mai suivant, il a revendu, à leur prix d'acquisition, 4 000 de ces actions à la société civile immobilière (SCI) Steniso, détenue indirectement par un de ses proches collaborateurs qui a financé l'opération sur ses fonds propres mais via un crédit-vendeur. Cette cession a permis à M. de réduire sa participation au capital de la société Balmain de 1,053 % à 0,97 % avant de lui céder, le lendemain, la totalité des actions qu'il détenait dans la SAS Marie-Clémence, dont il était le dirigeant et seul associé. Il a réalisé à cette occasion une plus-value de presque 5 millions d'euros qui a été exonérée d'impôt sur le revenu grâce à l'application d'un abattement de 100 % pour durée de détention, comme l'autorisait alors l'article 150-0 D *ter* du code général des impôts (CGI) pour les dirigeants de PME cédant leurs actions en vue de leur départ à la retraite.

En cas de cession des titres ou droits à une entreprise, ces dispositions subordonnaient toutefois le bénéfice de cet abattement à la condition que le cédant ne détienne pas, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire<sup>3</sup> et précisaient expressément que le non-respect de cette condition à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession entraînait la remise en cause de l'abattement au titre de l'année au cours de laquelle cette condition cessait d'être remplie<sup>4</sup>. M. qui ne remplissait pas cette condition, a entendu se placer, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, dans les prévisions d'une instruction administrative du 22 janvier 2007<sup>5</sup> admettant, par mesure de tempérament, « *que le cédant personne physique (...) puisse détenir seul, directement ou indirectement, au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire* », pourcentage apprécié « *à la date de la cession des titres et pendant les trois années (36 mois) qui suivent la cession des titres ou droits* ».

Le 8 juillet 2010, la SCI Steniso a acquis 49 300 actions de la société Balmain auprès d'un tiers, au prix de 15 euros par action, acquisition financée par un prêt consenti par M. . Le 5 juin 2013, soit 3 ans et 10 jours après la cession des actions de la SAS Marie-Clémence, M. a acquis la totalité des parts de cette SCI, dont il est devenu le gérant, pour un prix symbolique de 3 euros, majoré, selon les termes du

---

<sup>2</sup> Article introduit par l'article 20 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance : « *Toute personne peut se prévaloir des documents administratifs mentionnés au premier alinéa de l'article L. 312-2, émanant des administrations centrales et déconcentrées de l'Etat et publiés sur des sites internet désignés par décret. / Toute personne peut se prévaloir de l'interprétation d'une règle, même erronée, opérée par ces documents pour son application à une situation qui n'affecte pas des tiers, tant que cette interprétation n'a pas été modifiée. / Les dispositions du présent article ne peuvent pas faire obstacle à l'application des dispositions législatives ou réglementaires préservant directement la santé publique, la sécurité des personnes et des biens ou l'environnement* ».

<sup>3</sup> Cf. 4° du I de l'article 150-0 D *ter* du CGI dans sa rédaction applicable au litige.

<sup>4</sup> Cf. IV du même article.

<sup>5</sup> Référencée 5 C-1-07.

protocole d'accord signé le 5 juin 2013, d'un complément de prix payable en cas de cession future des actions de la SA Balmain.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a remis en cause le bénéfice de l'abattement de 100 % pratiqué sur la plus-value réalisée le 26 mai 2010. Se fondant sur l'article L. 64 du LPF, elle a estimé que les opérations réalisées étaient constitutives d'un abus de droit. Elle a relevé qu'elles avaient pour seul objet d'interposer artificiellement la SCI Steniso, qui n'avait aucune liquidité et pour seule activité d'encaisser les dividendes des actions de la société Balmain, son seul actif, et de permettre à M. , qui n'en était pas associé, de détenir, à la date de la cession litigieuse et pendant les trois années qui ont suivi, moins de 1 % du capital de la société cessionnaire et de bénéficier ainsi de l'abattement prévu par l'article 150-0 D *ter*, tel qu'interprété par l'instruction du 22 janvier 2007.

L'administration en a tiré les conséquences et a assujetti M. et Mme à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2010, assortie des intérêts de retard prévus à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 80 % pour abus de droit sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du même code. Sa réclamation rejetée, M. s'est tourné vers le juge de l'impôt pour obtenir la réduction de cette imposition. Le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande<sup>6</sup>, après avoir jugé applicable l'article L. 64 du LPF dans l'hypothèse d'un contribuable recherchant le bénéfice d'une application littérale de la doctrine et confirmé que le montage juridique mis en place était constitutif d'un abus de droit. Par l'arrêt contesté aujourd'hui devant vous, la cour administrative d'appel de Paris, statuant en formation de chambres réunies, a confirmé ce jugement<sup>7</sup>.

3. Cet arrêt a suscité de vives réactions, la majorité des commentateurs vouant aux gémonies la solution adoptée par les juges du fond, contraire à la jurisprudence *SDMO* et à la position émise par le Comité de l'abus de droit fiscal dans trois avis du 6 novembre 2015<sup>8</sup>.

3.1. Dans sa rédaction alors applicable, antérieure à l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008<sup>9</sup>, l'article L. 64 prévoyait que « *ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses* » qui, notamment, « *déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus* » et que, dans un tel cas, « *l'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse* ».

En dépit de la lettre de ce texte et de son caractère dérogoire, vous avez opté pour une lecture extensive de la notion d'abus de droit en jugeant que cette procédure était applicable non seulement dans les cas de dissimulation juridique mais également en cas de fraude à la loi, c'est-à-dire, selon la définition habituellement admise, lorsque le contribuable respecte formellement la loi mais en détourne l'esprit aux seules fins de bénéficier de l'avantage qu'elle prévoit.

---

<sup>6</sup> TA Paris, 4 janvier 2017, n° 1516621, RJF 7/17 n° 720.

<sup>7</sup> CAA Paris, 20 décembre 2018, n° 17PA00747, RJF 3/19 n° 282 avec concl. O. Lemaire.

<sup>8</sup> n°s 2015-07, 2015-08 et 2015-09.

<sup>9</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

Selon le considérant de principe issu de la décision de Plénière du 10 juin 1981<sup>10</sup> et repris en substance par l'avis *SDMO*, vous avez déduit de ces dispositions que, lorsque la charge de la preuve lui incombe, l'administration « *doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ».

Vous avez adapté cette jurisprudence pour apprécier l'usage que fait un contribuable de mesures d'incitation fiscale puisqu'il est alors difficile, eu égard à l'objet même de telles mesures, de reprocher au contribuable d'avoir uniquement voulu réduire sa charge fiscale. Par une décision de Plénière du 3 février 1984, *Bilger-Gillet*<sup>11</sup>, sans toutefois adopter une rédaction de principe sur ce point, vous avez pris en compte dans ce cas, avant de confirmer l'existence d'un abus de droit, l'esprit dans lequel les dispositions litigieuses avaient été conçues par le législateur.

3.2. L'affaire dites des « fonds turbo » constitue le premier cas d'application de la procédure de répression des abus de droit à un contribuable s'étant prévalu, non de la loi fiscale, mais de l'interprétation formelle que l'administration en avait donnée dans une instruction publiée.

Les faits à l'origine de cette affaire sont singuliers. Une instruction administrative avait autorisé l'émission de crédits d'impôts fictifs attachés à des parts de fonds communs de placement souscrites entre la date de clôture de l'exercice des fonds et la mise en paiement des produits de l'exercice passé, de même montant que celui alloué aux parts existant à la clôture de l'exercice, mais sans fixer de plafond. Des établissements financiers avaient alors exploité cette mesure afin de permettre aux souscripteurs de maximiser leur profit, justifiant le nom donné à cette affaire, et l'administration s'était retrouvée piégée par les termes de son instruction qui, appliquée à la lettre par les contribuables, a permis de générer des crédits d'impôt fictifs pour une somme considérable de près de 8 milliards de francs.

Face au dilemme qui vous était soumis, vous avez jugé que « *dans l'hypothèse où un 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 livre des procédures fiscales 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 de cette 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* ».

---

<sup>10</sup> n° 19079, au Rec. p. 248, RJF 9/81 n° 787.

<sup>11</sup> n° 38320, au Rec. p. 34, RJF 4/84 n° 499, concl. M-A. Latournerie Dr. Fisc. 1984 n° 26, comm. 1278.

3.3. Cette solution se fonde sur l'idée que la doctrine administrative n'a aucun esprit, selon la fameuse expression de Jérôme Turot<sup>12</sup>.

Cette expression synthétise une jurisprudence aussi ancienne que constante selon laquelle la doctrine administrative ne peut être appliquée qu'en se conformant scrupuleusement à sa lettre, sans avoir à sonder les intentions supposées qui l'ont motivée. Si vous admettez d'en faire « *une lecture intelligente* »<sup>13</sup> en interprétant un paragraphe à la lumière d'autres passages de la même instruction<sup>14</sup> ou en le replaçant dans son contexte<sup>15</sup>, vous excluez en revanche les raisonnements par analogie, *a contrario* ou réserve implicite<sup>16</sup> et vous vous interdisez depuis toujours de rechercher l'intention de ses auteurs pour en cerner la portée<sup>17</sup>. Votre avis pousse jusqu'à son terme ce raisonnement en n'exigeant pas des contribuables qu'ils procèdent à l'examen que vous refusez de faire vous-même, ainsi que l'a souligné le président Goulard dans ses conclusions.

La justification de cette jurisprudence est bien connue. Les mesures de tempérament prévues par la doctrine administrative naissent de considérations diverses et parfois diffuses. En l'absence de travaux préparatoires précédant son élaboration et rien ne permettant d'y suppléer, il est bien délicat d'identifier l'intention exacte et précise qui animait l'administration au moment de son édicton. Le juge n'aurait d'autres choix que de s'en remettre aux explications fournies par l'administration elle-même, ce qui reviendrait à donner à l'une des parties au litige la possibilité de préciser ses propres intentions *a posteriori*, à l'occasion du contrôle ou du débat contentieux, et sans élément permettant de les objectiver. Cette situation serait difficilement acceptable au regard du principe d'égalité des armes et, plus largement, de l'objectif de sécurité juridique que poursuit l'article L. 80 A du LPF.

3.4. Comme l'a analysé la chronique qui lui a été consacrée, votre avis laisse quelques questions en suspens.

Commençons par le plus évident. La solution finalement adoptée ne vaut que lorsque la doctrine comporte une interprétation formelle de la loi fiscale, opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A<sup>18</sup>. Ce n'est qu'à cette condition que cette garantie joue. Lorsque la doctrine n'est qu'une paraphrase de la loi fiscale, le

---

<sup>12</sup> J. Turot, *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine*, RJF 5/92 p.371.

<sup>13</sup> Nous empruntons la formule au président Goulard.

<sup>14</sup> CE, 27 novembre 1991, *Société mécanique automobile de l'Est*, n° 78076, aux T. sur un autre point, RJF 1/92 n° 72.

<sup>15</sup> CE, 20 octobre 1995, *SARL Fruit Port*, n° 140239, RJF 12/95 n° 1360 ; CE, 18 octobre 1996, *Mallet*, n° 160839, aux T. sur un autre point, RJF 12/96 n° 1406 ; CE, 27 octobre 2010, *Scherrer*, n° 315056, aux T. pp. 704-751, RJF 1/11 n° 67.

<sup>16</sup> Voir, entre autres : CE, 15 avril 1988, n° 48847, aux T. sur un autre point, RJF 6/88 n° 701 ; CE, 31 octobre 1990, *Sté Clichés-Union*, n° 87441, aux T. sur un autre point, RJF 12/90 n° 1461 ; CE, 18 octobre 1996, *Mallet*, n° 160839, aux T. sur un autre point, RJF 12/96 n° 1406 ; CE, 20 mars 1996, n° 153319, *Min. c/ Société immobilière Kléber-Lauriston*, au Rec. p. 89, RJF 5/96 n° 562.

<sup>17</sup> Voir, par exemple : CE, Sect., 30 juin 1972, n° 80083, au Rec. p. 499, Dupont 1972 p. 329 ; CE, 30 mars 1992, *Société Générale*, n° 114926, au Rec. p. 139, RJF 5/92 n° 706 ; CE, 20 mars 1996, *Min. c/ Société immobilière Kléber-Lauriston*, n° 153319, au Rec. p. 89, RJF 5/96 n° 562 ; réaffirmé notamment par : CE, 30 décembre 2009, *SAS Hygiadis*, n° 311110, aux T. p. 686, RJF 3/10 n° 259 ; CE, 7 avril 2010, *Min. c/ Hardy*, n° 316083, RJF 6/10 n° 616 ; CE, 30 décembre 2011, *Corbi*, n° 341722, RJF 3/12 n° 272.

<sup>18</sup> Votre avis ne le précise pas explicitement mais se réfère notamment à « *l'interprétation contraire* » que l'administration donne de la loi et « *à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale* » qu'autorise la doctrine.

contribuable, même s'il a entendu s'en prévaloir, ne peut se voir reprocher une fraude à la doctrine mais seulement une fraude à la loi.

Il est ensuite permis de déduire du raisonnement suivi que cette solution ne s'étend pas à l'hypothèse d'un abus de droit par fictivité, comme y invitent les conclusions. L'abus de droit est alors constitué sans qu'il y ait lieu de sonder l'intention des auteurs des dispositions appliquées.

Cette question pourrait néanmoins être regardée comme non tranchée si l'on estime que votre avis se fonde également sur la thèse selon laquelle la doctrine est du « non droit ». On peut supposer, eu égard à la réponse radicale qu'elle permettait d'apporter à la question qui vous était soumise, que cette thèse a été implicitement écartée, ainsi que le suggèrent les conclusions<sup>19</sup>. Cette interprétation ne fait toutefois pas l'unanimité<sup>20</sup>.

Le silence de votre décision sur la condition de bonne foi figurant à l'article L. 80 A du LPF ne nous paraît en revanche pas significatif et devoir être regardé comme réservant l'interprétation à donner de ce texte sur ce point. Nous y reviendrons.

4. L'examen des motifs qui ont conduit la cour à s'éloigner de cette solution suppose, au préalable, de partager la prémisse sur laquelle repose son raisonnement. Autrement dit, il vous faut confirmer que les opérations litigieuses constituent bien un « abus de doctrine » et non pas en réalité une fraude à la loi et que l'on est bien dans le champ de la jurisprudence *SDMO*.

Vous l'aurez compris à la lumière du rappel des faits, la configuration d'espèce est différente de celle des « fonds turbo ». L'hésitation peut naître de ce que l'instruction du 22 janvier 2007 ne pose pas une règle nouvelle, sans lien direct avec les dispositions légales qu'elle commente et qui, seule, est à l'origine de l'abus dénoncé. Elle prévoit, de manière plus classique, une mesure de tempérament ou de tolérance d'une condition fixée par la loi elle-même et qui n'est pas, en tant que telle, remise en cause par l'administration. L'administration ne reproche pas à M. d'avoir conservé 1 % du capital de la société cessionnaire, là où la loi ne tolère aucune participation. Elle dénonce, plus fondamentalement, le caractère artificiel du montage l'ayant conduit, avant la cession de sa société, à la vente des titres détenus dans la société cessionnaire, quel qu'en soit le nombre et l'interprétation formellement admise sur ce point par l'administration, puis à leur rachat pour un prix symbolique à l'expiration du délai légal de trois ans. On l'a dit, c'est l'interposition de la SCI Steniso qui est visée. Si le contribuable avait cédé, avant la vente de sa société, l'intégralité des titres détenus dans la société cessionnaire, comme l'exige la loi, l'administration aurait refusé de lui appliquer l'abattement pour durée de détention sur le terrain de la fraude à la loi exactement pour ce même motif.

La portée générale de votre considérant de principe et l'interprétation qui en a été faite nous retiennent toutefois. L'avis *SDMO* n'incite guère à dresser, avant de retenir l'existence d'un abus de doctrine, une sorte de typologie des instructions en fonction

---

<sup>19</sup> Position défendue par S. Verclytte dans la chronique précitée. Voir également dans le même sens : O. Négrin, *Procédures*, mars 2019, n° 3, comm. 104.

<sup>20</sup> Voyez par exemple, en ce sens, concl. E. Crepey BDCF 5/13 n° 60 sur Avis CE, Sect., 8 mars 2013, *Monzani*, n°353782, au Rec. p. 28, RJF 5/13, n° 518 ainsi que la chronique d'E. Bokdam-Tognetti p. 403.

de la nature des dérogations à la loi fiscale qu'elles prévoient ou en fonction de la divisibilité des conditions qu'elles fixent selon qu'elles comportent ou non une interprétation formelle. L'exercice risquerait en outre de se révéler délicat et complexifierait sensiblement la jurisprudence. Par exemple, dans l'affaire des « fonds turbo », l'instruction se présentait comme un commentaire de la loi et le passage litigieux était qualifié de « mesure d'assouplissement » par l'administration, exactement comme dans la présente affaire. Par ailleurs, s'il est ici particulièrement aisé d'isoler la condition tenant au seuil de détention de 1% du reste des dispositions de l'instruction conformes à la loi, il n'en ira pas de même dans d'autres hypothèses.

Nous butons par ailleurs sur le fait que c'est bien la doctrine qui est ici la clef d'entrée dans le dispositif de faveur. M. , qui ne remplissait pas l'une des conditions légales pour bénéficier de l'abattement pour durée de détention, n'a jamais entendu se placer dans le champ de la loi fiscale. Il s'est ouvertement prévalu de la mesure d'assouplissement prévue par l'instruction dont il a recherché le bénéfice par une application littérale, selon la formule consacrée. L'abus dénoncé par l'administration ne nous paraît donc pas trouver sa source dans la loi elle-même mais bien dans l'interprétation contraire qu'elle en a donnée. Et l'administration lui en a refusé le bénéfice, alors même qu'il remplissait l'ensemble des conditions qu'elle fixait, au seul motif qu'il s'était placé artificiellement dans ses prévisions. Le rehaussement d'imposition qui en résulte procède, en ce sens, d'une interprétation de la loi fiscale différente de celle que l'administration en avait donnée.

Il en va à nos yeux ainsi sauf à juger que cette instruction n'était pas opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF - ce qui nous paraît difficile - ou à appréhender en un seul mouvement la loi telle qu'interprétée par la doctrine et donc à dépasser l'approche traditionnelle qui consiste à raisonner, prioritairement, sur le terrain de la loi puis, à titre subsidiaire, sur celui de la doctrine administrative<sup>21</sup>. Nous peinons, à titre personnel, à suivre une telle approche, même si elle devait être limitée au cas particulier du montage artificiel. En effet, si la doctrine administrative, lorsqu'elle est opposable, n'a pas, en tant que telle, d'existence autonome puisqu'elle n'est qu'une interprétation de la loi, elle ne s'incorpore pas pour autant à celle-ci, puisqu'elle lui est contraire, à la différence d'une interprétation jurisprudentielle constante.

Nous craignons en outre que cette approche ne brouille la frontière entre les normes compétemment édictées et la nature très spécifique de la doctrine, voire qu'elle ne relance le débat sur sa valeur normative. Vous jugez de longue date que l'administration ne peut jamais fonder l'imposition sur une doctrine contraire à la loi, même si le contribuable peut l'invoquer à son avantage<sup>22</sup>. Ainsi que vous l'avez rappelé par l'avis *Monzani*<sup>23</sup>, si les dispositions de l'article L. 80 A instituent un mécanisme de garantie en faveur des contribuables à des fins de sécurité juridique, elles n'ont en revanche ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale

---

<sup>21</sup> Voyez notamment : CE, Plén., 25 février 1985, *Société « Institut international de formation - Ecole parisienne des hôtes »*, n° 39003, au Rec. sur un autre point, RJF 4/85 n° 544, concl. O. Fouquet Dr. Fisc. 1985 n° 42 comm. 1783 ; CE, 10 juillet 1996, *Min. c/ Héritiers Quinto Fantini*, n° 131783, RJF 10/96 n° 1167.

<sup>22</sup> CE, 11 juillet 1979, n° 2087, au Rec. sur un autre point, RJF 10/79 n° 587 ; CE, 12 juin 1987, *Bournonville*, n° 41369, au Rec., RJF 8-9/87 n° 902 avec chron. M. Liébert-Champagne RJF 10/87 p. 502 ; CE, 7 octobre 1987, n° 66210, *Palatchi*, aux T., RJF 11/87 n° 1124, concl. B. Martin Laprade Dr. fisc. 9/88 comm. 439.

<sup>23</sup> CE, Sect., 8 mars 2013, n°353782, au Rec. p. 28, RJF 5/13, n° 518 avec chron. E. Bokdam-Tognetti p. 403, concl. E. Crépey BDCF 5/13 n° 60.

un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Dans cette même logique, vous avez refusé, dans la décision *Société Rallye*<sup>24</sup>, de regarder une instruction fiscale comme une « règle de droit » au sens et pour l'application de l'article L. 190 du LPF.

5. Cette question liminaire réglée, nous pouvons en venir au cœur du raisonnement de la cour.

5.1. Pour s'affranchir de votre avis *SDMO*, la cour, comme avant elle les premiers juges, s'est fondée sur une évolution législative.

Dans sa rédaction issue de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008, le premier alinéa de l'article L. 64 du LPF prévoit désormais : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / (...)* ».

Vous le savez, la réécriture de cet article, inspirée des conclusions du rapport du président Fouquet sur la sécurité juridique en matière fiscale, était destinée à harmoniser la définition légale de l'abus de droit avec la définition prétorienne résultant de la décision *Société Janfin*<sup>25</sup> et reprise, pour l'application de l'article L. 64, par la décision *Min. c/ Persicot*<sup>26</sup>. Le texte finalement adopté reprend la distinction classique entre l'abus de droit par simulation ou fictivité et l'abus de droit par fraude à la loi. Il reprend également les deux critères jurisprudentiels constitutifs de la fraude à la loi : le critère dit subjectif tenant au but exclusivement fiscal poursuivi et le critère dit objectif consistant en la recherche du bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs. C'est pour la définition de ce second critère que le législateur a introduit une nuance sensible. Ces nouvelles dispositions ne se bornent pas à codifier votre jurisprudence mais mentionnent, outre l'application littérale des « *textes* », celle des « *décisions* ». Cet ajout, comme l'imprécision du terme, ont immédiatement suscité des interrogations.

L'administration a fait connaître sa position par une instruction du 9 septembre 2010<sup>27</sup>, reprise depuis au bulletin officiel des finances publiques<sup>28</sup>. Selon elle, « *les décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi s'entendent de celles qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit* ». Il s'agit des instructions administratives publiées « *dont les dispositions outrepassent le commentaire et comportent ainsi une interprétation qui ajoute à la norme* » et les « *décisions administratives (...) de portée générale et comport[ant] une interprétation favorable de la loi, telles que les réponses ministérielles à des questions*

<sup>24</sup> CE, Sect., 30 décembre 2013, n° 350100, au Rec. p. 360, RJF 3/14 n° 290, concl. N. Escaut BDCF 3/14 n° 36.

<sup>25</sup> CE, Sect. 27 septembre 2006, n° 260050, Rec. p. 401, RJF 12/06 n° 1583 avec chron. Y. Bénard p. 1083, concl. L. Olléon BDCF 12/06 n° 156.

<sup>26</sup> CE, 28 février 2007, n° 284565, Rec. p. 107, RJF 5/07 n° 599, concl. L. Vallée BDCF 5/07 n° 61.

<sup>27</sup> Instruction publiée au bulletin officiel des impôts, référencée 13 L-9-10 (§ 15 et 16).

<sup>28</sup> BOI-CF-IOR-30, § 80 à 110.

*écrites des parlementaires ou les réponses à des représentants d'organisations professionnelles* ». Elle exclut en revanche les décisions individuelles.

La cour a, au moins partiellement, confirmé cette interprétation en jugeant, à la lumière des travaux parlementaires préparatoires, que « *le législateur a entendu (...) notamment viser 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* ». Relevant ensuite que l'instruction du 22 janvier 2007 comportaient des dispositions impératives, elle en a déduit qu'elle constituait « *une décision au sens et pour l'application de l'article L. 64 du LPF* » et donc que la procédure de répression des abus de droit était applicable à l'encontre d'un contribuable qui s'est conformé aux termes d'une instruction administrative. Le pourvoi soutient que l'article 35 de loi de finances rectificative pour 2008 n'a eu ni pour objet ni pour effet de faire échec à votre avis *SDMO* et vous invite, à titre principal, à censurer l'erreur de droit ainsi commise par la cour.

5.2. Concédonsons qu'il est, à première vue, délicat de neutraliser complètement l'adjonction de ce mot. Le principal mérite de la solution adoptée par la cour est de lui donner une portée utile, le législateur étant réputé avoir entendu conférer aux « *décisions* » un sens précis et distinct de « *textes* ». Ce terme, qui désigne, d'une manière générale et indépendamment de la question de sa légalité, tout acte unilatéral de l'administration, est très large. Si on replace ce débat dans son contexte fiscal et plus spécifiquement dans celui de la répression des abus de droit, sa relative plasticité n'interdit pas d'y faire entrer la doctrine administrative, pour autant qu'elle soit opposable sur le fondement de l'article L. 80 A.

Cette façon de voir rejoint celle défendue par une partie de la doctrine. On lit par exemple en ce sens, sous la plume de Laurent Vallée, que « *les seules « décisions » administratives prises en matière fiscale dont les contribuables peuvent, le cas échéant abuser sont celles par lesquelles l'administration aménage le régime de l'impôt de manière illégale et qui lui sont opposables sur le terrain de l'article L. 80 A dès lors qu'elle comporte une interprétation formelle de la loi fiscale...* »<sup>29</sup>. Le Professeur Collet affirme de son côté, sans ambages, que ce terme « *ne peut être lu que comme renvoyant à un élément de doctrine administrative* », sauf à ce que le juge ne se livre, pour préserver « *sa théorie de l'interprétation littérale de la doctrine* », « *à une interprétation bien peu littérale de la loi* »<sup>30</sup>.

Cette solution a également le mérite de proposer une acception unifiée de ce terme, les décisions au sens de l'article L. 64 du LPF s'entendant de celles qui sont susceptibles de recours au sens l'article R. 421-1 du code de justice administrative (CJA). La cour a ainsi tiré argument de ce que vous admettez la recevabilité des recours pour excès de pouvoir dirigées contre les instructions revêtant un caractère impératif, selon le critère de la jurisprudence *Duvignères*<sup>31</sup> désormais dépassé par la grille de lecture issue de la décision *Gisti*<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> L. Vallée, *L'article L. 80 A du LPF protège-t-il encore contre l'abus de droit ?* FR 7/09 n° 23.

<sup>30</sup> M. Collet, *Le bitcoin devant le Conseil d'État*, Dr. fisc. 2018, n° 24, comm. 298.

<sup>31</sup> CE, Sect., 18 décembre 2002, n° 233618, au Rec. p. 463 avec concl. P. Fombeur p. 465.

<sup>32</sup> CE, Sect., 12 juin 2020, n° 418142, à paraître au Rec. Cette décision juge en outre qu'une « note d'actualité » émanant de la division de l'expertise en fraude documentaire et à l'identité de la direction centrale de la police aux frontières, visant à diffuser une information relative à l'existence d'une « fraude documentaire généralisée en

Ces arguments ne manquent pas de force mais ne sont pas, à nos yeux, déterminants. Nous ne détaillerons pas les diverses objections qui ont pu être formulées pour le démontrer. Nous nous en tiendrons à deux remarques d'ordre général. La première est que les effets radicaux qui sont attachés à la procédure de répression des abus de droit, tant en termes procéduraux que financiers, peuvent faire hésiter à retenir une interprétation extensive d'un mot ambigu. Votre avis de 1998, comme plus tard la décision *Société Janfin*, ont d'ailleurs mis un terme à une jurisprudence traditionnellement assez libre et plutôt volontariste dans l'interprétation de l'article L. 64 dont aurait pu se réclamer la cour. La seconde est que cette interprétation présente l'inconvénient, déjà mentionné, d'assimiler à une règle de droit la doctrine contraire à la loi et apparaît dès lors en délicatesse avec la ligne jurisprudentielle fixée par l'avis *Monzani* et la décision *Société Rallye*.

Reste, il est vrai, que les autres pistes évoquées pour donner un sens utile et précis au mot « *décisions* » ne sont pas complètement convaincantes non plus. Si le président Racine avait initialement proposé de le circonscrire aux décisions qui se rattachent à l'acte d'imposer ou à la mise en recouvrement, c'est-à-dire des actes individuels tels que les agréments et les prises de positions explicites prévues à l'article L. 80 B du LPF, lecture qui pouvait notamment se prévaloir de la lettre même de l'article L. 80 A, il s'est lui-même ravisé, quelques années plus tard, pour plaider au contraire que « *tout est décision* », y incluant également « *les décisions du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation donnant une interprétation créative de la loi* »<sup>33</sup>.

### 5.3. Faut-il en déduire à l'inverse que ce terme est vide de sens ?

L'archéologie de ces dispositions jette le plus grand trouble. La solution adoptée par la cour implique de passer outre l'origine « *accidentelle* » de cette adjonction, comme l'a précisément démontré le président Fouquet<sup>34</sup>. Nous ne reviendrons pas sur sa genèse. Rappelons seulement que l'objectif initial du législateur était de codifier à l'article L. 64 du LPF la définition jurisprudentielle de l'abus de droit issue de la décision *Société Janfin*, sans en modifier la portée, et de l'importer en matière sociale à l'occasion de la création d'une procédure de répression des abus de droit jusque-là inexistante. L'ajout du mot « *décisions* » à l'article L. 64 est dû à l'évolution du texte en matière sociale, sans que l'utilité et le sens de cette précision n'aient été clairement explicités, et au souhait de maintenir une définition identique de l'abus de droit dans ces deux domaines. Cette convergence n'a cependant été que de courte durée puisque l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, modifié après l'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction de l'article L. 64<sup>35</sup>, a finalement abandonné toute référence aux « *décisions* » pour s'en tenir aux seuls abus de « *textes* ». Les modifications intervenues depuis n'ont pas levé cette ambiguïté. Le premier alinéa de l'article L. 64

---

Guinée (Conakry) sur les actes d'état civil et les jugements supplétifs » et préconisant en conséquence, en particulier aux agents devant se prononcer sur la validité d'actes d'état civil étrangers, de formuler un avis défavorable pour toute analyse d'un acte de naissance guinéen acte administratif ne revêt pas le caractère d'une décision au sens de l'article L. 212-1 du CRPA.

<sup>33</sup> P.-F. Racine, *Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ?* Dr. Fisc. 2010, n° 23, étude 357 ; P.-F. Racine, « *L'extension indéfinie du domaine de la lutte* » contre l'abus de droit. Ingénierie Patrimoniale, avril 2019, n° 1, p. 55.

<sup>34</sup> O. Fouquet, *L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ?* Dr. Fisc. 2009, n° 42, act. 316 ; *La garantie contre les changements de doctrine remise en cause*, FR 4/19 n°4.

<sup>35</sup> Article 75, I, 5° de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

est resté inchangé et la même rédaction a été adoptée, sans discussions sur ce point, à l'article L. 64 A, instituant ce que la doctrine a appelé la procédure de « *mini-abus de droit* ».

5.4. La cour s'est heurtée à cette difficulté. Pour asseoir plus fermement sa solution, elle a convoqué les travaux préparatoires, conformément à votre jurisprudence *Commune de Houdan*<sup>36</sup>. Ils ne nous paraissent toutefois pas aussi décisifs que le suggère l'arrêt<sup>37</sup>.

La nuance rédactionnelle n'a pas échappé au législateur, sans néanmoins que l'on puisse, à notre avis, en déduire une intention claire quant à la portée de l'adjonction qui fait débat. Devant l'Assemblée nationale, le rapporteur général a indiqué que la nouvelle définition de l'abus de droit figurant à l'article L. 64 refondu « *[reprend] la rédaction proposée par M. Olivier Fouquet dans son rapport, elle-même inspirée de la jurisprudence* » tout en précisant, dans une modeste note de bas de page, que « *sont visées en particulier les décisions ministérielles ayant une portée générale* »<sup>38</sup>.

Devant le Sénat, le rapporteur général a proposé de supprimer ce terme, « *particulièrement imprécis et [qui] serait source d'insécurité juridique* », ce qui est contraire à l'objectif recherché par le présent article », soulignant en outre que cette rédaction « *s'écarte (...) de la jurisprudence et des recommandations du rapport Fouquet* »<sup>39</sup>. Au cours des débats, cet amendement, présenté comme essentiellement rédactionnel, a finalement été retiré, le gouvernement préférant s'en tenir à sa rédaction initiale. L'explication avancée par le ministre du Budget pour son maintien est très générale et bien peu juridique : « *On évoque les décisions du ministre en matière fiscale. Très souvent, les cas sont compliqués, et une décision vaut, d'une certaine façon, jurisprudence. En matière fiscale, il est très important de pouvoir faire référence aux décisions pour éviter un détournement du droit* »<sup>40</sup>.

Ces éléments nous paraissent trop vagues pour être exploitables et pour en déduire, avec certitude, le sens exact que le législateur a entendu donner au mot « *décisions* ». Nous peinons à y voir l'intention, même implicite, d'élargir le champ de la procédure de répression des abus de droit dans le cas où le contribuable applique la doctrine administrative et d'infirmer ainsi la solution consacrée par votre avis *SDMO*, alors qu'ils ne disent mot de cet avis, ni ne mentionnent explicitement le mécanisme de garantie institué par l'article L. 80 A. Dans ces conditions et eu égard aux incidences d'une telle extension, vous pourriez légitimement hésiter à faire preuve du même volontarisme que la cour.

5.5. Bien que cette thèse ne soit nullement défendue devant vous, ajoutons qu'il nous paraît exclu de juger que la doctrine est un texte au sens de l'article L. 64 du LPF, sans risquer de rouvrir le débat sur sa valeur normative et de se heurter à l'avis *Monzani* et la décision *Société Rallye* déjà mentionnés. L'administration fiscale comme la grande

---

<sup>36</sup> CE, Sect., 27 octobre 1999, n° 188685, au Rec. p. 326.

<sup>37</sup> Voir, notamment sur ce point, dans le sens de l'interprétation de la cour, la position défendue par O. Négrin dans l'article cité note 19.

<sup>38</sup> Rapport n° 1297, G. Carrez, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan, 4 décembre 2008, art. 20.

<sup>39</sup> Rapport n° 135, Ph. Marini, fait au nom de la commission des finances, 16 décembre 2008, art. 20.

<sup>40</sup> Séance du 18 décembre 2008, art. 20.

majorité des auteurs s'entendent pour estimer que ce terme désigne les seules normes prises par les autorités compétentes, c'est-à-dire les lois et les textes réglementaires, auxquels s'ajoutent, depuis la décision *Verdannot*<sup>41</sup>, les normes de droit international. L'article L. 80 A distingue d'ailleurs le texte fiscal de l'interprétation qu'en donne l'administration par ses instructions ou circulaires.

Nous vous invitons donc à accueillir le moyen d'erreur de droit soulevé, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi.

6. Cette cassation, si vous décidiez de nous suivre, n'épuise pas les questions justifiant le renvoi de cette affaire devant votre formation de jugement.

La première d'entre elles concerne le fondement juridique de la rectification. On sait depuis la décision *Société Janfin* que le principe général du droit à la répression des abus de droit constitue un fondement alternatif à l'article L. 64 permettant à l'administration fiscale d'écarter les actes de droit privé révélateurs d'un abus de droit. Est-il en l'espèce possible de mobiliser ce principe général pour faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A ?

Nous convenons bien volontiers que la proposition peut de prime abord surprendre. Depuis la refonte en 2008 de la procédure de répression des abus de droit, celle-ci a été étendue à tout impôt ou taxe, concerne tous ses aspects, c'est-à-dire tant l'assiette, la liquidation que le paiement, et intègre les deux branches de l'abus de droit. Cette définition très large, procédant à la codification de la définition jurisprudentielle de l'abus de droit, a été interprétée comme vidant de son contenu<sup>42</sup> la décision *Société Janfin*, dès lors que le principe général du droit à la répression des abus de droit peut être seulement appliqué hors du champ de ces dispositions. La configuration d'espèce est sensiblement différente puisque le litige entre bien dans ce champ matériel.

Mais si vous jugez que l'abus de doctrine n'est pas couvert par l'article L. 64, nous ne voyons pas ce qui s'oppose, dans le silence des textes, à l'application de ce principe général. Celui-ci a été privé de portée en matière fiscale par la réforme de 2008 sans pour autant disparaître. Et les dispositions de l'article L. 64 dans leur rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2008, pas plus que celles applicables en 2006, ne traduisent de volonté formelle du législateur d'interdire à l'administration de réprimer d'éventuels abus de droit en dehors de leur champ. Les cas d'application seront sans doute très résiduels sans pouvoir, nous semble-t-il, être exclus par principe (voyez, par exemple, sur ce point les conclusions de Laurent Cytermann sur la décision du 9 juin 2020, *Société Hays France*, s'agissant d'un litige ne procédant pas d'une procédure de rectification<sup>43</sup>).

---

<sup>41</sup> CE, Plén., 25 octobre 2017, *Verdannot e.a.*, n° 396954, au Rec. p. 321, RJF 1/18 n° 70 avec concl. E. Crépey, chronique A. Iljic RJF 12/17 p. 1553.

<sup>42</sup> Selon l'expression utilisée par la documentation pratique fiscale Francis Lefebvre, Série CF (contrôle fiscal), n° 28420.

<sup>43</sup> n° 427441, RJF 8-9/20 n° 672. Les dispositions de l'article L. 64 du LPF ne concernent que les procédures de rectification. Or vous jugez que la demande de remboursement d'un crédit d'impôt recherche constitue une réclamation contentieuse et que la décision par laquelle l'administration rejette tout ou partie d'une telle réclamation n'a pas le caractère d'une procédure de reprise ou de redressement (CE, 8 novembre 2010, *Sté ICBT Madinox*, n° 308672, aux T. p. 723-747, RJF 2/11 n° 229).

Il est également exact que la mobilisation de ce principe général n'apparaît guère opportune puisqu'elle conduit à faire diverger à nouveau les définitions légale et jurisprudentielle de l'abus de droit, alors que l'objectif de la réforme de 2008 était de les aligner. Cet inconvénient est toutefois lié à l'ambiguïté introduite par le législateur lui-même. Il pourrait aisément le lever, spécifiquement si l'interprétation que nous vous avons proposée ne reflétait pas, en définitive, son intention.

Soulignons à ce stade que l'application du principe général du droit n'est pas neutre pour le contribuable. Il est en effet privé de la garantie de procédure, instituée à l'article L. 64, que constitue la saisine du comité de l'abus de droit fiscal. Il échappe en revanche à la pénalité pour abus de droit prévue par l'article 1729 du CGI, dont le champ coïncide avec celui de l'article L. 64 du LPF, dont le taux est fixé à 80 % mais peut être ramenée à 40 % « *lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire* »<sup>44</sup>. L'administration conserve néanmoins la faculté de lui infliger les pénalités de droit commun prévues à ce même article en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses, aux taux respectifs de 40 et 80 %.

7. Vous l'aurez compris, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, ce détour par le principe général du droit laisse entière la question de fond posée par ce litige : l'équilibre issu de votre avis *SDMO* doit-il être réaffirmé aujourd'hui ?

7.1. La majorité des commentateurs de l'arrêt attaqué ont plaidé pour le maintien pur et simple de votre jurisprudence, au nom de l'exigence absolue de sécurité juridique. Nous l'avons dit, cette jurisprudence repose indéniablement sur un fondement théorique solide. Son caractère automatique en fait sa force : elle permet de préserver toute sa portée à la garantie, fondamentale, instituée par l'article L. 80 A et se révèle d'un maniement très simple puisqu'elle ne souffre aucune exception. Dans un contexte d'instabilité et de complexification de la réglementation fiscale, c'est assurément pour le contribuable un facteur essentiel de sécurisation de ses opérations, voire un élément contribuant à l'attractivité fiscale de la France<sup>45</sup>.

L'immunité totale garantie par l'avis *SDMO* au contribuable se plaçant sous la protection de ce mécanisme semble toutefois plus difficile à admettre dans le paysage juridique actuel.

L'équilibre qu'il vous faut rechercher aujourd'hui est, selon nous, fortement commandé par l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. La Cour de justice a consacré dans l'ordre juridique communautaire un principe général d'interdiction des pratiques abusives selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union<sup>46</sup>. Ce principe trouve à s'appliquer dans des domaines très variés, la matière

---

<sup>44</sup> Depuis la modification introduite par la loi de finances rectificative pour 2008.

<sup>45</sup> Voir par exemple, O. Fouquet, *La garantie contre les changements de doctrine remise en cause*, FR 4/19 n° 4 ; J. Turot, *Peut-on abuser d'une garantie ? - À propos de l'arrêt CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747*, Dr. Fisc. 2019 n° 11, comm. 206 ; 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.

<sup>46</sup> Voyez, en matière agricole : CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke GmbH*, aff. C-110/99, point 59, caractérisant une pratique abusive par la volonté de bénéficier d'un avantage résultant de l'application de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions pour son obtention.

fiscale ne faisant pas exception, ainsi que l'ont affirmé dès 2006 deux arrêts de grande chambre, l'arrêt *Halifax*<sup>47</sup> en matière de TVA puis l'arrêt *Cadbury Schweppes* en matière de fiscalité directe<sup>48</sup>.

Dans le domaine de la TVA, il a été jugé, à plusieurs reprises, que ce principe s'applique indépendamment du point de savoir si les droits et avantages dont il est abusé trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive. C'est le caractère général et transversal de ce principe qui a conduit à ne soumettre son application à aucune exigence de transposition, si bien qu'il peut être opposé même en l'absence de dispositions anti-abus prévues par le droit national et sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent. Comme l'a confirmé l'arrêt *Cussens* en 2017, il est de jurisprudence constante qu'un assujetti qui a créé les conditions afférentes à l'obtention d'un droit de manière abusive ou frauduleuse n'est pas fondé à se prévaloir de ces principes afin de s'opposer au refus d'octroi du droit concerné en application du principe d'interdiction de pratiques abusives<sup>49</sup>. Ce principe s'impose donc aux Etats membres qui sont tenus de refuser le bénéfice de dispositions du droit de l'Union en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive.

Par deux arrêts de grande chambre du 26 février 2019<sup>50</sup> rendus dans deux séries d'affaires danoises, la Cour de Luxembourg a solennellement rappelé cette jurisprudence et confirmé la portée très générale de ce principe. Elle a appliqué le même raisonnement dans des litiges soulevant des questions assez proches portant respectivement sur le bénéfice de l'exonération prévue par les directives dites « intérêts-redevances »<sup>51</sup> et « mère-filles »<sup>52</sup>, lorsque les destinataires des paiements n'en sont pas les bénéficiaires effectifs. Elle a jugé, dans ces domaines où la législation européenne est bien moins harmonisée qu'en matière de TVA, que l'absence de dispositions anti-abus de droit national ou conventionnel ne fait pas obstacle à ce qu'un Etat membre écarte ces deux régimes en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive.

Ces deux arrêts confirment par ailleurs les éléments permettant de caractériser un abus de droit tout en donnant un mode d'emploi pour guider l'appréciation du juge national au vu des circonstances particulières de chaque espèce. La Cour de justice reprend sa définition constante selon laquelle la preuve d'une pratique abusive suppose la réunion d'un élément objectif et d'un élément subjectif : il faut, d'une part, que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif

---

<sup>47</sup> CJCE, Gr. ch., 21 février 2006, *Halifax plc e. a.*, aff. C-255/02, RJF 5/06 n° 648 avec l'étude du président Fouquet p. 383, concl. L.-M. Poiares Maduro BDCF 5/06 n° 68.

<sup>48</sup> CJCE, Gr. ch. 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C 196/04, RJF 12/06 n° 1644, concl. Ph. Léger BDCF 12/06 n° 146.

<sup>49</sup> CJCE, 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, aff. C-251/16, RJF 2/18 n° 237. Voir notamment le point 43, dans le prolongement des arrêts du 8 juin 2000, *Breitsohl*, C-400/98, point 38, du 21 février 2006, *Halifax plc e.a.*, aff. C-255/02, point 84, et du 18 décembre 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e.a.*, C-131/13, C-163/13 et C-164/13, point 60.

<sup>50</sup> CJUE, Gr. ch., 26 février 2019, aff. C-116/16 et C 117/16, *Skatteministeriet c/ T Danmark et Y Denmark Aps*, RJF 6/19 n° 611 et aff. C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1 e.a c/ Skatteministeriet*, RJF 6/19, n° 613 ; étude H. Cassagnabère, RJF 12/19.

<sup>51</sup> Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

<sup>52</sup> Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

poursuivi par cette réglementation n'ait pas été atteint et, d'autre part, que les opérations en cause aient été accomplies dans le but de bénéficier d'un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. Elle précise en outre les divers indices qui peuvent être retenus à ce titre, pour autant qu'ils soient objectifs et concordants, tels que, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas d'activité effective ou de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts. Elle ajoute que de tels indices peuvent être confortés par « *des coïncidences ou proximité temporelles* » entre l'entrée en vigueur de nouvelles législations fiscales défavorables et la mise sur pied d'opérations financières complexes qui peuvent avoir pour objet de les contourner.

La lecture maximaliste de l'article L. 80 A consacrée par votre avis *SDMO* paraît fragilisée par l'évolution de cette jurisprudence. Il serait en outre paradoxal de vous en éloigner, alors que la décision *Société Janfin* s'est inscrite dans son sillage pour justifier une extension de la notion d'abus de droit en droit interne. Il est à peine besoin de rappeler que c'est l'intervention de l'arrêt *Halifax* quelques mois plus tôt qui vous a convaincus que la répression des abus de droit était possible en matière fiscale, même sans texte, et qui vous a conduit à aligner les critères de la fraude à la loi sur ceux dégagés par la Cour de justice.

Cette jurisprudence s'inscrit dans un mouvement plus large de montée en puissance des clauses générales anti-abus, traduisant la volonté convergente des Etats de se doter de nouveaux instruments « *dont la rédaction relativement souple est destinée à contrecarrer les effets de la plus grande variété possible de montages fiscaux* », ainsi que l'a analysé le président Martin<sup>53</sup>. C'est ce qui a inspiré l'article 7 de la convention multilatérale de l'OCDE, adoptée le 24 novembre 2016, pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (dite instrument multilatéral BEPS), entrée en vigueur en France le 1<sup>er</sup> janvier 2019<sup>54</sup>. C'est également ce qui a inspiré la clause sur le montage « non-authentique », défini comme un montage qui n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique, qui figure à l'article 6 de la directive anti-évasion dite « ATAD »<sup>55</sup>, applicable en matière d'impôt sur les sociétés et transposée à l'article 205 A du CGI<sup>56</sup>.

Le législateur français n'est pas resté à l'écart de cette évolution. Après s'être heurté à la censure du Conseil constitutionnel pour avoir voulu substituer, à l'article L. 64 du LPF, le critère du but principalement fiscal à celui du but exclusivement fiscal<sup>57</sup>, il a adopté l'article L. 64 A<sup>58</sup> qui permet d'appliquer la procédure de répression des abus de droit dans une telle hypothèse mais sans assortir ce dispositif de l'application

---

<sup>53</sup> *Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE*, Fiscalité internationale, 2019 n° 4, p. 163.

<sup>54</sup> Convention signée le 7 juin 2017, dont la ratification a été autorisée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 et dont le texte a été publié par le décret n° 2019-6 du 4 janvier 2019.

<sup>55</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

<sup>56</sup> Issu de l'article 108 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

<sup>57</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, points 112 à 119.

<sup>58</sup> Issu de l'article 109 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. Il s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

automatique de sanctions. Cet article revient à étendre à l'ensemble des impôts la clause-anti abus de l'article 205 A du CGI.

Dans ce contexte profondément renouvelé, le maintien de votre jurisprudence risquerait d'apparaître, sinon désuète, du moins à contre-courant.

7.2. Ce constat nous conduit à la deuxième solution qui s'offre à vous, à l'exact opposé de la précédente : l'abandon pur et simple de votre jurisprudence.

Elle implique de revenir radicalement sur la lecture à donner de l'article L. 80 A du LPF et consisterait à subordonner le bénéfice de ce mécanisme de garantie à la bonne foi du contribuable qui l'invoque.

Cette thèse suppose de solliciter un peu la lettre du texte. En effet, si la bonne foi est explicitement exigée pour l'application du premier alinéa, issu d'une loi du 28 décembre 1959<sup>59</sup> et applicable aux seuls rehaussements d'impositions antérieures, elle ne figure pas, en revanche, à son ancien deuxième alinéa (actuel troisième), ajouté par une loi du 9 juillet 1970<sup>60</sup>, qui ne concerne que la doctrine publiée mais peut s'appliquer aussi aux impositions primitives.

Votre avis *SDMO* ne dit mot de cette question mais les conclusions du président Goulard comme la chronique de Stéphane Verclytte posent clairement les termes du débat.

Les travaux préparatoires, assez pauvres, n'abordent pas la question de la bonne foi. On apprend seulement que l'élargissement du champ de la garantie en 1970 avait pour objet de mettre un terme à une pratique de l'administration consistant, à l'occasion d'une procédure juridictionnelle, à donner d'un texte fiscal une interprétation différente ou contraire de celle qu'elle avait elle-même publiée auparavant, ce qui était, à l'évidence, un facteur d'insécurité juridique pour les contribuables. Il n'apparaît, dans ces conditions, pas hors de portée de juger, au nom de la cohérence interne de l'article L. 80 A comme, plus généralement, de l'ensemble des dispositions du LPF destinées à garantir la sécurité juridique (tels que les articles L. 80 B et L. 64 B), que l'ancien deuxième alinéa contient implicitement cette même condition de bonne foi.

Les comparaisons européennes ne sont pas aisées en l'absence de mécanisme de garantie équivalent à celui prévu par l'article L. 80 A. Mais, au vu des éléments de droit comparé auxquels nous avons pu avoir accès, cette interprétation ne placerait pas la France en situation d'isolement. Le législateur italien a ainsi consacré en 2000 le principe d'opposabilité de la doctrine fiscale et la garantie contre les changements de doctrine<sup>61</sup> en les subordonnant expressément à une condition de bonne foi. Selon l'interprétation subjective donnée par la Cour de cassation italienne, cette garantie ne peut jouer que si le contribuable adopte un comportement dit « correct » envers l'administration, c'est-à-dire excluant essentiellement des comportements constitutifs d'un abus de droit et/ou tendant à éluder une juste imposition. Autrement dit, la

---

<sup>59</sup> Loi n° 59-1472 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, art. 100.

<sup>60</sup> Loi n° 70-601 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, art. 21.

<sup>61</sup> Art. 10, paragraphe 2 de la loi n° 212/2000 du 27 juillet 2000 sur le statut des droits du contribuable.

relation de confiance qui se noue entre l'administration et le contribuable n'est pas à sens unique. Cette garantie est en outre moins protectrice que celle instituée par l'article L. 80 A puisqu'elle permet seulement au contribuable d'échapper au paiement des pénalités et intérêts de retard éventuellement encourus mais non à l'imposition légalement due conformément aux dispositions législatives applicables<sup>62</sup>.

La lettre de l'article L. 80 A n'est cependant pas aussi claire et, comme nous l'avons souligné au début de notre propos, votre avis *SDMO* ne s'est pas prononcé sur cette question. Votre commissaire du gouvernement avait, pour sa part, exprimé des réserves sur cette analyse, déduisant de l'origine législative différente des deux alinéas et des travaux parlementaires que la non-réitération explicite de la condition tenant à la bonne foi à l'ancien deuxième alinéa pouvait être « *comprise comme une façon de mieux protéger le contribuable qui s'est conformé à une interprétation administrative* ». C'est ainsi la crainte de fragiliser irrémédiablement la garantie instituée par l'article L. 80 A que l'on retrouve en filigrane. Vous pourriez hésiter, comme en 1998, à ouvrir ce débat. Une telle solution impliquerait en outre de préciser l'articulation des notions de bonne foi et d'abus de droit et laisserait intacte l'objection tenant au principe d'interprétation littérale de la doctrine. Or il nous paraît indispensable de le préserver afin de prévenir toute tentation de l'administration de discuter de la portée de l'interprétation qu'elle a donnée d'un texte fiscal.

7.3. Vous pourriez d'autant plus hésiter à emprunter cette voie radicale que les principes d'opposabilité de la doctrine et de répression des abus de droit ne paraissent pas si irréconciliables que les partisans d'un *statu quo* jurisprudentiel le suggèrent. Nous croyons en effet qu'il y a place pour une solution intermédiaire consistant à limiter la possibilité pour l'administration de faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A dans le cas d'un montage purement artificiel.

Selon un raisonnement désormais bien connu et souvent rappelé à ce pupitre, les concepteurs d'un régime fiscal favorable ne peuvent jamais être regardés comme ayant eu pour intention qu'il s'applique à de tels montages. Ils ont nécessairement voulu appréhender une substance et non un artifice, selon la formule synthétique d'Edouard Crepey. Vous en déduisez, pour la mise en œuvre du double critère de la fraude à la loi, que le caractère artificiel du montage, qui est un indice essentiel de la poursuite d'un but exclusivement fiscal, permet, simultanément et « *par construction* »<sup>63</sup>, de regarder satisfait le critère tenant à la méconnaissance de l'intention des auteurs des dispositions dont le bénéfice est recherché. Votre jurisprudence s'est sur ce point considérablement enrichie depuis votre avis *SDMO*, y compris sur la période récente. Ce raisonnement a été initié par votre décision du 18 février 2004, *Min. c/ Société Pléiade* et surtout par la fameuse décision du 18 mai 2005, *Min. c/ Sté Sagal* qui l'a précisée. Il a été repris par les décisions du 10 décembre 2008, *Sté Andros et Cie*, du 11 mars 2015, *SA Natixis*, du 19 juillet 2017, *Société Ingram Micro*, ainsi que, dans son prolongement, celle du 3 décembre 2018, *Société Manpower France Holding*, ou encore récemment par la décision du 12 février 2020, *Gautier*<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Voir, par exemple, la décision n° 17576 du 10 décembre 2002, réaffirmée et précisée récemment par la décision n° 7661 du 2 avril 2020.

<sup>63</sup> Cf. chronique d'E. Bokdam-Tognetti, RJF 11/13 p. 883 sur la décision *Min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding* (CE, 17 juillet 2013, n° 352989, RJF 11/13 n° 1064, concl. F. Aladjidi BDCF 11/13 n° 119).

<sup>64</sup> CE, 18 février 2004, *Min. c/ Société Pléiade*, n° 247729, RJF 5/04 n° 510, concl. P. Collin BDCF 5/04 n° 65 ; CE, 18 mai 2005, *Min. c/ Sté Sagal*, n° 267087, au Rec. p. 203, RJF 8-9/05 n° 910, concl. P. Collin BDCF 8-9/05

Vous avez franchi un pas supplémentaire avec la décision *Verdannet* déjà mentionnée en le transposant aux conventions fiscales bilatérales. La notion de montage artificiel a ainsi ouvert la voie à l'élargissement du champ de la procédure prévue à l'article L. 64 du LPF, lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi. Vous avez dû surmonter, pour parvenir à cette conclusion, l'objection tirée du principe d'interprétation littérale des conventions fiscales bilatérales, laquelle a été aisément écartée au regard de l'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 qui n'exclut pas la prise en compte des objectifs poursuivis<sup>65</sup>, et celle, plus délicate, de l'absence même de clause anti-abus permettant d'écarter l'application de stipulations conventionnelles qui s'imposent normalement aux Etats contractants<sup>66</sup>.

Il est tentant de se couler dans un raisonnement similaire dans le cas où l'avantage dont le contribuable recherche le bénéfice se niche dans la doctrine administrative. Il permet de mettre en œuvre les conditions d'application de la fraude à la loi formalisées par votre décision *Société Janfin*, en phase avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, sans pour autant faire litière du principe d'interprétation littérale de la doctrine fondant votre avis *SDMO*.

Pour nous résumer, nous vous invitons donc à vous fonder sur le principe général du droit à la répression des abus de droit pour permettre à l'administration d'écarter les actes passés par un contribuable lorsqu'ils sont constitutifs d'un montage purement artificiel élaboré sans autre finalité que celle d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales, sans que la protection offerte par l'article L. 80 A ne puisse y faire échec.

7.4. Nous n'ignorons pas les critiques émises par une partie de la doctrine à l'encontre de ce raisonnement, dénoncé comme procédant d'une dilution du critère dit objectif, comme de la notion de montage purement artificiel, jugée trop insaisissable.

Votre jurisprudence nous paraît toutefois nettement engagée. En confirmant solennellement cette orientation jurisprudentielle dans la décision *Verdannet* et, pour ainsi dire, en la généralisant, vous avez, de fait, écarté ces critiques. Vous n'avez aucunement abandonné le critère objectif, ni entendu remettre en cause l'acquis de la jurisprudence *Janfin*. Nous le répétons, vous vous dispensez seulement d'expliquer

---

n° 11 ; CE, 10 décembre 2008, *Sté Andros et Cie*, n° 295977, RJF 3/09 n° 255 ; CE, 11 mars 2015, *SA Natixis*, n° 365564, RJF 8-9/15 n° 718, concl. E. Bokdam-Tognetti BDCF 8-9/15 n° 109 ; CE, 19 juillet 2017, *Société Ingram Micro*, n° 408227, RJF 11/17 n° 1120 avec concl. E. Cortot-Boucher, note O. Fouquet Dr. fisc. 43-44/17 comm. 529 ; CE, 3 décembre 2018, *Société Manpower France Holding*, n° 406617, aux T. pp 632-660, RJF 3/19 n° 283 avec concl. E. Bokdam-Tognetti ; CE, 12 février 2020, *Gautier*, n° 421444, à paraître au Rec., RJF 4/20 n° 372, avec concl. A. Iljic et chron. C. Guibé p. 427 ; O. Fouquet, *Abus de droit : du nouveau ? A propos des affaires Wendel*, FR 18/20 n° 17.

<sup>65</sup> Lorsque le sens ordinaire de la convention laisse place à l'hésitation, il est permis de l'interpréter dans son contexte et à la lumière de son objet et de son but. Sur l'application de cette méthode d'interprétation, voyez par exemple : CE, Plén. 11 avril 2014, *Giorgis*, n° 362237, au Rec. p. 88, RJF 7/14 n° 718 avec chron. E. Bokdam-Tognetti p. 635, concl. E. Crépey BDCF 7/14 n° 73 ; CE, Plén., 24 novembre 2014, *Min. c/ Société Lufthansa AG*, n° 368935, au Rec. p. 348, RJF 2/15 n° 120, concl. B. Bohnert BDCF 2/15 n° 21 ; ou plus récemment : Avis CE, 12 février 2020, *Delpont*, n° 435907, à paraître aux T., RJF 5/20 n° 481 avec concl. M.-A. Nicolazo de Barmon.

<sup>66</sup> Nous renvoyons pour plus de précisions sur ce point aux conclusions prononcées par Edouard Crepey dans cette affaire.

l'intention des auteurs des dispositions dont le bénéfice est recherché, cette intention étant implicitement regardée comme méconnue en présence de montage purement artificiel. La facilité qui en résulte est strictement cantonnée à cette hypothèse particulière, ainsi que vous l'avez rappelé par la décision du 8 février 2019, *Ruggieri*<sup>67</sup>.

Nous croyons par ailleurs que votre jurisprudence, qui ne manquera pas de s'enrichir, permet de dessiner les contours de cette notion empruntée à la jurisprudence européenne et acclimatée en droit interne pour désigner une forme particulière de fraude à la loi.

Cette notion est traditionnellement mobilisée lorsque le contribuable recourt à une société dépourvue de toute substance, créée pour les besoins de la cause, dans le seul but de bénéficier d'un avantage fiscal. L'affaire *Min. c/ Sté Sagal* est emblématique : une société française avait pris une participation au capital d'une société holding luxembourgeoise lui permettant de bénéficier du régime des sociétés mères tout en évitant l'application de l'article 209 B du CGI, alors que cette holding était en fait une coquille vide, sans réelles compétences techniques, ni autonomie de gestion puisque placée sous l'entière dépendance de l'un de ses actionnaires à l'origine de sa création (voyez également pour des montages similaires les décisions précitées *Sté Andros et Cie* et *SA Natixis*).

Par la décision *Min. c/ Persicot*, vous avez en revanche écarté cette qualification à propos de la cession par les associés d'une société anonyme de leurs actions à une société civile, avant qu'elles ne soient rachetées par leur émetteur, dès lors que cette société civile avait été constituée plusieurs années auparavant et avait déjà pour objet statutaire et pour activité effective la gestion de valeurs mobilières et d'immeubles. Dans ses conclusions, Laurent Vallée soulignait qu'il ne pouvait y avoir de montage purement artificiel, dès lors que les contribuables n'avaient « *aucunement fait appel, pour les besoins de leur opération, à une ingénierie juridique, même simple, délibérément créée pour éluder l'impôt correspondant à une qualification fiscale qu'ils souhaitaient éviter et recueillir ainsi, artificiellement, un avantage* ».

Votre jurisprudence plus récente offre d'autres illustrations. Dans la décision *Société Ingram Micro*, une société avait réalisé deux opérations concomitantes consistant en la distribution de réserves à son unique actionnaire américain et l'émission d'obligations remboursables en actions (ORA) souscrites par celui-ci. Ces opérations, dont les effets se neutralisaient, ne s'étaient traduites par aucun flux financier et n'avaient pas affecté la structure du bilan mais elles permettaient à la société de revendiquer la déduction des intérêts dus au titre des ORA sur le fondement de l'article 39 du CGI. Elle avait ainsi créé de manière artificielle l'apparence qu'elle remplissait les conditions pour bénéficier de ces dispositions, autrement dit un trompe l'œil selon l'image utilisée par Emmanuelle Cortot-Boucher dans ses conclusions (pour un montage de même nature dans une relation triangulaire, voyez la décision précitée *Sté Manpower France Holding*).

Dans l'affaire *Verdannot*, le montage artificiel consistait en l'interposition, dans l'opération immobilière litigieuse, d'une société luxembourgeoise, créée pour les besoins de l'opération par le contribuable qui détenait 99,99 % de son capital et

---

<sup>67</sup> n° 407641, RJF 5/19 n° 465, à nos conclusions.

substituée à celui-ci après la signature en son nom propre de la promesse d'achat, afin de faire échapper la plus-value de cession à toute imposition en France. La société n'était pas dépourvue de toute substance. Mais vous avez relevé qu'elle n'avait jamais développé aucune autre activité immobilière en dépit du changement, d'ailleurs postérieur à l'acquisition litigieuse, de son objet social et que cette interposition n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier. Autrement dit, vous ne vous êtes pas arrêtés au fait que l'un des maillons de cette opération faisait intervenir une structure non dénuée de substance. C'est l'aspect purement formel de l'interposition de cette structure, conforté par la chronologie des faits, qui vous a convaincu de l'absence de substance économique de l'ensemble de ces opérations, réalisées dans le seul but d'obtenir l'exonération prévue par la convention fiscale franco-luxembourgeoise.

Si la décision *Gautier* s'écarte de la formulation habituellement retenue pour désigner de tels montages, elle ne nous paraît pas avoir entendu sortir du cadre tracé par cette ligne jurisprudentielle.

7.5. Deux autres séries de considérations sont, à notre avis, de nature à relativiser le risque d'insécurité juridique mis en avant par les partisans du *statu quo*.

Tout d'abord, l'article L. 64 fait peser sur l'administration la charge de prouver que les conditions pour qualifier un abus de droit sont remplies. Le législateur a renforcé, sur ce point, les garanties du contribuable en corrigeant l'anomalie procédurale que constituait le renversement de la charge de la preuve en cas d'avis favorable du comité de l'abus de droit fiscal. Depuis 2019<sup>68</sup>, la saisine de ce comité, qui constitue une garantie instituée au profit du contribuable, est sans effet sur la dévolution de la charge de la preuve : elle incombe à l'administration, quel que soit le sens de cet avis, comme c'est d'ailleurs depuis longtemps prévu en cas de saisine de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires<sup>69</sup>.

L'administration ne peut davantage se libérer de son obligation en dehors du champ de ces dispositions, lorsqu'elle recourt à la procédure de rectification contradictoire de l'article L. 55 du LPF. Conformément à une jurisprudence traditionnelle, la charge de la preuve lui incombe, lorsqu'elle entend remettre en cause la portée d'un acte réalisé par le contribuable. La notion de montage artificiel ne permet aucunement d'y déroger. L'administration ne peut donc présumer non satisfait le critère tenant à la contrariété des auteurs d'un dispositif qu'à la condition d'être parvenue, au préalable, à réunir des indices suffisamment forts pour établir le caractère artificiel du montage (voyez, par exemple, dans le cas d'une preuve non apportée par l'administration, vos décisions du 7 septembre 2009, *Min. c/ Société Axa*, et *Société Henri Goldfarb*<sup>70</sup>).

Vous exercez par ailleurs un contrôle poussé en la matière. Depuis votre décision du 29 décembre 1995, *Jomini*<sup>71</sup>, vous contrôlez la qualification juridique de l'abus de droit à partir des faits retenus par les juges du fond et qu'ils ont souverainement

---

<sup>68</sup> Art. 202, IV de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 modifiant les articles L 64 et L 192 du LPF .

<sup>69</sup> Depuis la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, dite « Aicardi », modifiant les procédures fiscales et douanières.

<sup>70</sup> n° 305586 et n° 305596, au Rec. p. 350, RJF 12/09 n° 1138 et 1139, concl. L. Olléon BDCF 12/09 n° 142.

<sup>71</sup> n° 133251, Rec. p. 467, RJF 2/96 n° 231.

appréciés. Bien que votre jurisprudence ait pu se montrer hésitante<sup>72</sup>, il nous semble désormais acquis, spécifiquement depuis vos décisions *SA Natixis* et *Verdannet*, que vous exercez un contrôle de même nature sur la notion intermédiaire de montage purement artificiel<sup>73</sup>. Cet exercice de qualification est souvent délicat et laisse indéniablement place à une certaine incertitude juridique. Mais cette difficulté ne tient pas aux pouvoirs qui sont reconnus au juge dans le cadre spécifique de la répression des abus de droit. Elle est consubstantielle à l'office du juge, à qui il revient d'interpréter la loi, et à la nécessaire latitude dont il dispose dans le maniement de critères ou de notions-cadre.

Eu égard aux effets radicaux attachés à la qualification de montage purement artificiel, vous pourriez être tentés de répondre à cette critique en consacrant, par voie prétorienne, une définition de cette notion. Cette voie nous paraît toutefois délicate à mettre en pratique. En la matière, tout est affaire d'espèce. Les contours d'une telle notion ne sont pas aisés à appréhender par une définition abstraite et générale. Nous l'avons vu il y a un instant, cette qualification nécessite, au contraire, d'apprécier *in concreto* la substance des opérations en cause, compte tenu des effets recherchés par les parties, à l'égard d'une disposition spécifique. Vous vous en êtes ainsi toujours tenus à une approche casuistique dans le cadre des critères formalisés par la jurisprudence *Janfin* et repris à l'article L. 64. Nous ne sommes au demeurant pas convaincue qu'une définition, avec les écueils qu'une telle démarche comporte, s'avèrerait plus sécurisante pour les contribuables. Ces raisons nous dissuadent de vous proposer de vous orienter dans cette voie.

7.6. C'est donc cette solution intermédiaire qui a notre préférence car elle nous paraît ménager un juste équilibre entre la préoccupation légitime de préserver l'effectivité de la garantie instituée par l'article L. 80 A du LPF qui, ainsi que vous l'avez jugé, poursuit un objectif de sécurité juridique, et la volonté de ne pas priver l'administration d'une arme dissuasive pour se prémunir contre des montages purement artificiels. Comme l'illustre le cas de l'Italie que nous avons mentionné tout à l'heure, la France fait d'ailleurs plutôt figure d'exception dans le paysage juridique européen et, même si vous vous engagiez dans la voie que nous vous invitons à retenir, la législation française resterait plus protectrice que celle de ses voisins.

Si vous nous suivez, vous pourriez apporter ces précisions au travers d'un *obiter dictum* au stade de la cassation plutôt que dans le cadre du règlement au fond de l'affaire afin de permettre à l'administration, si elle s'y croit fondée, de demander de substituer à l'article L. 64 du LPF, initialement retenu pour fonder la rectification, le principe général du droit à la répression des abus de droit. La décision *Société Janfin* juge en effet qu'il s'agit là de deux bases légales différentes tout en confirmant que le juge ne peut, en matière fiscale, procéder de sa propre initiative à une telle substitution<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Voyez la décision précitée *Sté Andros et Cie*, aux conclusions contraires, sur ce point, de J. Boucher.

<sup>73</sup> Voyez notamment sur ce point les conclusions d'Emilie Bokdam-Tognetti sur la décision précitée *SA Natixis*, dans le prolongement de la décision du 27 janvier 2011, *Bourdon*, n° 320313, RJF 4/11 n° 472, concl. C. Legras BDCF 4/11 n° 51.

<sup>74</sup> Voir précédemment en ce sens : CE, Sect., 21 mars 1975, *Ministre des finances c/ Sieur X*, n° 85496, Rec. p. 217, RJF 5/75 n° 226, avec chron. B. Martin Laprade p. 166 et concl. D. Fabre Dr. Fisc. 1975 n°23, comm. 775 ; CE, Sect., 1<sup>er</sup> octobre 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n° 170598, Rec. p. 286,

**PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Paris et à ce que l'Etat verse à M. la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**