



Ecole de Formation Professionnelle
des Barreaux de la Cour d'Appel de Paris



Nouveautés fiscales 2008

Lois de finances et autres actualités



Lundi 14 janvier 2008

Chambre de commerce et d'industrie de Paris
27 avenue de Friedland – 75008 Paris

Allocutions d'ouverture	3
Georges NECTOUX	3
Gérard NICOLAY	4
Contrôle fiscal et abus de droit	5
Laurent OLLEON	5
Patrick MICHAUD	7
Delphine CHARLES-PERONNE	9
TVA	14
Thierry VIALANEIX	14
Fiscalité des entreprises	18
Valérie STEPHAN	18
Claudie PAYET	20
Jean-Michel TRON	21
Fiscalité des personnes physiques	25
Louis-Marie BOURGEOIS	25
Alain THEIMER	28
Conclusion	32
Marie-Christine LEPETIT	32

Contrôle fiscal et abus de droit

Participaient à cette table ronde :

- **Laurent OLLEON**, maître des requêtes au Conseil d'État
- **Patrick MICHAUD**, avocat à la Cour

La table ronde était animée par **Delphine CHARLES-PERONNE**, avocat à la Cour

I. La jurisprudence du Conseil d'État en matière de fraude à la loi

Laurent OLLEON

Ce premier volet sur l'abus de droit n'aurait pas lieu d'être si ce colloque avait été organisé au début de l'année 2006. En effet, l'arrêt que je vous présenterai, qui a constitué une petite révolution dans le monde des fiscalistes, était inattendu dans la mesure où le Conseil d'État aurait pu tout à fait s'abstenir d'énoncer l'une de ses parties. Je ne m'appesantirai pas sur les faits qui ont conduit à son adoption. En revanche, je m'intéresserai à la façon dont le Conseil d'État a abouti à la solution qu'il a retenue dans cet arrêt Janfin, arrêt de principe puisque rendu par la Section du contentieux le 27 septembre 2006. Était en cause une société appartenant à un groupe placé dans le collimateur de l'administration fiscale. L'opération litigieuse ayant donné lieu au redressement qui a débouché sur le contentieux porté devant le Conseil d'État concernait une opération d'achat et de revente de titres autour de la distribution de dividendes à une époque où l'avoir fiscal existait encore, soit antérieurement à la loi de finances pour 2004. L'administration fiscale avait estimé que le caractère très bref du délai pendant lequel ces opérations s'étaient déroulées démontrait la volonté de la société qui s'y était livrée de bénéficier uniquement de l'avoir fiscal pour pouvoir l'imputer en paiement de l'impôt sur les sociétés. L'administration s'était intéressée à cette opération sur le terrain de l'abus de droit et avait refusé à la société Janfin la possibilité de procéder à cette imputation. La Cour administrative d'appel de Paris, saisie du litige, avait estimé que l'article L64 du code général des impôts pouvait être utilisé pour réprimer ce type d'opération. La société avait alors formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État en soutenant que l'article L64 n'était pas conçu pour réprimer, sur le terrain de l'abus de droit, l'utilisation d'un avoir fiscal en paiement de l'impôt. Le Conseil d'État a donné raison à la société en se fondant tant sur la lettre de l'article L64, qui ne vise qu'à réprimer les minations d'assiette, que sur la doctrine fiscale de l'administration, qui considérait elle-même que l'article L64 était un instrument de répression des minations d'assiette.

L'avoir fiscal avait, vous le savez, une nature quelque peu particulière. Le Conseil constitutionnel l'avait d'ailleurs jugé en le qualifiant d'élément mixte – élément d'assiette et de paiement de l'impôt – puisque pour l'utiliser, il fallait au préalable l'ajouter à l'assiette imposable, calculer le montant de l'impôt dû, enfin le retrancher du montant de l'impôt ainsi déterminé.

Dans ce cas de figure, l'article L64 n'était donc pas applicable. Le Conseil d'État aurait pu censurer l'arrêt de la Cour d'appel de Paris et faire tomber le redressement opéré par l'administration fiscale en se bornant à affirmer ce point. Il a, toutefois, considéré que l'occasion lui était donnée de trancher un débat qui sévissait en doctrine depuis une quinzaine d'années et qui portait sur la question de savoir si, en dehors du champ de l'article L64, l'administration disposait du moyen de réprimer l'abus de droit. L'article L64 ne couvre, en effet, pas toutes les situations, ni tous les impôts.

Le professeur Cozian, de la faculté de Dijon, après s'être livré à une recherche très approfondie sur ce sujet, avait rappelé, en 1994, que la répression de l'abus de droit en matière fiscale ne s'était pas toujours fondée sur un texte de droit positif. Avant l'intervention (à défaut de vote, vu l'époque...) de la loi de 1941, dont est issu l'article L64 du livre des procédures fiscales, la Cour de cassation validait, en matière d'enregistrement, la répression de l'abus de droit opérée par l'administration fiscale en dehors de tout fondement textuel. Le Conseil d'État, devenu, après la Première Guerre Mondiale, juge de l'impôt sur les sociétés et juge de l'impôt sur le revenu, agissait de même.

En 1941, intervient donc cette loi qui vise à encadrer la pratique de la répression de l'abus de droit par l'administration fiscale en créant une garantie pour le contribuable, le Comité consultatif de Répression des Abus de Droit. Cette création a été largement interprétée comme la volonté de circonscrire l'usage par l'administration de la procédure de répression de l'abus de droit. L'idée avait donc germé qu'en dehors du champ législatif ainsi défini, l'administration ne disposait d'aucun moyen de réprimer l'abus de droit. Pour le professeur Cozian, cette interprétation était erronée.

En 1963, les droits d'enregistrement ont été ajoutés au champ d'application de la loi. L'administration fiscale avait pourtant continué, entre 1941 et 1963, à faire de la répression de l'abus de droit en matière de droit d'enregistrement alors même qu'aucun texte positif ne lui en offrait la possibilité. C'était donc le signe, pour le professeur Cozian, qu'il existait, en dehors de l'article L64, une possibilité pour l'administration fiscale de réprimer l'abus de droit.

Le Conseil d'État a par ailleurs été influencé, dans sa décision du mois de septembre 2006, par la jurisprudence communautaire de la Cour de justice de Luxembourg rendue en matière de TVA. Par un arrêt Halifax du 21 février 2006, cette dernière affirme l'existence, au sein de l'Union européenne, d'un principe général de répression des pratiques abusives en matière de TVA qui interdit à ceux qui s'en sont rendus coupables de déduire la TVA qu'ils ont pu supporter en amont.

Ces éléments pesaient très fortement en faveur d'une réponse positive à la question de savoir s'il existait une possibilité de réprimer l'abus de droit sur le terrain d'un principe général, d'autant plus que le droit administratif est familier avec la notion de répression de fraude à la loi.

Le juge administratif ne se sent tenu par aucun acte de droit privé dans deux hypothèses :

- lorsque l'acte dont l'intéressé se prévaut pour revendiquer le bénéfice d'un droit est fictif ;
- lorsque l'acte a été passé afin d'obtenir l'application littérale d'un régime à l'encontre des objectifs poursuivis par ses auteurs.

Cette règle, bien connue en droit public, a été réaffirmée par le Conseil d'État dans l'arrêt Janfin. A cette occasion, il a fait application à la matière fiscale de la définition qu'il utilise en droit public général selon laquelle il existe deux cas d'abus de droit, ceux que je viens de citer. Le Conseil d'État a ainsi affirmé qu'en dehors du champ de l'article L64, l'administration fiscale avait la possibilité d'écarter des actes de droit privé lorsqu'elle se trouve dans l'une ou l'autre de ces situations.

Le premier cas d'application de cette jurisprudence n'a pas tardé en matière fiscale. Il s'agit d'un arrêt du 29 décembre 2006, Ministre contre société Bank of Scotland. Cette société américaine avait une filiale en France, laquelle distribuait des dividendes. La société américaine ne pouvait, toutefois, pas bénéficier de l'avoir fiscal, la convention franco-américaine ne le prévoyant pas. La société américaine avait trouvé moyen de contourner cet obstacle en donnant un usufruit temporaire des actions qu'elle détenait dans sa filiale française à une banque britannique qui pouvait, pour sa part, bénéficier de l'avoir fiscal à l'occasion de la distribution des dividendes en application de la convention franco-britannique. Cette banque avait prêté de l'argent à la société américaine et se faisait rembourser le principal de l'emprunt souscrit par le versement des dividendes, les intérêts afférant à cet emprunt

étant assurés par l'avoir fiscal (les choses étaient un peu plus compliquées que cela, mais je résume). L'administration a écarté ce montage pour affirmer que le bénéficiaire des dividendes était bien la société américaine, qui ne pouvait bénéficier de l'avoir fiscal en application de la convention franco-américaine, validant ainsi le redressement opéré par l'administration fiscale.

II. L'abus de droit : la jurisprudence de la Cour de cassation

Patrick MICHAUD

Monsieur Olléon nous a précisé ce qu'était un acte abusif, fictif ou à but fiscal. Les conseils proposent à leurs clients de faire des actes abusifs soit afin d'échapper à une imposition trop lourde, soit pour éviter un refus de la neutralité fiscale dans des opérations à objectif économique et juridique similaire mais avec des taux d'imposition différents. Derrière l'abus de droit, il y a donc une erreur du contribuable ou une ponction fiscale trop forte ou trop inégalitaire.

Nous avons, en France, trois sources jurisprudentielles d'abus de droit : le Conseil d'État, la Cour de cassation et la Cour de justice de la Communauté européenne. Nous tenterons de voir si ne se produit pas une convergence entre ces trois jurisprudences.

Je n'évoquerai que la jurisprudence civile et pénale de la Cour de cassation.

La jurisprudence de la Cour de cassation est une jurisprudence de mode dans la mesure où elle ne fait que suivre la mode des conseils fiscaux.

Ainsi, en 1988, la Cour de cassation rend un arrêt important. Un homme vend à l'une de ses amies un appartement en viager. Onze mois plus tard, l'acheteuse décède. L'administration fiscale considère, après enquête, qu'il s'agit d'un abus de droit, l'acheteuse ne présentant pas les disponibilités suffisantes pour payer la rente viagère. La Cour de cassation confirme la position de l'administration : le tribunal a pu démontrer un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes établies par l'administration des impôts. Cet arrêt est considéré par les magistrats de la Cour comme un arrêt de principe.

Deuxième arrêt de principe, l'arrêt Saphymo. Saphymo apporte son fonds de commerce à une filiale, en 1979, alors que les cessions de fonds de commerce sont lourdement taxées. Un an plus tard, Saphymo vend sa filiale à une autre société. L'administration a considéré qu'il y avait eu abus de droit. La Cour de cassation a refusé l'abus de droit en 1992 car il n'était pas démontré que les opérations étaient fictives ou qu'elles pouvaient être regardées comme ayant pour seul but d'éluider l'impôt qui leur était légalement applicable.

Depuis 1992, nous vivons, en matière d'enregistrement, sous le régime du but exclusivement fiscal.

En 1997, la Société Culetto décide de vendre son fonds de commerce. Elle vend l'incorporel 100 000 francs. Le matériel est, quant à lui, vendu à une banque pour 5 millions de francs. Enfin, les locaux sont loués à une filiale de la banque. L'administration a considéré que ce montage était abusif, l'ensemble de ces opérations dissimulant la cession d'un fonds de commerce. La Cour de cassation a confirmé l'abus de droit.

Autre arrêt intéressant, jugé par le Conseil d'État en matière d'impôt sur les sociétés, l'affaire RMC France. En 1996, RMC est une SARL. Avant la cession des parts, les actionnaires la transforment en SA. L'administration a considéré qu'il y avait abus de droit en matière d'enregistrement. La Cour de cassation ne l'a pas suivie, estimant que la transformation d'une société pour éviter l'impôt n'était pas en elle-même constitutive d'un abus de droit.

En 2006, la Cour de cassation a eu à juger des apports-cessions d'immeubles. Je vous rappelle que jusqu'en 1999, la cession d'un immeuble commercial était assujettie à des droits d'enregistrement de 17 %. Dans ce contexte, la société Audit Sud Est conclut avec la société Rochegude une promesse de constituer entre elles la société Audit forum immobilier par l'apport d'un immeuble, propriété de la société Rochegude et un apport en numéraire effectué par Audit Sud Est. Le même jour, Rochegude et Audit Sud Est s'engagent respectivement à vendre et acheter l'intégralité des actions que la première détiendra dans Audit forum immobilier. Le 4 décembre 1996, Audit Sud Est détient 99,97 % du capital de cette société. Le 26 décembre 1996, Audit forum immobilier donne en location l'immeuble apporté en nature au Groupe Audit Sud Est, composé de la société Audit Sud Est et de deux autres cabinets d'expertise comptable. L'administration a utilisé la procédure d'abus de droit et a été suivie par la Cour de cassation, constatant que le délai entre la création de la société et la cession des actions a été extrêmement court. Notez que les termes de la Cour de cassation sont sévères : « *les opérations soumises portant sur l'immeuble litigieux dissimulaient en fait une vente et constituaient un montage à des fins exclusivement fiscales, destiné à éluder les droits de mutation applicables aux ventes d'immeubles.* »

De même, l'arrêt Casino reprend, d'une façon générale, l'opération antérieure, allant toutefois plus loin dans l'analyse en s'attachant à sa substance. Cette expression de « substance de l'opération » sera de plus en plus utilisée dans les arrêts du Conseil d'État et de la Cour de cassation. Dans ce cas, la Cour de cassation a confirmé l'abus de droit sur le motif qu'en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport en société et en dehors de toute logique économique, l'enchaînement des opérations sur une courte période se justifiait par la poursuite d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder le paiement des droits de mutation.

La Cour de cassation fonde ses arrêts de condamnation sur des motifs économiques : arrêt Portimmo du 3 avril 2007, arrêt Filature d'Ossau du 12 juin 2007.

Une notion nouvelle, celle de société fictive, émerge actuellement. Elle fera probablement l'objet d'un arrêt de cassation au mois d'avril ou de mai prochain en chambre mixte. Première opération, l'arrêt société civile Atlanticinvest. En 1991, une famille décide de transférer son patrimoine aux enfants en utilisant le barème économique de l'évaluation et non le barème légal tel que prévu pour des opérations de libéralité entre personnes physiques. En 2006, la Cour de cassation considère qu'il n'y a pas d'abus de droit, les parents, gérants de la société cible, disposant d'une minorité de blocage. Il s'agissait donc bien d'un transfert économique de la nue-propriété, les usufruitiers conservant l'ensemble de l'attribut de l'usufruit. En revanche, le 15 mai 2007, la Cour de cassation a estimé, dans une affaire similaire, que l'utilisation du barème économique, plus favorable, pouvait être considérée comme un abus de droit : « *la Cour d'appel [qui] a fait ressortir le caractère fictif de la société au sens de l'article 1831 du code civil et a considéré que cette société n'avait été constituée que pour permettre l'apport en nue-propriété des titres afin d'éviter l'application du barème légal.* »

Suivant la possibilité de contrôle des usufruitiers, le mode de gestion des sociétés civiles, le fait que les usufruitiers puissent conserver les produits de l'usufruit, la Cour de cassation, dans des opérations de restructuration du patrimoine, peut avoir des vues différentes. Il faut donc être extrêmement prudent dans l'analyse des opérations proposées.

S'agissant de la Chambre criminelle, deux arrêts sont intéressants, l'un en matière internationale, l'autre en droit interne.

Dans le cas de l'astrologue internationale non voyante, l'administration a eu connaissance du montage par une perquisition chez l'avocat. Une personne avait un site minitel d'astrologie. Elle a cédé ses 21 marques commerciales à une société située à Curaçao, laquelle a concédé l'exploitation de ces marques à une société des Pays-Bas moyennant des redevances. L'administration a porté l'affaire devant le tribunal correctionnel, lequel a condamné. La Cour d'appel a confirmé le jugement. La Cour de cassation l'a, elle aussi, confirmé, en des termes très durs, l'organisation d'un

montage frauduleux pour se soustraire délibérément à l'établissement ou au paiement de l'impôt, l'infraction étant caractérisée par « *l'organisation d'un montage juridique permettant de transférer vers un pays à fiscalité privilégiée les bénéfices réalisés sur des concessions de marques commerciales dont Fabienne Y était restée propriétaire* ». Cet arrêt est exemplaire et inédit.

Autre arrêt d'abus de droit, le voilier à la coque fiscalement trouée. Des personnes achètent un voilier et créent une société. Poursuivies pénalement par l'administration, elles ont été condamnées. Les motifs de l'arrêt sont également sévères : « *le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu, dans l'intention de se soustraire, ne serait-ce que partiellement, à l'impôt, caractérise le délit prévu par l'article 1741 du code général des impôts* ».

Ces deux arrêts sont très significatifs des possibilités de l'administration de faire pression sur des contribuables qui utilisent certains montages.

Pour finir, je vous présenterai un arrêt positif de la Cour d'appel de Grenoble. L'administration s'est pourvue en cassation et la Cour de cassation a décidé de se réunir en chambre mixte pour statuer et préciser ses principes en ce qui concerne l'abus de droit. Le cas est le suivant : une société civile est créée entre parents et enfants. Son capital est libéré en numéraire, les parents ayant souscrit en usufruit, les enfants en nue-propriété. La société achète un immeuble de famille. L'opération est totalement saine. L'administration a considéré qu'il y avait abus de droit, le barème économique de la nue-propriété ayant été utilisé. La Cour d'appel de Grenoble a rejeté les prétentions de l'administration : « *les actes souscrits étant conformes à la réalité, le caractère fictif de l'opération n'est pas non plus démontré, étant observé que Monsieur Christian Y, qui a conservé l'usufruit des parts sociales, en a aussi, aux termes des statuts, conservé les prérogatives. [...] La création d'une SCI est plus à même de préserver les intérêts familiaux en évitant les aléas d'une indivision dont tout indivisaire peut à tout moment demander à sortir et en assurant la gestion du bien dans un cadre organisé ne nécessitant pas l'accord de tous les propriétaires* ». L'ensemble de l'opération, qui avait un intérêt fiscal, n'a donc pas été réalisé dans un but exclusivement fiscal.

Delphine CHARLES-PERONNE

Madame la Présidente Claire Favre a indiqué, au mois de décembre, que l'arrêt devrait être publié avant la fin du mois de février.

Patrick MICHAUD

La formule « exclusivement fiscal » existe toujours dans les arrêts, mais nous nous orientons de plus en plus vers une meilleure analyse de la situation de fait et de la substance.

Delphine CHARLES-PERONNE

Jean-Pierre Lieb, Directeur juridique de la DLF, a fait savoir lors de 2 colloques que l'administration fiscale souhaitait que la responsabilité des professionnels du chiffre et du droit qui apparaissaient comme impliqués dans des schémas considérés comme abusifs par l'administration fiscale soit plus systématiquement recherchée.

III. La jurisprudence du Conseil d'État sur l'abus de droit (article L64 LPF)

Laurent OLLEON

Je souhaiterais, avant tout, faire deux remarques à la suite de l'intervention de Maître Michaud. Il a insisté sur la distinction très importante entre forme et substance. Elle imprègne, en effet, l'ensemble de la jurisprudence de la Cour de cassation, du Conseil d'État et, de façon plus récente, de la Cour de justice des communautés européennes. La cohérence entre le caractère formel de l'opération présentée à l'administration et sa substance économique est systématiquement recherchée.

Ensuite, j'ai évoqué précédemment le principe général de répression de la fraude à la loi. Il ne faudrait pas comprendre que l'administration a le libre choix des terrains sur lesquels elle peut se placer lorsqu'elle réprime l'abus de droit. L'article L64 accorde en effet aux contribuables qui font l'objet d'une procédure de répression des abus de droit un certain nombre de garanties avec la possibilité de demander la saisine du comité consultatif. En revanche, en dehors du champ de l'article L64, qui est très réduit, l'administration n'est pas soumise à cette obligation. En contrepartie, lorsqu'elle est dans le champ de l'article L64, l'administration a la possibilité d'infliger une pénalité très lourde, quasi-automatique, si l'abus de droit est constitué. En dehors de ce champ, elle retombe sur le droit commun des pénalités de l'article 1729 du code général des impôts.

Comme nous l'avons vu, le Conseil d'État a, par l'arrêt Janfin, calé sa définition de la fraude à la loi en matière fiscale sur celle qu'il retient de façon générale en droit public, dans une volonté de montrer que la fiscalité n'a pas lieu de faire l'objet d'un traitement spécifique. En conséquence, la définition de la fraude à la loi fiscale dans l'arrêt Janfin diffère légèrement de celle à laquelle les conseils fiscaux étaient accoutumés qui, en matière d'abus de droit, prévoyait deux situations :

- l'acte fictif ;
- le montage à but exclusivement fiscal.

Par une décision *Ministre contre Persicot* du 28 février 2007, le Conseil d'État a jugé qu'il n'y avait pas lieu de retenir des définitions différentes selon que l'on se place sur le terrain de l'article L64 ou sur celui du principe général de répression de la fraude à la loi fiscale. On retrouve donc désormais, dans les deux cas, la recherche de l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leur auteur. Il s'agit d'une garantie pour le contribuable.

Je voudrais encore mentionner deux décisions rendues au cours de l'année écoulée en matière d'abus de droit. Une décision *Pharmacie des Chalonges* du 5 mars 2007 rappelle que la procédure de répression des abus de droit est une procédure d'exception, à laquelle l'administration ne saurait recourir lorsqu'elle a la possibilité de fonder le redressement litigieux sur les dispositions de droit commun du code général des impôts. Une décision *Mme Macchi* du 20 juillet 2007 juge quant à elle que la volonté de bénéficier d'un régime d'exonération ne révèle pas, en soi, la recherche d'un but exclusivement fiscal.

IV. Discussion : faut-il légiférer sur l'abus de droit ?

Delphine CHARLES-PERONNE

Cette discussion vise à déterminer s'il convient de modifier l'article L64 du livre des procédures fiscales et si oui, pourquoi. Les associations représentatives des entreprises se sont, en effet, vues approcher par l'administration fiscale à la fin de l'année 2007. Un projet de texte, qui fusionne les deux fondements existants – abus de droit et principe général de fraude à la loi –, a été diffusé et discuté, sachant que dès lors qu'il n'y a plus qu'un seul fondement, tous les abus de droit bénéficient des mêmes garanties.

Il existe trois raisons de légiférer en matière d'abus de droit. Les deux premières ont pour origine une jurisprudence du Conseil d'État. La dernière vise à rendre plus attractif un organisme dont le nom n'est pas très porteur, le Comité consultatif pour la Répression des Abus de Droit (CRAD).

1. La modulation des pénalités

Laurent OLLEON

La Cour de justice des communautés européennes a été conduite à se prononcer sur la nature des pratiques abusives au sens de la législation communautaire. La jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) de Strasbourg est également intéressante. En effet, si la matière fiscale échappe au champ de la convention européenne des droits de l'homme et de son article 6, elle n'échappe pas à toutes ses stipulations. Il est en effet possible de contester, sur le fondement de la convention européenne des droits de l'homme, la rupture par la loi fiscale du principe d'égalité, ou, plus exactement, du principe de non-discrimination (CE Ass. 12/4/2002, SA Financière Labeyrie). La CEDH retient en outre, dans le champ de l'article 6 de la convention, toutes les sanctions à caractère répressif, et donc, en particulier, les pénalités fiscales. La jurisprudence de la Cour est simple en la matière : toutes les sanctions doivent respecter un principe de proportionnalité entre la lourdeur de la sanction et le comportement qu'elles visent à réprimer. Dans un arrêt rendu en 1998 au sujet du permis à points français, la CEDH a considéré que le principe de proportionnalité était respecté lorsque la loi prévoyait une échelle de peines assurant une certaine modulation de la gravité de la sanction à l'égard du comportement fautif (CEDH 23/9/1998, Malige c/ France).

En matière fiscale, le Conseil d'État applique une position conforme à cette jurisprudence. Il a ainsi jugé, avant même l'arrêt Malige, qu'en présence d'un dispositif de sanctions fiscales prévoyant une certaine modulation, il y avait une échelle des peines et que le principe de proportionnalité était ainsi satisfait (Avis CE 8/7/1998, Fattell). Or il n'existe, à l'heure actuelle, aucune modulation de la pénalité pour abus de droit. Il y a donc tout lieu de s'interroger sur la conformité à la convention européenne des droits de l'homme de cette pénalité. Le projet de texte évoqué par Delphine Charles-Peronne visait notamment à l'améliorer, en prévoyant une certaine modulation des pénalités pour abus de droit.

La Cour de cassation a, pour sa part, jugé que lorsqu'un système de sanctions ne respectait pas le principe de proportionnalité, il appartenait au juge de l'impôt de moduler lui-même les sanctions au cas par cas (Cass. com. 29/4/1997, Ferreira).

Le Conseil d'État n'a jamais eu à se prononcer sur cette question. Il reste, toutefois, très réticent à suivre la Cour de cassation sur ce terrain, pour deux raisons. D'abord, nous ne devrions le faire que si la convention européenne des droits de l'homme nous obligeait à moduler, en tant que juge, les sanctions fiscales. Or la CEDH ne l'a jamais dit. Ensuite, nous sommes confrontés à un autre obstacle, constitutionnel celui-là. En 1986, le montant des revenus déclarés par le Gardes des Sceaux de l'époque avait été révélé à la presse. A la suite de cette fuite, la loi de finances avait prévu une nouvelle sanction, très lourde, s'élevant à 100 % des revenus divulgués. A la suite d'un recours contre

cette loi de finances, le Conseil constitutionnel a censuré cette disposition, considérant qu'une amende de 100 % des revenus révélés était tout à fait disproportionnée. Il a, par ailleurs, estimé qu'il n'était pas possible de sauver la disposition, rédigée de telle manière que le juge ne dispose d'aucune possibilité de modulation. Si le Conseil d'État devait se prononcer sur cette question, il n'aurait donc guère d'autre possibilité, selon moi, que de faire tomber la pénalité.

2. L'échec à la jurisprudence du Conseil d'Etat du 23 août 2006 en solidarité

Delphine CHARLES-PERONNE

La nouvelle rédaction de l'article 1754 permettrait d'étendre la solidarité qui, pour l'heure, n'est applicable qu'aux parties à l'acte incriminé, à tous les bénéficiaires de l'acte. Cette modification est due à une jurisprudence du Conseil d'État du 23 août 2006. Dans ce cas, un associé gérant d'une SCI a fait des travaux dans cette SCI, en louant les locaux à une société anonyme dont il était PDG. L'administration a remis en cause ce bail, estimant qu'il n'avait pour but exclusivement fiscal que de permettre à cette personne de déduire de ses revenus fonciers les déficits correspondant aux travaux réalisés par la SCI dans les locaux. L'administration avait fait porter la majoration pour abus de droit de 80 % à cette personne. Le Conseil d'État a jugé que cela était impossible, cette personne n'étant pas partie au bail litigieux.

3. La réforme du CRAD

Delphine CHARLES-PERONNE

Le projet de réforme n'a, pour l'heure, prévu qu'une modification du nom du CRAD, qui s'appellerait désormais Comité pour la Répression des Abus de Droit. Un amendement a été déposé par le sénateur Marini au mois de décembre pour en modifier la composition en y ajoutant un avocat, un notaire et un expert-comptable. La charge de la preuve aurait, en outre, appartenu à l'administration dans tous les cas alors qu'à l'heure actuelle elle ne l'a que si elle n'a pas suivi l'avis du Comité. Enfin, l'amendement prévoyait une audition du contribuable et de l'administration, uniquement si le Comité était saisi par un particulier. A l'heure actuelle, l'audition ne prévoit pas d'audition orale ; la procédure est exclusivement écrite. Cet amendement a été retiré. Une réforme est, toutefois, toujours à l'étude.

Patrick MICHAUD

Je souhaiterais poursuivre notre entretien avec Monsieur le commissaire du gouvernement sur différents points. S'agissant de l'application de la convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale, le Conseil d'État a estimé, par un avis en assemblée plénière rendu le 2 juin 2005, que l'article premier du protocole additionnel à la convention qui pose que le respect du droit à la propriété est applicable en matière fiscale. Cet avis a été suivi par un jugement du Tribunal administratif dans une affaire Peugeot au mois de décembre 2006 par lequel il a estimé qu'une loi de finances ne pouvait être rétroactive sauf cas particulier.

En ce qui concerne le contrôle des pénalités, je comprends tout à fait la position de Monsieur Olléon. Reste, toutefois, posée la question du contrôle des sanctions administratives. Si le juge administratif, dont on connaît la totale indépendance, ne peut l'assurer, où va-t-on ? Ne devons-nous pas réfléchir à la possibilité de rechercher les modalités pour que le Comité des sanctions fiscales puisse être saisi directement par les contribuables ?

Nous rencontrons le même problème à la Chambre criminelle de la Cour de cassation, qui refuse systématiquement de saisir la Cour de justice de Luxembourg pour savoir si les sanctions douanières sont proportionnelles, d'une part, et si elles ne peuvent pas être considérées comme des obstacles à l'exportation et à l'importation, d'autre part.

Enfin, les travaux de la DGI modifient quelque peu la notion de l'abus de droit. Sont dorénavant évoquées les opérations. Sont responsables des pénalités non seulement les personnes mais également les conseils.

V. Le rescrit : une protection ?

Delphine CHARLES-PERONNE

Il est possible de vérifier auprès de l'administration si une opération envisagée est constitutive d'un abus de droit. Il semblerait qu'une réforme envisage de réduire le délai de réponse de six à trois mois.

VI. Le Conseil d'État a-t-il de nouveaux arrêts en perspective ?

Laurent OLLEON

Au cours de l'année 2008, le Conseil d'État devra se prononcer sur deux questions nées de l'arrêt Janfin. Dans l'affaire Janfin, l'administration n'avait pas sollicité de substitution de base légale, en tentant de fonder le redressement contesté non plus sur l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, mais sur le principe général de répression de la fraude à la loi. Elle ne s'est pas privée de le faire par la suite devant les juges du fond. Deux arrêts ont ainsi été rendus par la Cour administrative d'appel de Douai et la Cour administrative d'appel de Paris qui ont, sur la question de fond que le Conseil d'État n'a pas eu à trancher dans l'arrêt Janfin, statué dans des sens différents. La première a considéré que lorsqu'une entreprise réalisait un aller-retour très rapide achat-revente de titres autour de la distribution des dividendes, ces opérations ne visaient qu'à bénéficier de l'avoir fiscal et étaient donc constitutives d'une fraude à la loi, validant le redressement opéré par l'administration en changeant la base légale. La seconde a statué en sens inverse sur la même question. Nous sommes saisis de deux pourvois en cassation sur ces deux arrêts sur lesquels nous devons nous prononcer dans le courant de cette année.

Un pourvoi pendant devant le Conseil d'État va par ailleurs le conduire à se prononcer sur la répression, sur le terrain de la fraude à la loi, de la constitution de crédits d'impôt.

Delphine CHARLES-PERONNE

Le projet de texte discuté n'a pas été partie aux lois de finances. Le ministre Eric Woerth a demandé à Olivier Fouquet de créer un groupe de travail qui sera chargé de proposer un texte sur la sécurité juridique et fiscale.

Dernière information, l'administration réfléchit toujours à l'idée de rendre obligatoire la déclaration de certains montages. Le fait que cette pratique ne soit plus limitée aux pays anglo-saxons, ayant été adoptée par l'Allemagne et le Portugal, incite l'administration française à aller de l'avant sur ce point.