

**UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN
STRASBOURG III
Faculté de droit, de sciences politiques et de gestion**

**Optimisation fiscale et abus de droit :
l'exemple des entreprises dans la jurisprudence
depuis 1994**

**Mémoire soutenu en vue de l'obtention du
D.E.A. de DROIT DES AFFAIRES par**

Vincent BESANCON

Sous la Direction de

Monsieur le professeur P.MARCHESSOU

Année universitaire 1999-2000

SOMMAIRE

<u>PREMIERE PARTIE : L'abus de droit comme instrument de lutte contre l'optimisation fiscale</u>	
<u>fiscale</u>	11
<u>CHAPITRE 1 : Le maintien d'un champ d'application étendu</u>	12
Section 1 : L'extension confirmée du champ d'application de la procédure	12
Section 2 : Les conditions de mise en œuvre de la procédure	18
<u>CHAPITRE 2 : Les garanties procédurales</u>	24
Section 1 : Les garanties pendant le contrôle	24
Section 2 : La garantie avant contrôle : le rescrit fiscal	31
<u>DEUXIEME PARTIE : Les limites de la procédure de répression des abus de droit</u>	40
<u>CHAPITRE 1 : les limites intrinsèques</u>	41
Section 1 : Les limites liées au champ d'application de la procédure	41
Section 2 : L'abus de droit implicite	49
<u>CHAPITRE 2 : Les limites Liées à la nécessité d'un but exclusivement fiscal</u>	55
Section 1 : L'application nuancée de la notion de fraude à la loi par la jurisprudence	56
Section 2 : La portée de cette évolution jurisprudentielle	64

PRINCIPALES ABREVIATIONS

Art.	Article
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BGFE	Bulletin de gestion fiscale des entreprises
BF	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
Bull. Joly	Bulletin Joly
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'Etat
Cf.	Confer (se reporter à)
CGI	Code général des impôts
Chron.	Chronique
Concl.	Conclusions
Com.	Cour de cassation, chambre commerciale
Comm.	Commentaire
D.	Dalloz (recueil)
Doc. Adm.	Documentation administrative
Dr. fisc.	Droit fiscal
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Instr.	Instruction administrative
IRPP	Impôts sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
JCP	Juris-Classeur Périodique
LPF	Livre des procédures fiscales
Opt. Fin.	Option finance
Rep. Def.	Répertoire général du notariat Defrénois

Rev. Adm.	Revue administrative
Rev. sociétés	Revue des sociétés
RF compt.	Revue française de comptabilité
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RTD com.	Revue trimestrielle de droit commercial
S	Sirey
TA	Tribunal administratif
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

INTRODUCTION

A diverses étapes importantes de son existence, l'entreprise doit effectuer des choix de gestion qui affectent son mode de fonctionnement, que ce soit au moment de sa création, du choix de ses moyens de financement, du développement de son activité, ou lors de sa disparition. A chaque fois, le coût fiscal apparaît comme un des critères de la décision.

En effet, il n'est, par exemple, pas indifférent que l'entreprise soit exploitée sous la forme individuelle ou sous la forme sociale. De même, si l'entreprise veut procéder à des investissements, elle peut utiliser ses fonds propres ou emprunter. Son choix ne sera pas neutre fiscalement puisque si l'entreprise emprunte, les intérêts qu'elle versera au prêteur constitueront des charges d'exploitation déductibles du bénéfice imposable, alors que l'utilisation de fonds propres n'aurait entraîné aucune déduction supplémentaire.

Or l'impôt est une charge financière comme une autre. Le rôle du gestionnaire d'une entreprise est d'abord de prévoir cette charge, mais ce n'est pas suffisant, il devra, autant que possible, chercher à la réduire. Cette recherche est même indispensable pour le conseil de

l'entreprise qui est susceptible d'engager sa responsabilité dans l'hypothèse où il n'aurait pas pris en compte les incidences fiscales des solutions qu'il propose à ses clients ¹.

La fiscalité devient ainsi une technique de gestion en liaison avec la gestion juridique, financière, commerciale ... La gestion fiscale est devenue un art et une science, presque une industrie. Le langage utilisé est révélateur. Autrefois, les juristes parlaient modestement de la liberté de choix de la voie fiscale la moins imposée. Les gestionnaires utilisent aujourd'hui un vocabulaire plus agressif : ils parlent de gestion fiscale, de stratégie fiscale, de tax-planning, ou plus généralement d'optimisation fiscale.

Il convient de distinguer l'optimisation fiscale de la fraude fiscale. Les deux notions, qui sont parfois confondues, relèvent en fait de réalités différentes.

Le délit de fraude fiscale est défini à l'article 1741 du CGI qui punit : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement partiel » de l'impôt. Ainsi défini, la notion de fraude est simple à circonscrire. Il y a fraude lorsqu'un contribuable, de façon délibérée, viole les prescriptions de la loi fiscale. La fraude est la volonté de se soustraire à l'impôt normalement dû en recourant à des procédés illégaux. Elle est donc déterminée par trois éléments cumulatifs : l'irrégularité de l'opération et la mauvaise foi du contribuable, dans le but de réaliser une économie d'impôt.

L'optimisation fiscale, par définition, est la recherche, autant que possible, d'une économie d'impôt. Les contribuables, dans cette hypothèse, respectent scrupuleusement les impératifs de la loi fiscale ; en cela, ils se distinguent des fraudeurs. L'optimisation fiscale (certains auteurs parlent d'habileté fiscale ²), peut être définie comme l'emploi de procédés légaux, dans le but de minimiser la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée.

La distinction entre la fraude fiscale et l'optimisation fiscale peut donc s'effectuer selon un critère de légalité.

Comme nous l'avons souligné, le droit fiscal influe directement sur les choix des gestionnaires en raison de ses répercussions.

Le principe en matière de choix intéressant la gestion de l'entreprise, et en particulier en matière de choix fiscaux, c'est la liberté. Ce principe de la liberté de gestion, ou de la non-immixtion de l'Administration dans la gestion de l'entreprise, est un principe de base

¹ Dans ce sens : Paris, 16 avril 1996, Bull. Joly 1996, p. 826, note A. COURET.

² M. COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4^{ème} éd., p. 20.

parfaitement établi par la doctrine. Il est affirmé depuis longtemps par la jurisprudence ¹ et est accepté, en principe, par l'Administration.

La liberté de ces choix est d'autant moins discutable dans son principe qu'elle est organisée dans certains cas par le législateur lui-même. De nombreuses options sont ouvertes aux entreprises : option pour la TVA dans certains cas, option pour l'impôt sur le revenu ou pour l'impôt sur les sociétés dans d'autres, option pour le régime de l'intégration fiscale (si les conditions de son application sont réunies) ...

Toutefois, si ce principe de libre gestion de l'entreprise apparaît incontestable, son application concrète est plus délicate. L'Administration fiscale et la jurisprudence ont été amenées à en fixer les limites dans le but de préserver la matière imposable. L'Administration, en effet, dispose parfois du droit de critiquer un acte de gestion, soit sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion, soit sur celui de l'abus de droit.

Avec la théorie de l'acte anormal de gestion, dont le domaine d'application est limité à l'imposition du bénéfice, il s'agit de vérifier que les décisions de l'entreprise ayant une répercussion fiscale ont bien été prises dans l'intérêt de celle-ci. L'acte anormal de gestion est un acte contraire à l'intérêt de l'entreprise, qui est passé dans l'intérêt personnel des dirigeants ou des personnes étrangères à l'entreprise.

Ce droit reconnu à l'Administration paraît exorbitant. Il trouve son fondement dans la notion même d'entreprise dont l'objet est l'exercice d'une activité économique productrice de revenus. Dès lors, tous les actes de gestion d'une entreprise doivent être engagés dans l'intérêt de cette entreprise.

L'abus de droit, quant à lui, constitue la seconde « arme » dont dispose l'Administration pour s'immiscer dans la gestion de l'entreprise. L'entreprise est libre de sa gestion, mais cette liberté ne peut être utilisée pour frauder la loi.

L'abus de droit n'est pas une notion purement fiscale, il existe aussi en matière de droit privé. En droit civil français, l'abus de droit est une création jurisprudentielle qui permet, soit de remédier au dommage que l'exercice d'un droit provoque, soit de sauvegarder la cohérence de l'ordre juridique. En droit fiscal également, l'abus de droit est l'œuvre de la jurisprudence.

¹ CE, 7 juillet 1958, n°35977, Dr fisc. 1958, n°44, comm. 938. ; Voir également, B. PLAGNET, La non-immixtion de l'Administration fiscale dans la gestion des entreprises, BF 11/99, p. 687.

Mais contrairement au droit civil, il a reçu la consécration législative. En effet, selon l'article L.64 du LPF :

- « 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 :
- a. Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrements ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
 - b. Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
 - c. Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement de taxe sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention. »

Dans ces hypothèses, l'Administration peut restituer à un acte juridique effectué par un contribuable sa véritable nature, appréhender la nature réelle de l'acte et en tirer les conséquences fiscales qui s'imposent. Comme l'a observé M. COZIAN, « la répression de l'abus de droit se traduit par une déqualification (celle de la portée apparente de l'acte) suivie d'une requalification (celle de la portée réelle de cet acte) »¹.

Ce double mouvement de « déqualification-requalification » illustre la possibilité offerte à l'Administration de remettre en cause, contrairement à la théorie de l'acte anormal de gestion, la nature juridique d'un acte réalisé par l'entreprise.

On peut également les opposer sur un autre point : l'acte anormal de gestion, conclu en contravention avec l'intérêt social, appauvrit indûment l'entreprise et enrichit corrélativement un tiers. A l'inverse, l'abus de droit enrichit fiscalement l'entreprise puisqu'il se traduit par une économie d'impôt ; il est alors difficile de considérer qu'il est contraire à l'intérêt social.

L'abus de droit n'est pas une notion propre au droit français, mais il n'est toutefois pas réprimé dans l'ensemble des pays industrialisés. Selon un rapport de l'OCDE sur l'évasion et la fraude fiscale internationale, parmi les grands pays européens, seuls la France, l'Allemagne, les Pays-Bas et la Suisse disposent d'une clause législative générale de répression des abus de droit. En revanche, dans les pays de Common law, il n'existe pas, dans la plupart des cas, de règles générales de répression des abus de droit, mais des dispositions

¹ M. COZIAN, L'aménagement de la procédure de l'abus de droit, in L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables, Colloque de la société française de droit fiscal du 15-16 septembre 1988, PUF, 1989, p. 157.

spécifiques pour certaines catégories d'impôts ou certaines situations. Pour eux, comme le soutenait naguère PLANIOL ¹, il ne saurait y avoir abus là où on ne fait qu'user d'un droit.

A partir d'une interprétation littérale de l'article 1649 *quinquies* B du CGI (désormais art. L.64 du LPF), la jurisprudence traditionnelle exigeait la preuve de l'existence d'une simulation : l'acte litigieux devait dissimuler la portée véritable d'un contrat ou d'une convention, en entraînant un moindre coût fiscal. L'abus de droit, défini ainsi de manière stricte par la loi, n'était pas d'un grand recours pour lutter contre l'optimisation fiscale. Mais la jurisprudence fiscale est allée au-delà. Même s'il n'y a pas simulation, un acte peut être écarté au nom de l'abus de droit si sa motivation est exclusivement fiscale. Avec cette conception extensive de la notion d'abus de droit, l'Administration dispose d'un moyen plus efficace de lutte contre l'optimisation fiscale.

Cette extension jurisprudentielle de l'abus de droit engendre inévitablement une grande insécurité juridique pour les contribuables qui verront ainsi remis en cause, *a posteriori*, les actes juridiques qu'ils ont passés. Cette évolution a obscurci davantage la frontière à ne pas franchir. Pour savoir si leurs montages relèvent de l'abus de droit, les entreprises doivent alors s'appuyer sur la jurisprudence qui est souvent riche d'enseignements. Celle-ci constitue, en effet, le seul moyen à leur disposition pour leur permettre d'apprécier les limites à ne pas dépasser.

Le risque pour les contribuables est d'autant plus important que les sanctions encourues sont lourdes.

En effet, l'amende infligée en cas d'abus de droit est l'une des plus fortes à ce jour : lorsque l'abus de droit est établi, l'article 1729 du CGI prévoit une pénalité au taux de 80 % ². Cette amende se double d'un intérêt de retard de 0,75 % par mois de retard. Il convient de souligner que les parties à l'acte sont solidairement responsables du paiement de l'amende et des intérêts³.

La procédure de l'abus de droit repose sur le droit de requalification reconnu à l'Administration. Ce droit se présente comme une exception au principe fondamental selon lequel les situations juridiques bénéficient d'une présomption de sincérité et sont en

¹ M. PLANIOL, Etudes sur la responsabilité civile, Rev. Crit., 1095, 277 et 1906, 80.

² L'amende était initialement égale à 200% du supplément d'impôt.

³ Art. 1729 du CGI aux termes duquel : « En cas d'abus de droit, l'intérêt de retard et la majoration sont à la charge de toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement ».

conséquences opposables au fisc. Faisant figure d'exception, le droit pour l'Administration d'écarter la situation juridique servant de base à l'imposition est entouré de nombreuses garanties, tant avant et pendant le contrôle fiscal, qu'après son déclenchement. La sécurité juridique des contribuables est à ce prix.

Si la procédure de répression des abus de droit apparaît comme un moyen efficace pour l'Administration dans sa lutte contre l'optimisation fiscale, elle connaît d'importantes limites, tant légales que jurisprudentielles, qui rendent son utilisation de plus en plus délicate. Intrinsèquement, la procédure ne semble viser que certains impôts ; quel est alors le sort des impôts non visés par le texte ? L'administration est-elle en droit de mettre en œuvre la procédure des abus de droit lorsqu'un contribuable a appliqué une doctrine administrative ? L'existence de garanties particulières entraîne également une interrogation supplémentaire : le juge doit-il, selon une formule désormais célèbre, « replacer le débat dans le cadre de l'abus de droit, quand l'administration en fait sans le savoir, ou tout en le sachant, sans le dire » ? Toutes ces questions, auxquelles la jurisprudence a récemment apporté des éléments de réponse, sont d'une grande importance pour apprécier l'efficacité de la procédure.

Les opérations de restructuration de sociétés constituent un domaine privilégié, pour les entreprises, dans la mise en œuvre de leurs techniques d'optimisation fiscale. Ces opérations sont des opérations à risque, particulièrement au regard de l'abus de droit. Il est intéressant de remarquer que l'étude de la jurisprudence en la matière laisse apparaître des exigences croissantes de la part des juges dans l'application du critère relatif au but exclusivement fiscal du montage litigieux.

Par conséquent, afin d'étudier dans quelle mesure la procédure de répression des abus de droit permet d'appréhender les techniques d'optimisation fiscale, nous montrerons, dans un premier temps, que si cette procédure peut effectivement constituer, pour l'Administration fiscale, un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale (première **partie**), elle n'est toutefois pas sans limites (**deuxième partie**).

PREMIERE PARTIE :

L'ABUS DE DROIT COMME INSTRUMENT DE LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE

La procédure de répression des abus de droit, qui résulte d'une évolution jurisprudentielle ensuite consacrée par la loi, ne visait à l'origine que les cas de simulation. Elle a été ultérieurement étendue au cas de fraude à la loi, ce qui permet une meilleure appréhension des techniques d'optimisation fiscale.

Mais cette procédure est également une procédure exorbitante, en ce qu'elle est accompagnée de sanctions très lourdes. Il est dès lors indispensable qu'elle ne puisse pas être mise en œuvre à la légère.

Il convient donc d'examiner, dans un premier chapitre, que la jurisprudence a confirmé le maintien d'un champ d'application étendu (**chapitre 1**), pour ensuite décrire et étudier la portée des garanties procédurales mises en place pour protéger le contribuable (**chapitre 2**).

CHAPITRE 1 : Le maintien d'un champ d'application étendu

Comme nous l'avons dit, le domaine d'application de la procédure de répression des abus de droit, a connu une remarquable extension jurisprudentielle. Celle-ci a, encore récemment, été confirmée (**Section 1**).

Pour cerner pleinement les risques de requalification qui pèsent sur les montages mis en œuvre par les entreprises, il est nécessaire d'examiner précisément les conditions dans lesquelles l'Administration est fondée à user de cette procédure (**Section 2**).

Section 1 : L'extension confirmée du champ d'application de la procédure

Le domaine d'application de la procédure des abus de droit, initialement restreint aux cas de simulation juridique, a été étendu aux cas de fraude à la loi (§1), en dépit des critiques qui ont été formulées (§2).

§1 : De la simulation à la fraude à la loi

Une construction jurisprudentielle consacrée par la loi. La théorie de l'abus de droit résulte d'une construction de jurisprudence de la Cour de cassation en matière de droits d'enregistrement. Les attendus de l'arrêt de principe qui fonde cette jurisprudence précisent ainsi qu'une opération n'est opposable à l'Administration qu'autant que cette opération ne revêt pas un caractère fictif, et que l'Administration est donc fondée à « établir, par tous les moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale, la véritable nature d'un contrat sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification que lui ont donnée les parties » ¹. Cette jurisprudence en matière de droits d'enregistrement allait être étendue aux contributions directes par une décision du Conseil d'Etat, par laquelle la Haute Assemblée reconnaissait à l'Administration « le droit, du fait des pouvoirs généraux qui lui étaient reconnus par les textes en vigueur, de restituer leur véritable caractère à certaines opérations aboutissant, sous le couvert de contrats ou d'actes juridiques, à faire échec à la loi fiscale » ².

Cette jurisprudence fut consacrée par la loi du 13 janvier 1941, qui reconnaissait à l'Administration le droit, après consultation du comité consultatif, de restituer à une opération son caractère véritable, en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. De nouvelles modifications furent apportées par l'article 40 de la loi du 27 décembre 1963 ³, dont l'objet principal était d'unifier la procédure de répression des abus de droit, différente avant cette date, selon le type d'impôt sur lequel portait le litige (droits d'enregistrement d'une part, impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés de l'autre), et de l'étendre aux taxes sur le chiffre d'affaire. Le dispositif introduit par la loi de 1963 n'a depuis lors pas enregistré de modifications fondamentales, mis à part l'introduction de mécanismes de protection du contribuable par la loi du 8 juillet 1967 (cf. chapitre 2), qui n'ont cependant pas affecté la définition **légal**e de l'abus de droit.

Selon l'article L.64 du LPF, « les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention » ne peuvent être opposés à l'Administration, qui est alors « en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse ».

¹ Cass., Req., 19 avril 1932, *Société La Mutuelle générale française-Vie*, S 1933, 1, 323.

² CE, 5 novembre 1955, n°22-322, Dr. fisc. 1956, n°1, p. 5.

³ Loi n°63-1316 du 27 décembre 1963.

On ne peut manquer d'être frappé par la rédaction restrictive de l'article L.64, en ce qu'elle ne vise que les « actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ». Cette dissimulation juridique n'est autre chose que la simulation telle qu'elle est définie par le Code civil. Comme l'indique M. COZIAN, « elle ne saurait être confondue avec la fraude à la loi qui est d'une autre nature »¹.

Par conséquent, la procédure des abus de droits ne permettait donc la répression que des seuls cas de dissimulation, mais non ceux de fraude à la loi. Ainsi, le Conseil d'Etat avait nettement confirmé que la procédure de l'abus de droit n'était pas utilisable là où l'Administration ne relevait aucun acte fictif ou déguisé².

La procédure, qui permettait certes de lutter contre les techniques d'optimisation fiscale basées sur une simulation, n'était d'aucun recours pour combattre les agissements exempts de toute fictivité.

L'extension jurisprudentielle. Comme nous venons de le souligner, le juge a, dans un premier temps, dissocié l'abus de droit de la fraude, en estimant que la procédure de répression pouvait être mise en jeu « alors même que les actes ou contrats en cause ne présentent pas un caractère frauduleux »³.

Mais plus récemment, la jurisprudence a étendu le domaine de l'abus de droit.

Ce fut d'abord le cas du Conseil d'Etat qui, par un arrêt du 10 juin 1981, a élargi le champ d'application de la procédure. Il a en effet interprété l'ancien article 1649 *quinquies* B comme réprimant non seulement la simulation, mais encore la fraude à la loi fiscale.

Il convient de citer ici l'attendu de principe de cette décision :

« Considérant que lorsque l'Administration use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle 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 autre motif

¹ M. Cozian, op. cit., p.24.

² CE, 23 février 1979, n°6688, *Gamon*, Dr. fisc. 1979, n°48, comm. 2367.

³ CE, 16 avril 1969, n°68-662, Dr. fisc. 1970, n°51, comm. 1474.

que celui d'éluder 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 ces activités réelles »¹.

L'intérêt de l'arrêt réside dans sa formulation de principe, en ce qu'elle étend la notion d'abus de droit aux cas de fraude à la loi, en dehors de toute simulation.

Le Conseil d'Etat, après avoir explicitement consacré l'extension de la procédure de l'article L.64 aux cas de « fraude à la loi », a ensuite érigé celle-ci en critère autonome de l'abus de droit². La Cour de cassation, dans un arrêt du 19 avril 1988, s'est ensuite aligné sur la jurisprudence du Conseil d'Etat³.

Ainsi, selon la jurisprudence, l'abus de droit peut être invoqué par l'Administration dans deux hypothèses différentes :

- lorsque le montage juridique du contribuable repose sur des actes et des situations fictifs ou déguisés,
- lorsque, en l'absence même de tout caractère fictif, le montage juridique a été exclusivement réalisé à des fins fiscales.

En outre, la jurisprudence donne de la fraude à la loi une interprétation qui, dans certaines espèces, peut être large puisqu'il peut s'agir d'une fraude à l'esprit de la loi⁴, ou même d'une fraude ayant pour objet non d'éluder une imposition immédiate, mais une imposition ultérieure⁵.

Que ce soit le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation, les deux hautes juridictions posent nettement le principe du caractère alternatif et non cumulatif des conditions requises pour l'application de l'article L.64 du LPF. L'Administration est donc tenue de démontrer soit la fictivité des actes, soit le but exclusivement fiscal de l'opération. Evidemment, lorsqu'elle

¹ CE, Plén., 10 juin 1981, n°19-079, RJF 9/81, p. 429 ; Dr. fisc. 1981, n°48-49, comm. 2187, concl. LOBRY.

² CE 3 octobre 1984, n°38987, RJF 12/84, n°1453.

³ Com., 19 avril 1988, n°86-19079, Dr. fisc. 1988, n°32/38, comm. 1733 ; RJF 2/89, p. 429, concl. LOBRY.

⁴ CE, Plén., 3 février 1984, n°38-230, Dr. fisc. 1984, comm. 1278, concl. LATOURNERIE.

⁵ CE, 3 février 1986, n°41-026, RJF 4/86, n°413.

dispose des éléments suffisants, l'Administration s'efforce de prouver l'existence de deux critères ¹.

En revanche, si l'Administration ne prouve ni le caractère fictif de l'opération, ni le caractère exclusif des motivations fiscales, le montage ne pourra être sanctionné par la procédure de l'abus de droit, même s'il permet une évasion fiscale.

Une extension confirmée. Il convient de remarquer que le Conseil d'Etat (comme la Cour de cassation) a récemment réaffirmé cette conception extensive de la notion d'abus de droit, notamment dans son avis du 8 avril 1998 (que nous étudierons plus amplement par la suite) ².

Il résulte de cette extension une indéniable insécurité, car personne ne pourra jamais tracer la ligne où s'arrête l'habileté permise et où commence l'abus réprimé. Aussi certains regrettent-ils cette évolution jurisprudentielle (allant même jusqu'à la qualifier « d'abus de texte » ³) et formulent à son égard de vives critiques.

§2 : Une solution parfois critiquée

Des critiques de principe ont été adressées à cette conception extensive. D'une part, certains estiment que la reconnaissance d'une « fraude d'intention » ne peut aboutir qu'à une contradiction ingérable lorsqu'il s'agit d'apprécier la mise en œuvre de dispositions fiscales incitatives, puisqu'on voit mal pourquoi le contribuable en ferait usage sinon pour profiter de l'avantage qu'elles instituent. Ce paradoxe est parfaitement mis en lumière par un arrêt de plénière du 3 février 1984 ⁴, où un contribuable a été convaincu d'abus de droit à raison de l'utilisation contestable qu'il avait faite du mécanisme de l'engagement à long terme institué par la loi du 29 novembre 1965 pour favoriser le marché boursier. Comme le soulignait le commissaire du gouvernement sous l'arrêt précité, « on ne saurait sans incohérence reprocher

¹ Voir par ex. Com., 20 décembre 1988, Dr. fisc. 1989, n°10, comm. 503.

² CE, Ass., Avis, 8 avr. 1998, *SDMO* et CE, Ass., 8 avr. 1998, *Société Gras Savoye*, Dr. fisc. 1998, n°18, comm. 393 et 398, concl. G. GOULARD, p. 608 ; RJF 5/98, p. 410 et p. 427, chron. S. VERCLYTTE, p. 359 et concl. G. GOULARD, p. 378.

³ J. TUROT, Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 8-9/89, p. 458.

⁴ CE, 3 février 1984, n°38.230, *Bilgergillet*, RJF 4/84, p. 255.

à un plan d'épargne à long terme de n'avoir été inspiré par aucun autre motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas souscrit à cet engagement, aurait normalement supportées »¹. Cette décision a été, d'une façon générale vivement critiquée, essentiellement en raison de ses possibilités infinies d'extension.

D'autre part, certains avancent que la reconnaissance d'une fraude d'intention implique une interprétation finaliste tant des dispositions applicables que de l'opération litigieuse elle-même, et que le caractère variable, selon les juges et l'époque, d'une telle interprétation, n'est pas tolérable au regard de l'extrême sévérité qui caractérise la répression de l'abus de droit.

La critique de la conception extensive de la notion d'abus de droit a été, sinon enrichie, du moins renouvelée avec la reconnaissance du caractère « quasi pénal » des sanctions fiscales.

La notion de fraude d'intention a été critiquée comme imposant « une approche téléologique (des actes du contribuable qui) relève de la géométrie variable et ne saurait avoir sa place en matière pénale, toute dominée qu'elle est et qu'elle doit l'être par la rigueur de l'interprétation pour que le doute, si doute il y a, doive profiter au contribuable qui est aussi un justiciable »². En outre, comme le rappelait G. GOULARD³, parmi les principes généraux dont le Conseil d'Etat a admis qu'ils s'appliquaient aux litiges relatifs aux pénalités fiscales, figure notamment « le principe d'interprétation stricte de la loi pénale, résultant de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 ».

Or, il est vrai que, prises à la lettre, les dispositions de l'article L.64 du LPF, qui parlent de dissimulation ou de déguisement, ne semblent pas viser les cas de fraude à la loi, où il n'y a pas d'opération dissimulée ou déguisée, mais seulement une opération dont la motivation est exclusivement fiscale et contraire à l'intention du législateur.

P. LOBRY, dans ses conclusions sur l'affaire de Plénière de 1981 indiquait d'ailleurs que l'article 1649 *quinquies* B du CGI « n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir pour l'exercice de son activité économique le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal (et) ne vise nullement à réprimer l'habileté fiscale des contribuables »⁴.

¹ Concl. LATOURNERIE sous CE 3 février 1984, préc.

² N. ANDREAE et D. CARREAU, Droits de l'homme et répression des abus de droit, Dr. fisc. 1997, n°11, p. 396.

³ Concl. sous CE, Ass., Avis, 8 avr. 1998, *SDMO* et CE, Ass., 8 avr. 1998, *Société Gras Savoye*, préc.

⁴ Concl. LOBRY sous CE 10 juin 1981 préc.

Toutefois, ces critiques sur l'extension de la procédure de répression des abus de droit n'emportent pas la conviction de toute la doctrine.

D'une part, selon S. VERCLYTTE, « l'approche extensive de la notion peut se prévaloir de l'esprit des dispositions qui régissent la répression d'un tel abus en matière fiscale »¹. En outre, cet auteur, s'appuyant sur la récente confirmation par la Cour de cassation de sa conception large de l'abus de biens sociaux, souligne à juste titre que cette approche extensive n'est pas systématiquement exclue en matière pénale.

D'autre part, O. FOUQUET remarque qu'un commissaire du gouvernement avait déjà énoncé le critère de fraude à la loi que certains ont cru découvrir dans la décision de 1981² et que ce critère peut être retrouvé dans d'autres décisions antérieures à 1981¹.

En tout état de cause, la Haute Assemblée, en reprenant quasiment mot pour mot, dans de récentes décisions, les termes de la décision de 1981, confirme que les critiques qui ont été adressées à la conception extensive de la notion d'abus de droit ne lui semblent pas fondées. Il est donc nécessaire à ce stade d'examiner dans quelles conditions la procédure peut être mise en œuvre.

Section 2 : Les conditions de mise en œuvre de la procédure

La qualification d'abus de droit est subordonnée, on l'a dit, à la constatation, soit d'une fictivité juridique (une simulation), soit d'une fictivité économique (fraude à la loi). Ainsi que nous l'avons remarqué, seule cette dernière hypothèse constitue en fait un moyen efficace, au service de l'Administration, dans sa lutte contre l'optimisation fiscale.

Par conséquent, les conditions relatives à la mise en œuvre de la procédure des abus de droit, instrument de lutte contre l'optimisation fiscale, peuvent être regroupées en deux catégories : celles qui sont générales, car communes aux deux types d'abus de droit (§1), et celles qui sont spécifiques aux hypothèses de fraude à la loi (§2).

¹ S. VERCLYTTE, Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique, RJF 5/98, p. 359.

² Concl. sous CE 5 novembre 1965, n°22-322.

§1 : Les conditions générales d'application de la procédure

Pour qu'une opération puisse être remise en cause par le biais de la procédure des abus de droit, il faut que trois conditions soit réunies : la réalisation d'une économie d'impôt, l'existence d'un acte remis en cause par l'Administration, et l'existence d'un montage.

Dans tous les cas, l'Administration, sur le fondement de l'article L.64, est alors en droit de restituer son véritable caractère à l'opération. Cette opération de requalification est source de certaines interrogations.

Une économie d'impôt. La première condition réside dans le fait que l'Administration doit établir que les charges fiscales supportées dans le cadre du montage juridique sont atténuées notablement par rapport à celles que l'intéressé aurait normalement supportées. Cette condition, qui n'appelle pas d'autres développements, explique qu'il ne saurait y avoir abus de droit si le montage mis en place par le contribuable n'entraîne en réalité aucune économie d'impôts, ainsi que l'a confirmé un arrêt du Conseil d'Etat du 21 avril 1997 ². La jurisprudence est même allée plus loin en précisant que la preuve d'un abus de droit ne peut résulter d'un montage juridique qui n'aurait pour effet que de réduire très faiblement la charge fiscale supportée par le redevable ³.

L'existence d'un acte remis en cause par l'Administration. Compte tenu des termes de l'article L.64 du LPF, il ne peut y avoir abus de droit que s'il existe un acte que l'Administration prétend remettre en cause. En effet, par le recours à l'abus de droit, il s'agit de lutter contre une qualification d'un acte juridique. Dès lors, les dispositions relatives à l'abus de droit ne sont pas applicables lorsque l'Administration conteste l'existence même d'un acte. La nécessité d'un acte n'est donc pas en cause. Mais quels doivent être ses caractéristiques ?

L'acte doit-il être conventionnel ? L'article L.64 vise les actes « qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ». Sa lettre ne concerne donc *a priori* que les actes de nature conventionnelle, mais non les autres actes juridiques tels que les actes unilatéraux (la création d'une EURL par exemple), ou les actes collectifs (les décisions des assemblées

¹ Cf. CE, Plén., 3 février 1971, n°74-352, Dr. fisc. 1971, n°25, comm. 933.

² CE, 21 avr. 1997, n°144943, *M. Avelle*, Dr. fisc. 1997, n°43, comm. 1129 ; RJF 6/97, p. 418.

³ CE, 9 décembre 1992, n°71859, Dr. fisc. 1993, n°41, comm. 1944.

générales dans les sociétés par exemple). Cette interprétation littérale correspond parfaitement à la notion d'abus de droit qui se limite à la simulation. En revanche, elle ne s'accommode guère avec l'extension jurisprudentielle visant les cas de fraude à la loi fiscale. La jurisprudence a donc été amenée à dépasser le cadre des contrats et conventions et à condamner des montages constitutifs d'une fraude à la loi fiscale, même s'ils reposent sur des actes juridiques ne présentant pas un caractère conventionnel ¹.

L'acte doit-il être écrit ? L'analyse de la jurisprudence permet de répondre par la négative. Notamment, les juges de Nancy ont admis qu'un engagement verbal, mais réel, passé entre deux sociétés peut constituer un acte au sens de l'article L.64 du LPF dans la mesure où il déguise une cession de fonds de commerce sous l'apparence d'une prestation de service ². Comme l'a remarqué Mme le commissaire du gouvernement FELMY, « entre, nous semble-t-il, dans la notion de l'abus de droit, l'écrit fictif mais également l'acte non écrit qui se traduit dans les faits et dont on peut constater les effets ». Cette interprétation est pleinement satisfaisante. A défaut, il suffirait au contribuable de s'abstenir de rédiger un écrit pour évincer le recours à l'abus de droit.

L'existence d'un montage. Comme le souligne Mme LIEBERT-CHAMPAGNE, « cette idée de montage découle de l'esprit de la loi puisque les amendes en cas d'abus de droit sont les plus élevées qu'un contribuable puisse se voir infliger » ³. Il faut donc, par conséquent, non seulement que l'acte ou le montage ait manifestement eu pour seul objet d'éluder l'impôt, mais qu'il ait été spécialement établi dans ce but.

Les difficultés relatives à la requalification. La question qu'il convient de se poser ici est celle de savoir si toute opération de déqualification-requalification relève de la procédure de répression des abus de droit.

Selon M. COZIAN et F. DEBOISSY, toutes les requalifications ne relèvent pas de la procédure de l'abus de droit, et il faut faire le partage entre ce qui procède d'une simple erreur de qualification et ce qui procède d'une volonté de tromper ¹.

¹ Le Conseil d'Etat a par exemple jugé qu'un abus de droit pouvait résulter de décisions collectives des associées visant la vie des sociétés, par exemple une transformation (CE 3 novembre 1986, RJF 1/87, n°77), ou encore une distribution de dividendes (CE 14 novembre 1990, RJF 1/91, n°7).

² CAA Nancy, 18 février 1993, Dr. fisc. 1993, n°49, comm. 2377, concl. FELMY.

³ M. LIEBERT-CHAMPAGNE, Le champ d'application de l'abus de droit et l'évolution récente de la jurisprudence, in Optimisation fiscale et abus de droit, Litec 1990, p. 56.

Lorsque les parties concluent une convention, elles la qualifient. Il est alors concevable qu'elles aient pu commettre une erreur dans la dénomination du contrat ou de l'une de ces clauses, sans qu'elles soient animées d'une quelconque volonté de tromperie. On sait que le juge n'est nullement lié par la qualification donnée par les parties ². De son côté, devant une erreur de qualification, l'Administration est autorisée à restituer aux actes la qualification exacte compatible avec l'économie interne du contrat. Ce pouvoir de qualification s'effectue sous le contrôle du juge fiscal.

Dans cette hypothèse, « l'Administration, se contentant de réparer une erreur, n'a pas lieu d'utiliser la procédure de répression des abus de droit » ³.

C'est donc la présence ou l'absence d'éléments intentionnels qui délimite la frontière de l'abus de droit. L'Administration devra donc démontrer, pour pouvoir opérer la requalification, une volonté du contribuable de tromper, que celle-ci soit ou non motivée par un souci d'évasion fiscale ¹.

Outre ces conditions communes aux deux formes d'abus de droit, la mise en œuvre de l'abus de droit par fraude à la loi nécessite, pour sa part, le respect de conditions spécifiques.

§2 : Les conditions spécifiques aux hypothèses de fraude à la loi

Le Conseil d'Etat exige, pour reconnaître le caractère abusif d'une opération sur le fondement de l'abus de droit par fraude à la loi, que celle-ci ait été dictée par une motivation exclusivement fiscale. Plusieurs conditions doivent être simultanément remplies pour que la fraude soit constituée.

En premier lieu, le montage doit constituer un détournement des intentions du législateur. L'opération doit, ensuite, ne répondre à aucun intérêt économique.

Enfin, et c'est le plus important, l'opération doit avoir une motivation exclusivement fiscale, et être réalisée uniquement pour éluder l'impôt.

¹ M COZIAN et F. DEBOISSY, Garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit, RJF 2/93, p. 99.

² Art. 12 du NCPC selon lequel « le juge doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée ».

³ Cf. Doc. F. Lefebvre CF-VI-24370.

Certains regrettent l'exigence d'une démonstration d'un but **exclusivement** fiscal. Le Conseil des impôts suggérerait que l'Administration puisse, du moins à l'égard des montages les plus agressifs, brandir l'arme de l'abus de droit dès lors que les motivations sont essentiellement fiscales ². Telle est, au demeurant, la position du droit allemand, du droit néerlandais et du droit suisse ³.

Certains tribunaux étaient allés dans le même sens, en considérant l'abus de droit établi, en présence d'actes qui avaient eu pour « conséquence principale » ou pour « principal effet », de permettre au contribuable de procéder à des déductions contestées ⁴.

Cette prise de position n'a pas manqué d'être censurée par le Conseil d'Etat qui a considéré, dans un arrêt du 17 janvier 1994 ⁵, que la Cour administrative d'appel, en raisonnant de la sorte, sans rechercher si les actes en cause ont été inspirés par le motif **exclusif** d'éluder ou d'atténuer la charge fiscale du contribuable, avait commis une erreur de droit ⁶.

A notre avis, cette rigueur doit être saluée, la constatation de l'existence de motifs non fiscaux doit être suffisante pour conclure à l'absence d'abus de droit. Dans le cas contraire, on se heurterait à l'arbitraire de la fixation d'un seuil à partir duquel des motifs fiscaux doivent, ou non, être retenus comme démontrant l'existence d'un abus de droit.

La démonstration, de la part de l'Administration, d'un but exclusivement fiscal est donc indispensable pour que soit caractérisé l'abus de droit par fraude à la loi. Pour apporter cette preuve, l'Administration se base généralement sur un faisceau d'indices. Elle a ainsi réussi à prouver l'existence d'un abus de droit dans le montage consistant dans l'interposition, dans une transaction, à seule fin d'éluder l'impôt, d'une société en participation exonérée d'impôt ⁷.

Il est à noter que l'appréciation de la reconnaissance d'une motivation exclusivement fiscale, est une question de fait, qui relève de l'appréciation souveraine des juges du fond. A cet égard, soulignons simplement que la souveraineté des juges du fait n'exclut pas la nécessité d'une absence de contradiction dans la motivation, et que, dans la mesure où il y aurait

¹ Cass., 22 mars 1988, Dr. fisc. 23/88, comm. 1126.

² CONSEIL DES IMPOTS, Fiscalité et vie des entreprises, 13^{ème} rapport au Président de la République, 1994, Tome 1, p. 316.

³ Ce serait également le vœu des autorités de Bruxelles comme en témoigne la directive fiscale de 1990 sur les fusions.

⁴ CAA Bordeaux, 2 juillet 1990.

⁵ CE, 17 janv. 1994, n°120157, Dr. fisc. 1994, n°15, comm. 746.

⁶ Dans le même sens : CE, 29 décembre 1995, n°133251, *Jomini*, RJF 2/96, n°231.

⁷ CAA Marseille, 14 juin 1999, n°96-12418 et n°97-10390, *M. Bancarel*, Dr. fisc. 2000, n°18-19, comm. 390.

également illogisme ou incohérence dans la déduction tirée de ces constatations, le contrôle de la Cour de cassation pourrait s'exercer.

Il est possible de faire une dernière remarque sur cette extension à la fraude à la loi.

En effet, lorsque l'on analyse ses arrêts, on ne sait pas toujours très bien si c'est le critère d'acte fictif ou le critère d'acte n'ayant d'autre objectif que fiscal qui est retenu par le Conseil d'Etat. Il est en effet difficile de trouver un arrêt sanctionnant un abus de droit exclusivement sur le terrain de la fraude d'intention.

En réalité, on est souvent sur les deux terrains. La distinction conceptuelle exposée est une distinction qui, en réalité, est très difficile à faire en pratique et qui n'a pas forcément toute la portée qu'on lui prête intellectuellement.

Il est néanmoins indispensable pour l'Administration de bien distinguer les cas qui relèvent du champ d'application de l'abus de droit (qu'il s'agisse de l'abus de droit par simulation ou de l'abus de droit par fraude à la loi) de ceux qui n'en relèvent pas. C'est en effet uniquement, mais nécessairement, pour les premiers qu'elle devra respecter les garanties procédurales qui ont été instituées en faveur du contribuable.

CHAPITRE 2 : Les garanties procédurales

Le souci a toujours existé de donner des garanties aux contribuables, mais depuis 1987, c'est vraiment non seulement un fondement particulier de redressement, mais une procédure tout à fait spécifique, entourée de garanties spécifiques : avant le contrôle fiscal, pendant et après le contrôle.

Contrairement à ce que dicte la logique, nous étudierons, dans un premier temps, les garanties pendant le contrôle (**section 1**), pour ensuite examiner la garantie avant contrôle, qui constitue la spécificité du dispositif (**section 2**).

Section 1 : Les garanties pendant le contrôle

La procédure de répression des abus de droit est une variante de la procédure de redressement contradictoire. Elle implique donc l'envoi d'une notification de redressement qui doit être motivée, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation dans un délai de trente jours ¹.

Avant l'entrée en vigueur de la loi du 8 juillet 1987 relative aux procédures fiscales et douanières, la mise en œuvre par l'Administration de l'article L.64 du LPF, et l'application

¹ Com., 28 janv. 1992, RJF 1992, n°4, p. 356

des sanctions corrélativement prévues à l'article 1729 du CGI, n'étaient subordonnées à aucune obligation procédurale particulière ¹.

Désormais, parce qu'il constitue une exception au principe de l'opposabilité des situations juridiques au fisc, le recours à l'abus de droit est entouré de nombreuses garanties procédurales qui s'ajoutent aux garanties liées à la procédure de redressement contradictoire de droit commun. Ces garanties sont soit législatives, soit réglementaires.

Comme le souligne A. CHAPPERT, cette série de mesures « a été prise autant pour protéger le contribuable que pour freiner les ardeurs intempestives d'un inspecteur des impôts trop zélé » ². Il y a donc en la matière application cumulative des garanties de droit commun et des garanties de l'abus de droit.

Les garanties avant contrôle peuvent être chronologiquement regroupées en deux catégories : les garanties relatives au déclenchement de la procédure (§1), qui précèdent l'éventuelle saisine du comité consultatif (§2)

§1 : Les garanties relatives au déclenchement de la procédure

Ces garanties commencent chronologiquement par le fait que la décision de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit doit être prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui vise à cet effet la notification de la proposition de redressement ³. C'est un des rares cas dans lesquels le vérificateur ne peut pas lui-même prendre la décision d'opposer un chef de redressement particulier à une entreprise.

Cette contrainte en fait naturellement une procédure exceptionnelle, que les simples soupçons d'un agent tatillon sur une opération présumée litigieuse ou le simple fait d'avoir utilisé un quelconque tour de passe-passe aux fins de minimiser l'impôt acquitté, ne sauraient suffire à déclencher.

En outre, la notification doit indiquer au contribuable la faculté qui lui est offerte de saisir le comité consultatif pour la répression des abus de droit.

¹ Hormis la saisine du comité consultatif.

² A. CHAPPERT, L'abus de droit en matière fiscale, Rep. Def. 1994, art. 35915, p. 1208.

³ Art. R.64-1 du LPF.

Ces garanties, modifiées par la loi Aicardi de 8 juillet 1987, doivent être respectées à peine de nullité ainsi que l'a rappelé la Cour de cassation dans un arrêt du 1^{er} juin 1999 ¹.

En l'espèce, l'Administration fiscale avait opéré un redressement en matière de droits d'enregistrement en se fondant sur la procédure de répression des abus de droit. Le contribuable contestait le redressement pour non-respect de l'article R.64-1 du LPF en invoquant l'absence, dans la case prévue à cet effet, du nom du fonctionnaire ayant qualité pour autoriser la mise en œuvre de cette procédure. Le jugement constatait l'absence de visa mais retenait que cette irrégularité était couverte par la circonstance qu'ultérieurement la société avait eu connaissance de l'identité de l'intéressé. L'arrêt fut cassé sans surprise pour violation de la loi au motif que la notification de redressement doit faire, par elle-même, la preuve de sa régularité. Faute de comporter le nom, la qualité de l'agent ainsi que sa signature, la notification de redressement est irrégulière sans qu'aucune régularisation ne soit possible.

Par suite, si le contribuable accepte expressément le redressement, les impositions et pénalités correspondantes sont mises en recouvrement dans les conditions de droit commun. Le contribuable, à l'inverse, peut émettre des objections sur le bien-fondé du redressement. Si l'Administration maintient tout de même le redressement sur le fondement de l'abus de droit, elle indiquera dans sa réponse les raisons pour lesquelles celui-ci est maintenu.

A ce stade, le différend peut, si l'une des parties le souhaite, être soumis à l'avis du Comité consultatif pour la répression des abus de droit.

§2 : La saisine éventuelle du comité consultatif

La loi Aicardi a « ranimé » le comité consultatif pour la répression des abus de droit. Comme le soulignent M. COZIAN et F. DEBOISSY, ce regain d'intérêt pour le Comité « s'inscrit dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et

¹ Com. 1^{er} juin 1999, n° 1143 D, *Sté Simmogest*, RJF 8-9, 1999, p. 688 ; RTD. com. 2000, p. 217.

les contribuables » qui constitue « un des traits marquants de l'évolution législative contemporaine »¹.

L'existence de ce comité remonte à la loi du 13 janvier 1941 qui entoura la répression des abus de droit d'une garantie de procédure insérée à l'ancien article 156 quinquies 1 du CGI selon lequel l'Administration devait prendre l'avis du comité consultatif des abus de droit institué par le même article, et composé d'un conseiller d'Etat, président, d'un conseiller à la Cour de cassation, d'un professeur des facultés de droit, du directeur général des contributions directes et du directeur général de l'enregistrement (soit la même composition qu'aujourd'hui, à ceci près que le directeur général des impôts a remplacé ces deux régies fusionnées).

La saisine du comité, obligatoire sous l'empire de la loi de 1941, devint facultative avec la loi du 27 décembre 1963.

Depuis la loi Aicardi, la saisine du comité peut résulter d'une initiative de l'Administration ou de celle du contribuable. Si le contribuable le souhaite, l'Administration est tenue de procéder à la saisine. Aux termes de l'article R.64-2 du LPF, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'Administration à ses observation pour saisir le Comité².

Parmi les questions soulevées par l'existence du Comité, il est possible de s'attacher particulièrement à des points tels que : la procédure suivie devant lui et sa démarche, la portée effective de ses avis dans le débat contentieux, le problème de l'équilibre entre l'Administration et le contribuable.

1. **Procédure et démarche.** Aussi paradoxal que cela puisse paraître, ni la loi ni le règlement ne fixent les règles de procédures applicables au Comité consultatif pour la répression des abus de droit, ce qui le différencie d'autres organismes consultatifs comme la Commission départementale des impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaire ou le Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes. En l'absence de dispositions expresses, l'Administration a pris en charge de définir les règles applicables par une instruction du 14 juin 1988 dont la légalité paraît douteuse³. C'est ensuite le comité lui-même qui a défini les

¹ M. COZIAN et F. DEBOISSY, art. préc., p. 100.

² Mais cet article ne précise pas le délai dont dispose l'Administration.

³ B.O.D.G.I. 13 L-2-91.

modalités de son fonctionnement lors de sa première séance ¹, reprenant pratiquement à son compte l'instruction précitée. Il en résulte notamment que la procédure est contradictoire et exclusivement écrite.

Quant à la mission du Comité, elle est nécessairement dépourvue d'orientations précises. En effet, comme nous l'avons précédemment démontré, il n'existe pas de notion théorique parfaite de l'abus de droit, mais des orientations jurisprudentielles.

Rejetant toute théorie a priori de l'abus de droit, il procède empiriquement à l'examen de chaque cas de figure, c'est-à-dire à l'appréciation d'une situation juridique apparente par rapport à la réalité économique de l'opération. Dès lors, même si le Comité est chargé de traiter la question de droit, les faits prennent une place considérable dans son analyse qui intègre une bonne part d'intuition et de subjectivité dans la détermination du caractère abusif ou non des situations juridiques qu'il a à apprécier.

2. Portée des avis . La saisine du Comité a pour effet immédiat de suspendre la mise en recouvrement des impositions jusqu'à la notification de l'avis au contribuable.

La loi Aicardi n'a pas modifié les conséquences à tirer de l'avis rendu par le comité. De la même façon qu'auparavant, l'avis ne lie pas l'Administration, mais exerce une influence sur la charge de la preuve en cas de contentieux ultérieur (contrairement à l'avis d'autres commissions départementales qui laisse la charge de la preuve en l'état).

Si aucune partie ne demande la saisine du Comité, la charge de la preuve de l'abus de droit pèse sur l'Administration, conformément aux règles de droit commun de la dévolution de la preuve en matière fiscale.

En cas de saisine du Comité, il convient de distinguer selon que l'avis est favorable ou non à l'Administration. Si l'avis est défavorable à l'Administration, celle-ci conservera la charge de la preuve ; si, à l'inverse, l'avis lui est favorable, c'est le contribuable qui supportera la charge de la preuve.

Cette dernière hypothèse est clairement illustrée par un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 10 février 1998 ². Dans cette affaire, le requérant reprochait aux juges du fond de n'avoir pas caractérisé l'abus de droit. Cependant, comme l'indique la Cour de cassation : « le jugement relève que le comité consultatif pour la répression des abus de droit a

¹ Rapport (1990) du Comité consultatif pour la répression des abus de droit, 1990, Dr. fisc. 1991, n°23-24, p. 918.; P. DIBOUT, La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique. : Dr. fisc. 1995, n°45, p. 1734.

² Com., 10 févr. 1998, n°96-12941, *SARL Brand Immobilier*, Dr. fisc. 1998, p. 1277.

estimé les cessions litigieuses constitutives d'un abus de droit ; que dès lors, en vertu de l'article L.64 du LPF, il incombait à la société (...) d'établir (...) que les cessions (...) n'étaient pas constitutives d'abus de droit ».

A ce stade apparaît alors la contradiction du système pour le contribuable. Le comité n'étant dans le passé quasiment jamais réuni, l'Administration supportait systématiquement la charge de la preuve. Aujourd'hui, la réactivation du Comité est la cause d'un effet pervers non prévu par le législateur : le contribuable est relativement souvent obligé de rapporter une preuve négative.

Il semble donc difficile de voir dans la saisine du Comité une quelconque utilité pour le contribuable qui, au cas où son opinion serait suivie par ce dernier, sera exactement dans la même situation que s'il ne l'avait pas saisi ! Mieux vaut donc conseiller à son client de ne pas user de cette faculté.

Noël CHAHID-NOURAI a très justement décrit l'effet « boomerang » que peut engendrer la consultation du Comité par le contribuable en soulignant que « l'usage effectif de cette faculté par le contribuable (...) peut se révéler dangereux car il risque de se retourner contre lui »¹.

Jérôme TUROT, pour sa part va plus loin, en précisant que le Comité consultatif « n'est qu'une caricature de protection des droits du contribuable. Ce Comité ne comporte de garantie que pour l'Administration de ne pas être contredite »².

Pourtant, comme le souligne fort justement F. DEBOISSY, cet effet indésirable pourrait être facilement gommé : il suffirait de prévoir la neutralité de l'avis rendu, par imitation de la solution qui prévaut pour la commission départementale des impôts, de façon à ce que l'Administration, conformément au droit commun de la preuve en matière fiscale, assume dans tous les cas la charge de la preuve.

3. Un déséquilibre flagrant. Cette impression est renforcée lorsque l'on observe les avis du Comité de manière qualitative. A l'évidence, le fonctionnement du Comité montre un

¹ N. CHAHID-NOURAI, L'abus de droit et les garanties du contribuable, in Optimisation fiscale et abus de droit, n°300, p. 89.

² J. TUROT, L'abus de droit est-il un vice ?, RJF 7/96, p. 486 ; Dans ce sens également P.-J. CIAUDO, Les déficits des droits de la défense dans les procédures fiscales, Droit & Patrimoine février 2000, p. 30.

déséquilibre flagrant en faveur de l'Administration. Celui-ci se traduit à la fois dans le nombre d'avis favorables à l'Administration, et dans sa composition qui ne garantit nullement son impartialité.

En effet, outre leur incidence sur la charge de la preuve, les avis rendus par le comité, source précieuse d'information, doivent être réunis dans un rapport annuel ¹. Il est remarquable de constater à ces occasions que, depuis 1994, environ 90% des avis rendus par le comité consultatif de répression des abus de droit ont été favorables à l'Administration ². A titre d'exemple, en 1997, sur 19 affaires examinées par le comité, 14 avis favorables pour l'Administration ont été rendus ; en 1998, ce ratio est passé à 19 sur 22 ³.

M. Bruno PARENT, chef du contentieux à la Direction générale des impôts, justifie cette proportion, en expliquant que : « la procédure de répression des abus de droit n'est utilisée qu'à titre exceptionnel et circonstancié, et nous ne saisissons le CCRAD qu'après avoir effectué une nouvelle étude approfondie des dossiers et donc une sélection » ⁴.

En outre, la présence du Directeur général des impôts heurte le principe général du droit en vertu duquel les personnes qui composent une commission consultative doivent présenter toutes les garanties d'indépendance et d'impartialité pour remplir la mission dont elle est chargée. En tant que supérieur hiérarchique des agents qui ont mis en œuvre la procédure, il paraît discutable que le Directeur général des impôts réponde à la condition d'impartialité énoncée par ce principe général du droit ⁵.

Conclusion. S'il est légitime que l'Administration fiscale puisse écarter les situations juridiques d'optimisation fiscale, apparemment régulières mais fiscalement abusives, encore faut-il que cette prérogative soit assortie de garanties claires et sérieuses pour le contribuable. Malgré les bonnes intentions du législateur en 1987, on peut douter que le dispositif actuel réponde à cette exigence, particulièrement au titre du Comité consultatif.

¹ Article 14 de la loi du 8 juillet 1987.

² Depuis 1994, sur 123 affaires traitées par le comité, 108 avis ont été rendus favorablement pour l'Administration.

³ Rapport (1997) du comité consultatif pour la répression des abus de droit, Dr. fisc. 1998, n°14, p. 462 ; Rapport (1998) du comité consultatif pour la répression des abus de droit, Dr. fisc. 1999, n°12, p. 498.

⁴ Anne FEITZ, Abus de droit : la nouvelle arme du fisc, Opt. Fin. , 6 oct. 1997, n°469, p. 10.

⁵ Dans ce sens P. DIBOUT, La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique, Dr. fisc. 1992, n°45, p. 1734.

A côté de ces garanties que l'Administration doit mettre en œuvre pendant le contrôle fiscal, la loi de 1987 en a institué une plus originale : le rescrit fiscal.

Section 2 : la garantie avant contrôle : le rescrit fiscal

Comme nous l'avons déjà souligné, la notion même d'abus de droit est une notion floue. Cette caractéristique est source d'une évidente insécurité juridique pour les entreprises qui souhaitent mettre en œuvre des techniques d'optimisation fiscale qui pourront ultérieurement être remises en cause par l'Administration sur le fondement de l'article L.64 du LPF.

Eu égard notamment aux pénalités encourues, il convenait de rechercher des mécanismes permettant de garantir un minimum de sécurité pour les contribuables.

Pour ce faire, le législateur a institué, avec la loi Aicardi du 8 juillet 1987, une procédure originale : le rescrit fiscal. Ce procédé, inspiré de la technique anglo-saxonne du « ruling », permet au contribuable qui le souhaite, de consulter l'Administration à propos du montage juridique qu'il envisage. Il constitue donc en principe, un moyen pour celui-ci, de se mettre à l'abri d'une éventuelle répression au titre de l'abus de droit et paraît particulièrement adapté pour les entreprises qui envisagent de mettre en œuvre des montages originaux.

En effet selon l'article L.64-B du LPF : « la procédure définie à l'article L.64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'Administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande ».

Le rescrit constitue donc un mécanisme original de protection du contribuable (§1), dont il conviendra de mesurer la portée (§2).

§1 : Un mécanisme original de protection du contribuable

La procédure du rescrit peut se découper en deux phases : la demande préalable du contribuable (**A**) et la prise de position de l'Administration (**B**).

A. La nécessité d'une demande préalable du contribuable

Le conseil d'une entreprise qui souhaite obtenir le « feu vert » de l'Administration quant à la régularité de son montage, devra présenter à celle-ci une demande qui nécessite le respect de strictes conditions de forme comme de fonds.

1. Formellement, l'article L.64-B prescrit une triple obligation.

En premier lieu, la procédure de rescrit exige une consultation de l'Administration qui soit préalable à la conclusion de l'acte. Une demande postérieure à cet acte ne permettrait donc pas l'application de la garantie.

En second lieu, cette consultation préalable doit être adressée par écrit à l'Administration fiscale. La raison principale de cette condition a pour fondement la preuve du contenu de la demande, aussi bien pour l'Administration que pour le contribuable. Bien que l'article L 64-B du LPF ne l'exige pas, il est préférable pour un assujetti d'adresser sa demande écrite par lettre recommandée avec accusé de réception, ceci afin de déterminer le point de départ du délai imparti à l'Administration pour répondre.

Enfin, la consultation préalable, signée par au moins une des parties à la convention ou par un représentant habilité, doit être impérativement adressée à l'Administration centrale. Cette troisième condition formelle a pour but d'éviter des divergences d'interprétation entre les différents services de l'Administration fiscale. En pratique, le contribuable s'adressera soit à la direction générale des impôts, soit au service de la législation fiscale.

2. Conditions de fonds. La procédure de rescrit connaît également deux conditions de fond, tenant à l'objet de la consultation ainsi qu'au contenu de la demande.

Concernant *l'objet de la consultation*, L.64-B du LPF précise que la procédure définie à l'article L.64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'une convention, a consulté l'Administration sur la portée de cette opération. Or, l'article L.64 du LPF fixe le champ d'application de la notion d'abus de droit, qui a pour conséquence notamment une majoration de 80% des droits, si l'abus est prouvé.

La procédure de rescrit instituée par L.64-B du LPF vise donc exclusivement le domaine de l'abus de droit. Le rescrit peut ainsi être distingué d'autres formes de consultation de l'Administration fiscale que sont notamment les procédures instituées par les articles L.80-A 1^{er} alinéa (visant la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal) et L.80-B du LPF (visant l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal), la pratique de la mention expresse ¹, ainsi que la récente tentative d'encouragement de consultation prévue par une instruction administrative du 8 janvier 1998 ², qui permettrait de régler préventivement la question de l'évaluation d'une entreprise dans le cadre d'une donation de celle-ci. Toutefois, cette dernière possibilité de consultation, ouverte au contribuable initialement jusqu'au 31 décembre 1999 et prorogée jusqu'au 30 juin 2001 ³, n'oblige pas l'Administration à motiver sa décision, contrairement à un véritable rescrit.

Le rescrit doit donc concerner la portée d'une opération susceptible d'être remise en cause selon la procédure de la répression des abus de droit.

Comme l'article L.64 du LPF ne vise que certains impôts (droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, TVA, ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune), le rescrit ne peut pas concerner d'autres impôts, notamment les impôts locaux.

Enfin, concernant une convention, l'objet de la demande de rescrit ne peut être relative à des actes unilatéraux.

La seconde condition de fond du rescrit concerne le *contenu de la demande*, qui doit impérativement comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération envisagée.

¹ Prévue à l'article 1732 du CGI, la mention expresse permet la non-application des intérêts de retard en cas de redressement opéré pour des motifs dont le contribuable avait expressément fait mention dans sa déclaration.

² Instr. 13 L-2-98 du 8/01/1998, JCP, N, 1998 n°8 p. 284.

³ Instr. 13 L-4-00 du 4 avril 2000.

Selon la doctrine administrative ¹, cette exigence implique de la part du contribuable un exposé clair, complet et sincère de l'opération, la désignation exacte de toutes les parties au projet de convention, la description de liens existants entre ces parties, la production d'une copie de tous les projets de documents (tels contrats, statuts, ...) utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération. La garantie instituée par l'article L.64-B du LPF ne peut donc bénéficier qu'aux contribuables de bonne foi, ayant exposé tous les éléments caractérisant l'opération.

Mais si un élément utile fait défaut, le contribuable conserve la possibilité de la produire ultérieurement. Le délai ne commencera à courir qu'à partir de la régularisation.

Le rescrit nécessite donc le strict respect de nombreuses conditions. Mais même si celles-ci sont remplies, la portée de ce mécanisme de protection du contribuable reste soumise à la prise de position de l'Administration fiscale.

B. L'importance de le prise de position de l'Administration

La portée de la garantie instituée par l'article L.64-B du Livre des procédures fiscales dépend de la suite donnée par l'Administration, dans un délai de 6 mois, à la demande formulée par le contribuable par le biais du rescrit. Ce délai court à compter du jour de la réception d'une demande respectant les conditions exposées ci-dessus.

A ce stade, deux grandes hypothèses peuvent être envisagées, en fonction du comportement actif ou passif de l'Administration.

1. En cas de réponse de l'administration. La réponse de l'Administration à la demande formulée par le contribuable peut-être favorable ou défavorable à ce dernier.

L'article L.64-B n'envisage pas l'hypothèse où la réponse est favorable au contribuable. Aux termes de la doctrine administrative, l'Administration, dans cette situation, « est engagée par sa position dans les conditions prévues aux articles L.80-A et L.80-B du Livre des procédures fiscales » ².

¹ Doc. adm. 13 L-1343 du 15/08/1994 n°77.

² Instr. du 16 décembre 1988, 13 L-1-89, § 23.

Ces articles posent le principe de l'opposabilité de sa doctrine à l'Administration. L'article L.80-A dispose que l'Administration ne peut procéder à des rehaussements impositions, lorsqu'il est établi que le contribuable s'est fondé, pour le calcul de son impôt, sur une interprétation du texte légal formellement admise par l'Administration.

L'article L.80-B ¹, quant à lui, a étendu l'application de la garantie instituée par le premier alinéa de l'article L.80-A aux prises de position de l'Administration sur une situation de fait, et non plus aux seules interprétations en droit.

L'article L.64-B faisant référence à ces articles, la position de l'Administration, lorsqu'elle s'est prononcée favorablement, lui sera opposable ², et il lui sera alors impossible d'invoquer plus tard l'abus de droit.

A l'inverse, l'Administration peut ne pas partager l'opinion du contribuable sur l'analyse qui lui est proposée.

Selon l'Administration ³, « les contribuables concernés peuvent néanmoins prendre la décision de réaliser l'opération soit dans les conditions qui ont été soumises à l'Administration, soit dans des conditions différentes. Pour sa part, l'Administration a pleine latitude pour procéder, s'il y a lieu, à des redressements, dans les conditions de droit commun », c'est-à-dire par la procédure ordinaire de redressement.

Le contribuable peut donc réaliser l'opération, mais il devra en assumer les conséquences.

2. Absence de réponse. Si l'Administration n'a pas répondu dans le délai de six mois, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable à l'opération décrite par le contribuable.

Aucun redressement fondé sur les dispositions de l'article L.64-B du LPF n'est donc possible pour l'avenir au titre de cette opération, sauf si l'Administration démontre l'inexactitude du dossier présenté ou l'irrespect du schéma initialement décrit par le contribuable.

Par conséquent, à l'issue du délai de six mois, le contribuable auteur de la demande bénéficie d'une décision implicite d'acceptation. Il convient de noter que si l'Administration ne peut

¹ Issu de la loi du 8 juillet 1987.

² Même si elle est contraire à la loi ou aux traités internationaux : CAA Paris, 17 décembre 1991, Plén., *Restauration gestion services*, RJF 2/92, n°232, pour l'opposabilité d'une doctrine contraire à une directive communautaire.

³ Instr. du 16 décembre 1988, 13 L-1-89, §22.

agir sur le fondement de l'article L.64-B du LPF, elle reste libre de procéder à des redressements sur d'autres fondements.

Enfin, lorsque l'Administration répond expressément à une demande de rescrit dans un délai supérieur à six mois, peu importe le sens de sa décision. En effet, le contribuable peut opposer à l'Administration une décision implicite d'acceptation résultant du défaut de prise de position dans le délai prévu par le texte.

Une décision négative sera inopposable au contribuable, et une réponse favorable sera simplement confirmative.

Le législateur, en instaurant la procédure du rescrit, a donc voulu instituer une garantie au profit du contribuable, notamment pour ceux qui souhaitent mettre en place des techniques d'optimisation fiscale et qui recherchent une certaine sécurité juridique.

Initialement, Bruno BENOIT écrivait que « le rescrit est très certainement promis à un bel avenir et nul doute que les contribuables, spécialement les entreprises, en feront un large usage »¹. C'était faire preuve d'un grand optimisme. L'examen de la portée effective de ce dispositif montre en effet les limites du système.

§2 : La portée effective du dispositif

La procédure prévue à l'article L.64-B du LPF ne suscite que très peu d'intérêt de la part des contribuables. En effet, au cours de l'année 1991, la direction générale des impôts n'a reçu que 49 demandes de rescrit. En 1992, ce nombre est passé à 3.

Il convient donc de s'interroger sur la portée effective du rescrit. Celle-ci semble devoir être relativisée en raison de ses conditions d'application et de ses effets.

En outre, la compatibilité de cette technique avec le principe d'égalité devant les charges publiques ne semble, *a priori*, pas évidente.

¹ B. BENOIT, Le rescrit fiscal, RF compt. 1989, n°199, p. 42.

Des conditions inadaptées et strictes. D'une part, les conditions d'application du rescrit paraissent inadaptées. En effet, comme le remarque à juste titre F. DOUET ¹, le délai de réponse de l'Administration, porté à six mois ², est manifestement trop long par rapport à la célérité dont doivent faire preuve les contribuables, et particulièrement les entreprises, en matière d'opérations commerciales, économiques et industrielles.

Des effets incertains. Ceux-ci découlent de l'article L.64-B du LPF aux termes duquel la demande de rescrit doit comporter tous les éléments utiles pour permettre à l'Administration d'apprécier la véritable portée de l'opération envisagée.

Or, par définition, la notion d'utilité est éminemment subjective. Pour cette raison, l'Administration conserve la faculté de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit en se prévalant du caractère incomplet ou inexact de la demande de rescrit d'un contribuable.

Quand bien même le contribuable prendrait toutes ces précautions pour effectuer une demande de rescrit en règle, l'Administration disposerait tout de même de la faculté d'exercer une action à son encontre sur le fondement de l'article L 64 du LPF, en invoquant le fait que l'opération réalisée ne correspond pas exactement à celle décrite dans la demande de rescrit.

Le contribuable n'aurait alors d'autre ressource, après avoir refusé le redressement, que de porter le litige au contentieux afin de faire apprécier la régularité de la procédure d'imposition par le juge.

En outre la technique du rescrit repose sur la confiance réciproque entre l'Administration et le contribuable. Or il semble que cet élément moteur fasse défaut. Il est remarquable de noter que l'Administration, dans ce système, est à la fois juge et partie. La procédure en cause lui confie en effet l'examen d'un dossier en lui demandant de donner une autorisation bien souvent contraire à ses intérêts.

On notera à cet égard la proposition du 96^{ème} Congrès des Notaires de France qui préconise notamment la moralisation de la procédure d'abus de droit par une réforme du Comité consultatif, et par la soumission à cette nouvelle formation de la procédure de rescrit.

Fuyant une procédure officielle considérée comme trop dogmatique, les entreprises préfèrent donc consulter le service de la législation fiscale de façon informelle sur leurs opérations. Une

¹ F. DOUET, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, 1997, p. 275.

² Après l'abandon d'un amendement tendant à obliger l'administration à répondre dans un délai de deux mois.

telle pratique s'est en effet répandue depuis plusieurs années grâce à laquelle ce service peut délivrer une lettre garantissant que le montage ne sera pas redressé, même en cas de vote d'une loi rétroactive. Cette consultation informelle, si elle permet d'effacer quelques lacunes du dispositif, laisse subsister certaines critiques. En effet, comme elle n'est assise sur aucun texte légal, cette procédure peut donner lieu à des injustices qui sont susceptibles de résulter de la différence de traitement entre plusieurs entreprises.

Ainsi, l'appréciation subjective que peut porter l'Administration fiscale sur l'utilité des éléments qui lui sont transmis, et ce dans des délais incompatibles avec la vie des affaires, ne joue pas en faveur du rescrit. Cette protection, pour être efficace en pratique, n'est donc pas sans limite.

Cependant, comme le souligne P. MARCHESSOU, « le rescrit conserve un intérêt évident à l'égard des montages complexes ou inédits, spécialement quand ils présentent un caractère international, un avis positif de l'Administration peut alors se révéler précieux » ¹.

Compatibilité avec le principe d'égalité devant les charges publiques. Le principe d'égalité est un principe général du droit. Le Professeur RIVERO l'a même comparé par une formule imagée, à un pilier de cathédrale ². Ce principe se décline en différentes variantes. Le principe d'égalité devant les charges publiques en est une. La jurisprudence du Conseil d'Etat en a précisé l'étendue. Le législateur d'abord doit respecter un cadre général dans lequel des différences peuvent être instituées, à condition qu'elles n'engendrent pas une rupture caractérisée de statut entre les contribuables. Le législateur peut ensuite prévoir un régime fiscal différent, dès lors que ce régime s'applique à des catégories différentes de contribuables.

Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façons différentes les situations de contribuables relevant de catégories différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, mais à condition que dans les deux cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit.

La technique du rescrit fiscal est susceptible de heurter ce principe.

¹ J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Procédures fiscales, Dalloz, 1998, p. 160.

² J. RIVERO, La notion d'égalité et de discrimination en droit public français, Travaux de l'association Henri Capitant, 1961-1962, T. XIV, p. 343.

Imaginons en effet deux entreprises qui envisagent de réaliser un montage identique. L'une consulte l'Administration par le biais du rescrit et obtient l'aval de l'Administration. L'autre reste passive. Les deux entreprises réalisent par la suite le montage dont il est question. Relevant de catégories identiques, elles seront alors traitées de façon différente en cas de contrôle fiscal : l'entreprise qui a consulté l'Administration, grâce au visa qui lui a été délivré, ne se verra infliger aucune sanction, alors que la seconde devra faire face aux lourdes pénalités prévues à l'article 1729 du CGI. Certes, on peut arguer que les deux entreprises ne sont pas dans des situations identiques (l'une ayant consulté, l'autre non), mais en vertu du principe d'égalité devant les charges publiques, les agents publics (tout comme les juges), ne sont en aucun cas autorisés à remettre un impôt qui est, ou pourrait être dû.

En outre, à supposer que les deux entreprises consultent l'Administration, il est envisageable, compte tenu de la subjectivité qui découle de l'appréciation des éléments fournis, que l'Administration se prononce différemment sur des demandes similaires. Par conséquent, ces deux entreprises, relevant de catégories identiques, se trouvant dans une situation identique, seront traitées différemment.

Ce problème est accentué par le fait que les réponses de l'Administration ne sont pas publiées et ont un effet *erga omnes* : l'entreprise dont le montage n'aura pas été validé, ne pourra donc en aucun cas se prévaloir du précédent que constitue la réponse positive donnée à une autre.

La compatibilité de cette technique avec le principe d'égalité devant les charges publiques peut donc sembler douteuse.

Conclusion. Il apparaît indéniablement que la procédure de répression des abus de droit constitue, essentiellement en raison de l'extension jurisprudentielle de son champ d'application, un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale.

Cette « arme » au service de l'Administration est-elle absolue ? C'est ce qu'il convient d'étudier dans une seconde partie en examinant les limites de cette procédure.

DEUXIEME PARTIE :

LES LIMITES DE LA PROCEDURE DE REPRESSION DES ABUS DE DROIT

L'évolution jurisprudentielle décrite dans les précédents développements permet une meilleure appréhension des techniques d'optimisation fiscale. Elle engendre par conséquent de grandes craintes pour les entreprises et leurs conseils qui souhaitent mettre en œuvre de telles montages.

Il est à noter que, malgré la rigueur de l'arrêt de principe de 1981, le Conseil d'Etat a réaffirmé à plusieurs reprises que la bonne gestion fiscale n'est pas de l'abus de droit : plusieurs arrêts rappellent vigoureusement que l'article L.64 du LPF n'a pas pour objet d'interdire au contribuable de choisir le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal ¹.

En outre, le danger qui pèsent sur les contribuable , n'est pas si grand qu'il n'y paraît. En effet, la procédure de répression des abus de droit connaît d'importantes limites, tant intrinsèquement (**Chapitre 1**), qu'en raison des exigences croissantes des juges dans l'application du critère relatif au but exclusivement fiscal (**Chapitre 2**).

CHAPITRE 1 : Les limites intrinsèques

La possibilité offerte à l'Administration de remettre en cause les techniques d'optimisations fiscales par le biais de la procédure de répression des abus de droit dépend nécessairement de l'étendue du champ d'application de cette procédure. Or il apparaît à la lecture même de l'article L.64 et à l'examen de la jurisprudence que celui-ci n'est pas sans limites (**Section 1**). Par ailleurs, l'instrument que constitue l'abus de droit, théoriquement au service de l'Administration, est dans certaines hypothèses susceptible de se retourner contre elle est devenir une arme pour le contribuable (**Section 2**).

Section 1 : les limites liées au champ d'application de l'abus de droit

La jurisprudence a récemment répondu à deux questions importantes concernant une éventuelle application de la procédure, d'une part aux impôts non visés par le texte (**§1**), et d'autre part aux opérations dans lesquelles les contribuables ont appliqué une doctrine administrative (**§2**)

¹ CE, 4 décembre 1981, n°29.742, RJF 1/82, n°73 ; CE, 2 mars 1987, n°46.708, RJF 5/87, n°480.

§1 : La limitation à certains impôts ?

Enoncé du problème. L'article L.64 ne vise que certains impôts : enregistrement, publicité foncière, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, TVA et impôt sur la fortune (article L.64-A du LPF).

Une question se pose alors : cette disposition est-elle susceptible de s'appliquer à d'autres impôts, et en particulier à la taxe professionnelle ou aux taxes assises sur les salaires ?

En pratique, il ne fait aucun doute que des comportements sanctionnables sous le couvert de l'abus de droit puissent être relevés en matière de taxe professionnelle, qu'il s'agisse d'actes simulés (par exemple un contrat de location fictif) ou d'actes à but exclusivement fiscal (par exemple une opération d'apport partiel d'actif ou de lease back dans la seule perspective d'éluder l'impôt). Or, c'est une certitude, l'article L.64, en tant qu'il fixe le champ d'application de la notion d'abus de droit, est d'interprétation stricte. Dès lors, la liste des impôts visés est limitative, et aucune extension analogique n'est concevable. En conséquence, la taxe professionnelle ne relève pas du champ de l'article L.64.

Solution jurisprudentielle. La jurisprudence s'est toujours refusée à étendre par un raisonnement *a priori* la procédure de l'abus de droit aux impôts non visés par le texte. Par exemple, le Conseil d'Etat a jugé que l'ancien article 244 du CGI, issu de la loi du 13 janvier 1941, était inapplicable à la contribution des patentes qu'il ne visait pas ¹.

Cette solution a été récemment réaffirmée par la Cour administrative d'appel de Nancy dans un arrêt du 20 mai 1998 selon lequel : « il résulte des termes mêmes des dispositions de l'article L.64 du LPF, dans leur rédaction résultant de l'article 14 de la loi du 8 juillet 1987 comme dans leur rédaction antérieure, qu'elles ne sont pas applicables en matière de taxe professionnelle » ².

Cette rigueur doit être saluée, l'article L.64 étant source d'une procédure dérogatoire au regard de la procédure de redressement de droit commun

¹ CE, 25 février 1966, *Bourgeon*, Dupont 1966, p. 241.

² CAA Nancy, 20 mai 1998, req. n°94-1609, *SA Desoss*, Dr. fisc. 1999, n°27, comm. 558, concl. COMMENVILLE.

Portée. Peut-on en déduire que les comportements de simulation ou de fraude à la loi précédemment décrits échappent à toute sanction ? L'administration est-elle dépourvue en l'espèce de tout moyen juridique ?

La doctrine est divisée à cet égard et la jurisprudence récente semble apporter une réponse claire.

Une partie de la doctrine a déduit de cette exclusion que les comportements de simulation et de fraude à la loi échappaient, dans ces matières, à tout redressement, l'abus de droit étant devenu un « concept purement législatif »¹. Ces auteurs s'appuient sur un arrêt du Conseil d'Etat du 5 novembre 1955², ayant jugé que la procédure de répression des abus de droit était obligatoire en matière d'impôt sur les bénéfices et que le redressement ne pouvait plus être fondé sur les pouvoirs généraux de l'administration³.

D'autres auteurs se sont au contraire élevés contre cette interprétation de l'arrêt du 5 novembre 1955, au motif qu'il ne tranchait nullement la question du sort des impôts non visés, puisque, en l'espèce, le redressement litigieux concernait un impôt envisagé par le texte de l'époque¹. Leur argumentation repose sur deux propositions. L'article L.64, loi spéciale, est seule applicable dans le domaine qui est le sien. Autrement dit, l'administration ne peut, en la matière, se dispenser de respecter la procédure de répression des abus de droit. Toutefois, hors du champ d'application de la loi spéciale, le droit antérieur reste applicable, la répression de l'abus de droit n'étant pas, en ce cas, fondé sur l'article L.64, mais sur les pouvoirs généraux de redressement de l'administration. Face à un acte simulé, l'administration peut invoquer l'inopposabilité de la situation apparente et choisir de taxer la situation réelle. Face à un acte dont le but est exclusivement fiscal, la sanction de droit commun de la fraude trouve à s'appliquer, et l'acte frauduleux est inopposable au fisc. Dans les deux cas, le redressement se traduit par un rehaussement d'imposition et l'administration supporte la charge de la preuve en cas de contentieux. En revanche, ni la pénalité de 80% sanctionnant l'abus de droit, ni les garanties procédurales encadrant sa mise en œuvre ne sont applicables.

¹ O. FOUQUET, La notion d'abus de droit pour le juge de l'impôt, in *Optimisation fiscale et abus de droit*, p. 47, n° 200 et s.

² CE, 5 novembre 1955, Dr. fisc. 1956, n°1, p. 5.

³ N. CHAHID-NOURAI, *Taxe professionnelle et abus de droit*, La lettre des impôts locaux, n° 1, déc. 1991, p. 1 ; O. FOUQUET, art. préc.

C'est cette dernière solution qu'a implicitement retenue la Cour administrative d'appel de Nancy dans l'arrêt du 20 mai 1998 précité. Elle a suivi en cela les recommandations de son commissaire du gouvernement : « La conséquence en est que le moyen qui vous est soumis est inopérant, dans la mesure où l'on admet, comme nous vous invitons à le faire, pour les impôts exclus de la procédure, non pas que l'administration ne peut pas remettre en cause un acte fictif, mais au contraire, qu'elle peut écarter un tel acte sans passer par la procédure particulière de l'article L.64 »².

Par conséquent, au regard de cette jurisprudence, il semble que la loi n'interdise pas à l'Administration de sanctionner l'abus de droit en matière de taxe professionnelle ou d'impôts non visés à l'article L.64. Ce faisant, elle usera, non pas de la procédure spéciale des abus de droit, mais de ses pouvoirs généraux de redressements.

Comme le souligne Florence DEBOISSY dans son commentaire de l'arrêt susvisé, « même si la solution est juridiquement incontestable, elle est pour le moins inopportune, la répression des abus de droit étant parfois fondée sur un texte légal et parfois sur les pouvoirs généraux de redressement de l'administration »³.

Comme l'y invitait M. COZIAN, « ne serait-il pas dès lors préférable de modifier l'article L.64 et de prévoir que la procédure spéciale des abus de droit vaut pour l'ensemble des impôts et des taxes ? Une telle modification, loin d'être source d'insécurité juridique, permettrait de clarifier et d'unifier le concept fiscal d'abus de droit. Au législateur de poursuivre son œuvre moralisatrice dans le strict respect des garanties dues aux contribuables »⁴.

Conclusion. L'optimisation de la taxe professionnelle, comme le montre la jurisprudence, n'est donc pas sans danger au regard de l'abus de droit, contrairement à l'opinion de la doctrine majoritaire.

La jurisprudence a, au contraire, clairement indiqué qu'elle n'entendait pas étendre le domaine d'application de la procédure des abus de droit aux situations dans lesquelles les contribuables ont basé leurs techniques d'optimisation sur l'application d'une doctrine administrative.

¹ M. COZIAN et F. DEBOISSY, art. préc., p. 106

² B. COMMENVILLE, concl. sous CAA Nancy, 20 mai 1998, préc.

³ F. DEBOISSY, obs. sous CAA Nancy, 20 mai 1998, RTD com. 1999, p. 535 ; voir également F. DEBOISSY, La simulation en droit fiscal, LGDJ, 1997, p. 296.

⁴ M. COZIAN et F. DEBOISSY, art. préc., p. 107.

§2 : Abus de droit et application d'une doctrine administrative

L'affaire des « fonds turbo » est, selon le professeur Patrick DIBOUT, « l'une des grandes affaires fiscales de cette fin de siècle » ¹.

Au-delà des enjeux financiers et du retentissement médiatique, cette affaire soulève de délicates interrogations au plan juridique en général, et du droit fiscal en particulier.

Il convient de rappeler les faits de l'espèce.

Faits. Ce contentieux a pour origine le mécanisme de répartition des crédits d'impôts dans les fonds communs de placement mis en place par la loi du 13 juillet 1979 et interprété par les services fiscaux dans une instruction du 13 janvier 1983.

Les fonds commun de placement (F.C.P.) se définissent comme une copropriété de valeurs mobilières, dépourvue de personnalité morale. Chacune des parts de F.C.P. correspond à une fraction des actifs compris dans le fonds, le nombre de parts s'accroissant par souscription de parts nouvelles ou diminuant par le rachat des parts souscrites. A la fin de l'exercice, le fonds procède à la répartition des bénéfices par le versement de dividendes aux porteurs de parts. C'est ici qu'intervient la question des crédits d'impôt. Car, avant leur distribution, les revenus des titres détenus par le F.C.P. ont déjà subi une imposition, sous forme d'impôt sur les sociétés (pour les dividendes d'actions) et de prélèvement à la source (pour les revenus d'obligations) ². Ces revenus sont donc assortis de crédits d'impôt destinés à éviter la double imposition, selon les règles relatives à l'avoir fiscal ³.

Le problème est que la date de clôture de l'exercice ne correspond pas à la date de mise en paiement, d'où une difficulté quant au traitement des personnes souscrivant des parts de F.C.P. dans cet intervalle, car tous les porteurs de parts, le jour du paiement, devaient toucher la même somme et bénéficier de ce fait du même montant de crédit d'impôt. Une partie du prix des parts pour les nouveaux souscripteurs correspond à une quote-part du résultat du fonds à distribuer ce qui évite de léser les anciens souscripteurs en diminuant leur droit aux

¹ P. DIBOUT, note sous TA Paris, 22 oct. 1996, n°94-17605, Dr. fisc. 1996, n° 50, p. 1565.

² Les titres détenus par le F.C.P. produisent des revenus sous formes de dividendes s'il s'agit d'actions, ou d'intérêts s'il s'agit d'obligations.

³ Art. 158 bis du CGI pour les dividendes d'actions et art. 119 ter du CGI pour les revenus des obligations.

bénéfices du fonds. Cependant, la masse de crédit d'impôt à répartir ne change pas puisqu'elle est fixée à la clôture de l'exercice. La souscription de parts nouvelles et l'attribution de crédits d'impôt diminuait les droits des anciens porteurs à ces crédits d'impôt.

L'administration fiscale, sollicitée par les organismes financiers, a décidé par voie d'instruction, d'attribuer à tous les porteurs de parts un crédit d'impôt unitaire du même montant que celui déterminé au moment de la clôture de l'exercice.

Le fonds distribuant plus de crédit d'impôt qu'il n'en recevait à la clôture, créait donc des crédits d'impôt fictifs au profit des personnes souscrivant des parts dans l'intervalle. Certaines entreprises, par l'intermédiaire des organismes financiers et même dans certains cas les banques elles-mêmes, se sont empressé d'en tirer avantage en investissant des sommes importantes juste avant la mise en distribution et en revendant juste après pour bénéficier du crédit d'impôt.

L'administration a pourtant laissé se développer ces opérations pendant de nombreux mois.

Pour sanctionner les souscripteurs de « fonds turbo », l'administration a notamment engagé des procédures de redressement en suivant la procédure de répression des abus de droit définie à l'article L. 64 du LPF.

Procédure. Le comité consultatif ¹ et les premières juridictions ² saisies ont donné gain de cause à l'administration, estimant que l'abus de droit était en l'espèce caractérisé.

Parallèlement, de nombreuses actions en responsabilité civile ont été engagées devant la Cour d'appel de Paris par les souscripteurs contre les gérants et dépositaires de fonds. Cette dernière a saisi le Conseil d'Etat de différentes questions préjudicielles, estimant à juste titre ne pas pouvoir statuer au civil avant d'être éclairée sur les aspects fiscaux du montage contesté. Simultanément, le Tribunal administratif d'Orléans a utilisé la procédure de saisine pour avis du Conseil d'Etat en estimant être confronté « à une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et susceptible de se poser dans de nombreux litiges ».

Celle-ci a donc été tranchée par un avis du Conseil d'Etat en date du 8 avril 1998 ³.

¹ Rapport (1995) du comité consultatif pour la répression des abus de droit, Dr. fisc. 1996, n°13, p. 441.

² TA Paris, 22 octobre 1996, BGFE 1996, n°6, p.13, obs. J. Turot ; Dr. fisc. 1996, n°50, comm.1497, note P. Dibout ; RJF 1996, n°12, p. 861.- TA Paris 22 avril 1997, n° 94-15879, 1^{ère} sect. Plén., *Sté européenne de participations industrielles*, RJF 6/97, n°596.

³ CE, Ass., Avis, 8 avr. 1998, *SDMO* et CE, Ass., 8 avr. 1998, *Société Gras Savoye*, préc.

Problème juridique. La question posée pour avis est aussi simple à énoncer qu'elle est délicate à résoudre : l'Administration est-elle en droit « de faire usage de la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué à la lettre une doctrine contenue dans une instruction publiée et non rapportée à la date des opérations en cause ? ».

Cette question pouvait recevoir, , selon les conclusions du commissaire du gouvernement Guillaume GOULARD ¹, au moins trois réponses. Deux d'entre-elles étaient concevables mais ont été exclues. Une troisième a été retenue.

Les solutions concevables mais exclues. La première aurait consisté à dire que les pouvoirs dont dispose l'Administration sur le fondement de l'article L.64 du LPF n'étaient assortis d'aucune limitation explicite, et que par suite la procédure de répression des abus de droit pouvait être mise en œuvre à l'encontre du contribuable qui a appliqué la doctrine dans les mêmes conditions qu'à l'encontre du contribuable qui a appliqué la loi.

Une telle solution aurait préservé le pouvoir de redressement de l'Administration, même dans les cas où les imprudences de rédaction de sa propre doctrine sont à l'origine des montages imaginés par les contribuables. Son fondement juridique aurait consisté à dire que les articles L.64 et L.80-A du LPF s'appliquent indépendamment l'un de l'autre. Cela revenait à dire que dans l'hypothèse où l'Administration met en œuvre la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui a appliqué une instruction administrative, elle ne remet pas en cause sa propre interprétation de la loi, mais se borne à tirer les conséquences du fait que le contribuable l'a appliquée dans un but exclusivement fiscal.

Cette solution, pourtant retenue par le Tribunal administratif de Paris, dans son jugement du 22 avril 1997, mais rejetée par le Conseil d'Etat, aurait contribué à affaiblir la sécurité juridique dont jouissent les contribuables, laquelle repose notamment sur le dispositif de l'article L.80-A.

Le Conseil d'Etat aurait également pu se fonder sur le fait que les instructions administratives ne constituent pas des normes de droit. La doctrine administrative aurait alors été rejetée dans la sphère du « non-droit », échappant ainsi à tout contrôle. Mais le commissaire du Gouvernement a fermement rejeté cette solution en soutenant, à l'inverse, que la doctrine

¹ Dr. fisc. 1998, n°18, p. 608.

contient des normes, et que c'est notamment pour cette raison qu'elle est jugée illégale par le juge de l'excès de pouvoir ¹.

La solution retenue. Le Conseil d'Etat a préféré se fonder sur une application positive des dispositions de l'article L.80-A, en donnant sa pleine portée au mécanisme que celles-ci contiennent.

Il résulte de son avis que : « (...) l'Administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L.80-A du LPF et recourir à la procédure de répression des abus de droit en se fondant sur ce que le contribuable, tout en se conformant aux termes mêmes de cette instruction ou 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 ».

Portée. La solution est incontestablement très favorable pour les contribuables qui ont mis en place ces techniques d'optimisation, puisque la procédure de répression des abus de droit est purement et simplement paralysée par le jeu de l'article L.80-A . Elle renforce indéniablement la sécurité juridique reconnue aux contribuables, en donnant à l'article L.80-A du LPF sa portée maximale et en prévoyant un cas où la procédure de répression des abus de droit ne peut pas être employée.

La position du Conseil d'Etat , en excluant la possibilité d'une « fraude à la doctrine », restreint ainsi le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit en permettant au contribuable de tirer parti des « failles » que peuvent contenir les instructions administratives sans que cela ne puisse leur être reproché *a posteriori*.

Cette possibilité n'est cependant pas sans limite, le Conseil d'Etat ayant ajouté que : « l'Administration pouvait 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 ». Par conséquent, indépendamment de toute répression des abus de droit, des redressements pourront être opérés si les contribuables n'ont pas respecté à la lettre l'ensemble des conditions posées par la doctrine.

En outre, cette solution n'est concevable que lorsque l'interprétation de l'administration ajoute au texte légal. Dans le cas contraire, le mécanisme de l'article L.80-A ne joue pas. Le

¹ CE, Sect., 4 mai 1990, *Association freudienne et autres* : Dr. fisc. 1990, n°25-26, comm. 1272.

contribuable qui aura fait une application littérale de l'interprétation administrative n'aura alors fait qu'appliquer le texte légal : il ne sera pas à l'abri du risque d'abus de droit.

Conclusion. Comme le souligne P. DIBOUT, « on peut arguer que l'orientation retenue par le Conseil d'Etat ne restera pas sans influence sur l'attitude de l'Administration fiscale dans l'élaboration et la formalisation de ses instructions et circulaires » ¹. En effet, le Conseil d'Etat lui a montré ce qu'il peut lui en coûter d'insérer à la légère des mécanismes normatifs favorables aux contribuables dans une simple instruction fiscale. Les instructions administratives risquent ainsi d'être moins généreuses à l'avenir.

Le domaine de la procédure des abus de droit est donc restreint dans l'hypothèse de l'application, par le contribuable, d'une doctrine administrative.

En outre, l'abus de droit, instrument de lutte au profit l'administration contre les techniques d'optimisations fiscales, peut se retourner contre elle, et devenir une arme du contribuable.

Section 2 : l'abus de droit comme arme du contribuable : l'abus de droit implicite

Une limite sérieuse au pouvoir de contrôle des pratiques d'optimisation fiscale par l'administration résulte de l'extension jurisprudentielle de la mise en jeu de la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 à des cas où l'administration n'envisagerait pas l'utilisation de ce procédé exceptionnel.

L'abus de droit peut en effet être utilisé, paradoxalement, comme un moyen de défense dans une procédure contentieuse. Tel est le cas lorsque l'administration a effectué un redressement fondé, en fait, sur l'abus de droit, mais elle n'a pas appliqué la procédure spéciale prévue à l'article L.64 du LPF.

Il convient ici d'examiner le fondement (§1) et les conséquences (§2) de cette pratique, qu'un commentateur a appelé de « l'abus de droit rampant »¹ ou « implicite ».

¹ P. DIBOUT, Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'Etat dans l'affaire des fonds turbos ?, Dr. fisc.1998, n°25, p. 797.

§1 : Le fondement de la notion

Pour reprendre la formule de Mme LIEBERT-CHAMPAGNE ², « le juge doit-il replacer le débat dans le cadre de l'abus de droit, quand l'administration en fait sans le savoir, ou tout en le sachant, sans le dire » ?.

Le Conseil d'Etat a répondu à cette question essentielle par deux arrêts de Plénière du 21 juillet 1989 ³. Dans ces affaires, la notion d'abus de droit était abordée d'une façon tout à fait différente de celle dont nous l'avons envisagée jusqu'alors, à savoir jusqu'où peut aller le contribuable, dans l'habileté fiscale, sans tomber dans l'abus de droit.

Ici, la question posée à la cour suprême était à l'inverse de savoir jusqu'où peut aller l'administration, dans l'exercice de son pouvoir de redressement, sans mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit.

Il résulte de ces arrêts que, lorsque l'Administration invoque implicitement mais nécessairement un abus de droit manifeste, c'est-à-dire si l'on se trouve en présence, selon elle, d'un acte fictif ou d'un montage intentionnellement effectué par le contribuable pour éluder l'impôt, le juge peut opérer un recadrage du litige dans le champs d'application de l'abus de droit et en tirer les conséquences. Le juge met à jour cet « abus de droit rampant ».

L'arrêt Bendjador est particulièrement net à cet égard :

«... qu'en soulevant ce moyen, fondé sur ce que le contribuable aurait déguisé des revenus fonciers en bénéfices agricoles sous l'apparence d'une exploitation directe du fonds, l'administration invoque implicitement mais nécessairement, ainsi que l'ont estimé les premiers juges, les dispositions de l'article 1649 quinquies B relatives à l'abus de droit ».

C'est là une application du principe selon lequel le juge « a le droit et même l'obligation de statuer sur le véritable litige dont il est saisi sans se laisser emprisonner par les formulations employées par les parties » ¹.

¹ J. TUROT, art. préc.

² Cf. concl. sous CE, 21 juill. 1989, n. 58.871 et 59.970, Dr. fisc. 1990, n°1, comm. 28.

³ CE, Plén., 21 juill. 1989, rec.59 970, *M. Bendjador*, Dr. fisc. 1990,n°1, comm. 28.

La théorie de l'abus de droit apparaît donc ici comme une limite à l'exercice du pouvoir normal de redressement de l'administration, d'autant qu'elle est susceptible d'engendrer d'importantes conséquences.

§2 : Les conséquences de sa révélation

Les conséquences engendrées par la non-application, de la part de l'administration, de la procédure des abus de droit ont évolué avec la réforme de l'article L.64 issue de la loi du 8 juillet 1987, dans un sens favorable au contribuable.

Avant la loi Aicardi. En effet, la reconnaissance par le juge d'un abus de droit implicite avait pour effet, compte tenu des règles de procédures applicables en vertu de la loi du 27 décembre 1963 antérieurement à la loi Aicardi, de faire supporter par l'administration la charge de prouver l'existence d'un abus de droit : l'administration ne s'étant pas placée sur le terrain de l'abus de droit, elle n'a évidemment pas demandé la consultation du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Le Conseil d'Etat ne constatait donc pas que la procédure suivie était irrégulière, il se prononçait simplement sur la charge de la preuve, comme le souligne le commissaire du gouvernement dans ses conclusions sous l'arrêt Bendjador : « actuellement, nous l'avons dit, la seule conséquence est de laisser la charge de la preuve à l'administration... »².

Une autre conséquence, plus brutale, aurait pu être envisagée : dès lors que l'administration n'a pas utilisé la procédure des abus de droit, les actes en cause lui sont opposables³.

Cependant, Mme LIEBERT-CHAMPAGNE justifiait la réticence du Conseil d'Etat pour une telle solution. Elle indiquait que celle-ci, contraire aux habitudes du réalisme du droit fiscal, « présente l'inconvénient grave d'étendre démesurément la matière de l'abus de droit, dans la mesure où l'administration se croira obligée de mettre en œuvre une procédure lourde dès que l'amorce d'un contrat montrera le coin de son oreille dans un dossier ».

¹ Cf. concl. N. CHAHID-NOURAI sous CE, 9 nov. 1990, Dr. fisc. 1990, n. 51, comm. 2388.

² Cf. concl. sous CE, 21 juill. 1989, préc.

³ Une telle solution était en vigueur sous l'empire de l'article 156 quinquies de la loi de 1941. Cf. Concl. sous CE, 21 juill. 1989, préc.

L'influence de la loi Aicardi. Cependant, l'abus de droit rampant se présente sous un jour différent avec l'entrée en vigueur de la loi Aicardi. Comme nous l'avons déjà souligné, celle-ci donne au contribuable la possibilité de demander la saisine du comité consultatif. Dès lors, une procédure de redressement fondée sur l'abus de droit n'a pas été régulière si l'intéressé a été privé de cette faculté légale. Dans certains cas, au surplus, le visa de l'inspecteur principal n'aura pas été apposé sur la notification de redressement.

On pouvait se demander à quelle analyse juridique le juge allait se livrer lorsqu'il serait confronté à ce cas de figure.

La Cour d'appel administrative de Nancy, dans un arrêt du 18 février 1993 a tiré de l'existence d'un abus de droit implicitement invoqué par l'administration des conséquences favorables au contribuable. Elle a en effet jugé que, faute pour le contribuable d'avoir été mis en mesure de saisir le comité consultatif, l'acte qu'il avait passé demeurerait opposable à l'administration ¹. Une telle solution avait de solides antécédents² et a été récemment confirmée ³.

Toutefois, pour que cette solution soit retenue par le juge, il est nécessaire que le contribuable conteste la régularité de la procédure d'imposition. En effet, le juge, comme il convient de le démontrer, ne peut pas soulever d'office ce vice de procédure.

Attitude du juge. La question a été posée de savoir si le juge doit alors soulever d'office l'abus de droit ? Mme LIEBERT-CHAMPAGNE apporte dans ses conclusions, sous l'arrêt du 21 juillet 1989, une réponse négative à cette question, conforme à la jurisprudence résultant notamment d'un arrêt du 2 décembre 1988 , selon lequel les moyens relatifs à la procédure d'imposition n'étant pas d'ordre public, le juge n'a pas à les évoquer d'office. Elle y indique « qu'il ne s'agit pas de soulever d'office un moyen de procédure mais seulement de replacer le débat dans le cadre juridique où l'Administration « *de facto* » s'est placée ».

Le juge ne peut donc pas soulever d'office le vice de procédure que constitue, le cas échéant, l'absence de visa d'un inspecteur principal ou le fait que le contribuable n'ait pas été avisé de

¹ CAA Nancy 18 février 1993, n. 91-366 : SARL *Euromat*, Dr. fisc. 1993, n°49, comm. 2377 ; RJF 1993, n°6, p. 522.

² CE 24 février 1982, n°18.276, RFF 4/82, n° 406 ; CE Sect. 5 nov. 1955, n°22.322, Dr. fisc. 1956, n° 1, p. 5 (sous l'empire de la législation antérieure).

³ CAA Nancy, 17 déc. 1998, n°95-259, SA *Cogedac*, Dr. fisc. 1999, n°39, comm. 717.

la possibilité de demander la saisine du comité. C'est ce qui justifie, comme nous l'avons souligné ci-dessus, que le contribuable doive contester la régularité de la procédure d'imposition pour que le redressement soit déclaré irrégulier.

En revanche, le juge doit constater d'office que l'Administration s'est placée implicitement sur le terrain de l'abus de droit, pour en tirer les conséquences sur la charge de la preuve. Dans cette hypothèse, l'abus de droit implicite aura seulement pour effet de mettre la preuve du bien-fondé du redressement à la charge de l'Administration comme l'a récemment affirmé un arrêt de la Cour administrative de Nancy du 10 juin 1999 ¹.

Par conséquent, en cas de recours implicite de l'Administration à la notion d'abus de droit, les conséquences diffèrent en fonction de la requête du contribuable :

- si le contribuable ne conteste pas la régularité de la procédure d'imposition, le juge soulèvera d'office l'abus de droit mais nullement le vice de procédure et cela n'aura d'influence que sur la dévolution de la charge de la preuve,
- si le contribuable conteste la régularité de la procédure d'imposition, l'abus de droit implicite aura une conséquence beaucoup plus brutale dans la mesure où elle entraînera la décharge des impositions régulièrement établies.

Conclusion. Une telle jurisprudence rend encore plus aiguë la question de savoir si un redressement entre ou non dans le champ d'application de l'abus de droit. Compte tenu de l'incertitude des frontières de l'abus de droit, les contribuables ont intérêt à faire valoir largement que les redressements dont ils font l'objet, se trouvent dans le champ de l'abus de droit alors que la procédure spécifique à cette base légale n'a pas été suivie.

Comme le conseille N. CHAHID-NOURAI ² : « si vous faites l'objet d'un redressement qui met en cause la réalité des opérations auxquelles vous vous êtes livrés, examinez si le

¹ CAA Nancy, 2^{ème} ch., 10 juin 1999, n°95-982, *M. Tanguy*, Dr. fisc. 2000, n°26, comm. 544 ; voir également CAA Nancy, 31 juillet 1997, n°94-705, *Sté Duval-Manuel*, RJF 1/98 n°31.

² N. CHAHID-NOURAI, Abus de droit : les nouvelles conséquences de l'abus de droit implicite : BGFE, mai 1993, p. 1.

redressement, par ses motifs, n'entre pas dans le champ de l'abus de droit. Si vous pensez qu'il y entre, attendez la mise en recouvrement de l'impôt et l'épuisement du délai de reprise pour invoquer l'irrégularité de la procédure suivie, puisque vous n'avez pas été mis en mesure de demander la saisine du comité consultatif ».

Toutefois, ce moyen de riposte du contribuable n'est pas sans limite : le contribuable qui obtient satisfaction sur le terrain de l'abus de droit peut néanmoins perdre si l'administration est en mesure de fonder le redressement sur une autre base légale.

En effet, comme cela avait déjà été souligné par le Président FOUQUET dans les conclusions sur une affaire « Ets Dyant »¹, « les mêmes situations peuvent parfois être constitutives à la fois d'un acte anormal de gestion et de l'abus de droit ».

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 29 décembre 1999 a eu l'occasion de préciser cette limite de la jurisprudence Bendjador.

En l'espèce, l'administration aurait pu se placer sur le terrain de l'abus de droit, la situation pouvant relever du champ d'application de cette procédure, mais elle avait invoqué l'anormalité de l'acte de gestion. La Cour d'appel de Nancy, dans son arrêt du 12 mars 1998, avait jugé que l'administration invoquait implicitement mais nécessairement les dispositions de l'article L. 64 du LPF sans respecter la procédure prévue en pareil cas.

Comme le souligne le commissaire du gouvernement COURTIAL dans ses conclusions, « l'erreur de droit commise par la Cour est de s'être placée sur le terrain de l'abus de droit rampant sans avoir recherché si l'administration était fondée à se prévaloir, pour fonder les redressements litigieux, du caractère anormal de l'acte de gestion en cause ».

L'abus de droit, qui était une arme de l'administration contre les contribuables, peut dans une certaine mesure, devenir une arme des contribuables, une arme contentieuse des contribuables contre l'administration.

Intrinsèquement, la procédure de répression des abus de droit connaît, ainsi que nous venons de le démontrer, des limites importantes.

Par ailleurs, le critère du but exclusivement fiscal, qui fait toute la force de la procédure pour lutter contre l'optimisation fiscale, est appliqué de manière prudente par les juges.

¹ CE, 3 juin 1992, n° 73.236, Dr. fisc.1992, n°46, comm. 2151.

Chapitre 2 : Les limites liées à la nécessité d'un but exclusivement fiscal : les exigences croissantes du juge

Le critère du but exclusivement fiscal du montage, comme nous l'avons précédemment démontré, ne figure pas dans l'article L.64 du LPF, mais résulte de la jurisprudence. Il en a résulté inévitablement un élargissement de la notion d'abus de droit.

Néanmoins, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation ont une approche très mesurée, très prudente de l'application de ce critère. Concernant les entreprises, cette affirmation se vérifie particulièrement lorsque l'on observe les opérations de restructuration de sociétés, qui constitueront par conséquent la trame de notre étude ¹.

En la matière, un arrêt très remarqué a été rendu par la Cour de cassation en 1996 ². Pour mesurer pleinement les implications qui en résultent, il convient de le replacer une évolution jurisprudentielle plus générale ³.

¹ La même remarque peut être faite en matière de choix effectué par l'entreprise quant à son mode financement. L'Administration considérerait par exemple que la décision de gestion qui consiste à privilégier l'endettement plutôt que les fonds propres, afin d'améliorer la rentabilité des capitaux investis par les actionnaires, constitue un acte exclusivement fiscal relevant de l'abus de droit, car il déduit le bénéfice imposable de l'entreprise. Le Tribunal administratif de Paris (TA Paris, 29 octobre 1998, *Sté Van Ommeren Tankers*, RJF 4/99, n°344) a au contraire estimé qu'une telle décision relève de la gestion de l'entreprise, domaine dans lequel l'Administration n'a pas à s'immiscer.

² Com., 10 décembre 1996, n°94-20070, *Sté RMC France*, Dr. fisc. 1997, n°17, comm. 471, obs. P. DIBOUT ; RD bancaire et bourse, janv.-févr. 1997, n°59 ; JCP, E, 1997, n°10, II, 923, note H. HOVASSE ; Rev. Sociétés 1997, p. 589, note KORNPROBST.

³ Cette étude nous obligera par conséquent à bouleverser quelque peu les limites temporelles fixées par le sujet.

En examinant cette jurisprudence, d'intéressantes analyses s'en dégagent.

Pour les mettre en lumière, il est nécessaire, d'abord, d'illustrer cette application jurisprudentielle nuancée du critère du but exclusivement fiscal (**section 1**), et ensuite de dégager les apports de cette jurisprudence (**section 2**).

Section 1 : L'application nuancée de la notion de fraude à la loi **par la jurisprudence**

L'extension du champ d'application résulte, nous l'avons dit, de l'arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981.

En étudiant la jurisprudence postérieure à cette décision, on peut s'apercevoir que les juges ont une volonté manifeste de ne pas user trop facilement de cette procédure pour sanctionner ceux qui tentent de minimiser leur charge fiscale.

Cette attitude des juges passe par une utilisation mesurée du critère fondé sur la volonté fiscale exclusive du contribuable, notamment en matière de restructurations de sociétés.

Ainsi, depuis une quinzaine d'années, on peut remarquer un « desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises »¹.

Il est possible d'illustrer cette affirmation en retraçant l'évolution jurisprudentielle qui a reconnu la licéité de certaines techniques d'optimisation, particulièrement en matière de fusions (§1), et en matière de cessions de droit sociaux (§2).

§1 : En matière de fusions

Touchant aux structures et à la substance même des sociétés, les fusions sont souvent perçues comme des opérations difficiles et pour le moins délicates à mettre en œuvre.

Un des risques qui pèse sur les auteurs d'une fusion est celui d'abus de droit.

¹ Dans ce sens : P. SERLOOTEN, La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement aux restructurations d'entreprises, Dr. fisc 1998, n°14, p. 454.

Ce risque, qu'il concerne le sens de la fusion (**A**) ou le délai pour y procéder (**B**), paraît aujourd'hui limité.

A. Le choix du sens de la fusion

Concernant la fusion absorption, il est possible de remarquer que la loi sur les sociétés commerciales comme le droit fiscal ne précisent nullement quelle société a vocation à être la société absorbante et quelle société est appelée à disparaître. Les entreprises doivent alors déterminer dans quel sens va s'opérer la fusion.

Les critères à prendre en considération sont très variables : ils sont à la fois économiques, juridiques et fiscaux.

Lorsque l'opération répond avant tout à des préoccupations techniques, dans le cadre d'une restructuration à l'intérieur d'un groupe, le choix sera déterminé en fonction du coût de l'opération, et notamment au regard du paramètre fiscal.

Fiscalement, le sens dans lequel la fusion est réalisée revêt une importance essentielle au regard des reports déficitaires dès lors que les déficits subis par la société absorbée avant l'opération ne sont, en principe, pas imputables sur les bénéfices de la société absorbante, alors que les déficits de la société absorbante restent en règle générale reportables.

La question se pose donc de savoir si les entreprises peuvent définir librement laquelle des sociétés concernées aura la qualité d'absorbante et si, en particulier, l'absorption d'une société bénéficiaire par une société déficitaire (fusion « à l'envers ») peut être réalisée sans risque.

L'Administration fiscale a trouvé dans le choix du sens de la fusion à l'envers un terrain d'application de la notion d'abus de droit, considérant que le choix apparaissait dicté par le seul but de permettre un report des déficits et donc que le sens de la fusion ne se justifiait que par des considérations purement fiscales.

Mais le Conseil d'Etat, amené à se prononcer sur une fusion réalisée entre deux sociétés sœurs d'un groupe qui exerçaient la même activité, la société déficitaire ayant agi en qualité d'absorbante, a au contraire écarté l'abus de droit et jugé que le droit au report des déficits

pouvait en conséquence être maintenu, dès lors que l'opération n'avait pas un caractère fictif et répondait à un intérêt économique, d'ailleurs reconnu par l'Administration ¹.

Cette analyse est de nature à limiter les risques encourus par les entreprises dès lors que, d'une manière générale, la réalisation d'une fusion repose sur des motivations d'ordre économique qui peuvent être établies sans difficulté.

Dès lors, les risques d'abus de droit en cas de fusion « à l'envers » paraissent restreints, même si l'Administration a indiqué qu'elle ne s'estimait pas liée par l'arrêt *Auriège* et qu'elle se réservait la possibilité d'invoquer l'abus de droit en cas de manœuvres manifestement abusives ².

B. Les fusions et le facteur temps : les fusions-rapides

L'opération qualifiée « d'acquisition-fusion rapide » consiste, pour un holding, à acquérir des actions d'une société-cible en procédant par endettement. Le financement de cet achat suppose qu'un crédit soit consenti à la société holding par des partenaires financiers. Il peut être procédé au remboursement de cet emprunt par la remontée de dividendes de la société-cible à sa mère.

Mais encore plus avantageux que le L.B.O. classique (*Leverage buy out*, ou effet de levier) est l'opération consistant à fusionner la société holding et la société-cible. Ainsi, le rachat des titres de la société cible est financé par la nouvelle société fusionnée.

Dès lors, on peut se demander si cette absorption rapide de la société-cible n'a pas pour effet de mettre en lumière, compte tenu de la rapidité de l'opération de fusion, des arrière-pensées fiscales. A priori judicieux, le montage deviendrait suspect, ses concepteurs ayant franchi le cap séparant l'habilité fiscale permise de l'habilité fiscale prohibée.

Toutefois, il est d'une part difficilement soutenable de considérer qu'une opération de fusion n'a pour but que d'éluder l'impôt puisque celle-ci se traduit toujours par une rationalisation des structures, et d'autre part la jurisprudence paraît permissive.

¹ CE, 21 mars 1986, n°53002, *Auriège*, RJF 5/86, p. 298.

² Comité fiscal de la Mission d'organisation administrative, séance du 31 janvier 1994, Dr. fisc. 1995, n°7, p. 332.

En effet, la Cour administrative de Lyon dans un arrêt du 26 mai 1992 a vivifié l'optimisme des partisans de la fusion rapide en considérant qu'une telle opération ne peut être constitutive d'un abus de droit ¹.

Il ne faut toutefois pas exagérer la portée de ce dernier arrêt, car le holding en l'espèce avait eu pendant huit mois une activité réelle et sa situation n'est donc pas exactement comparable à celle d'un holding pur créé pour disparaître immédiatement dans le cadre d'une véritable fusion-rapide ².

Un doute peut donc subsister, mais l'abus de droit constitue un risque évitable à condition de réaliser l'opération avec prudence.

La jurisprudence a donc montré qu'une certaine habileté fiscale est permise en matière de fusion.

§2 : En matière de cessions de droits sociaux

Les cessions de droit sociaux ont fait l'objet, au cours des vingt dernières années, d'une attention particulière de la part de l'Administration qui a souvent tenté de les remettre en cause sur le fondement de l'abus de droit.

L'Administration s'est tout d'abord penchée sur les **cessions massives de droit sociaux**. L'habileté consiste à « déguiser » une cession de fonds de commerce ou d'immeubles sous l'apparence d'une cession de droit sociaux. Afin de lutter contre ce procédé, la jurisprudence et la doctrine traditionnelle taxaient, dans certains cas, la cession de droit sociaux comme s'il y avait eu cession du bien représenté par les droits. En cas de cession totale et simultanée de toutes les actions ou parts à des nouveaux associés, voire à un seul, l'Administration requalifiait la cession de droits sociaux en cession de l'entreprise, lorsqu'elle considérait que

¹ CAA Lyon, 26 mai 1992, *Société Régie Immobilière de Villeurbanne*, Dr. fisc. 1993, n°8, comm. 396 ; RJF 10/92, p. 836.

² En ce sens M. CHADEFEAUX, La régularité fiscale d'une opération de LBO suivie de l'absorption rapide de la cible par la société holding, Dr. fisc. 1993, n°8, p. 377. Voir également J.-P. BERTEL, La « fusion-rapide », Droit & patrimoine, juin 1994, p. 25.

l'apparente cession de tous les droits individuels recouvrait, en réalité, la transmission concertée des biens ayant composé l'actif social ¹.

Cependant, la Cour de cassation a, par le célèbre arrêt *Beauvallet*, censuré cette doctrine en jugeant que le changement d'associé ne peut pas, en tant que tel, être considéré comme mettant fin à l'être social de telle sorte que la cession opérant ce changement ne peut jamais être considérée comme portant sur l'actif social ².

Cette position a été entérinée par l'Administration fiscale et par la suite, dans l'application de cette solution, elle est allée plus loin en l'appliquant même dans le cas où la cession de droits sociaux est suivie de la disparition de la société.

Cette solution, jugée sur le terrain de la simulation, a ouvert la voie à la validation par la jurisprudence, sur le terrain également de la fraude à la loi, à la fois des cessions de droits sociaux représentatifs d'une branche d'activité (**A**), et des cessions de droits sociaux précédées de la transformation de la forme sociale de l'entreprise (**B**).

A. Cession de droits sociaux et filialisation d'une branche d'activité

Si une société décide de se séparer de l'une de ses branches d'activité, le choix de la manière de procéder peut être lourd de conséquence. En effet, la fiscalité applicable en cas de cession directe est dissuasive tant pour la société cédante (régime des plus-values sur cessions d'immobilisations) que pour la société cessionnaire (lourds droits d'enregistrement frappant les mutations de fonds de commerce).

D'où l'idée de filialiser cette branche d'activité à la faveur d'un apport partiel d'actif, puis de céder les droits correspondants. L'apport partiel d'actif consiste pour une société à faire apport d'une partie de ses actifs à une autre société, soit créée pour l'occasion, soit déjà existante. Sous réserve d'en respecter les conditions d'accès, cette opération est soumise à un régime de faveur qui concerne à la fois l'impôt sur les sociétés, les droits d'enregistrement et l'impôt de distribution.

¹ Instr. 3 mars 1981, BODGI 7 H-2-81, Dr. fisc. 1981, n°14, ID et E 6869.

² Com., 7 mars 1984, *Beauvallet*, Dr. fisc. 1984, n°26, comm. 1293 ; JCP 1984, éd. CI, II, 14353, note DAVID.

Mais cette restructuration *in extremis* ne risque-t-elle pas de tomber sous le coup de l'abus de droit si l'Administration apporte la preuve qu'elle ne répond qu'à des considérations d'ordre fiscal ?

Une fois encore, la jurisprudence a rendu une solution rassurante pour les praticiens.

Dans cette affaire, une société (la société Saphymo Stel), avait fait apport de sa branche d'activité de traitement de surface à la société CFTS, société du même groupe, et reçu en échange 10.000 titres en rémunérations de son apport.

Six mois après, la société Saphymo Stel céda 8.000 de ses titres à la société FEREELEC, 1.000 encore six mois plus tard, les 1.000 autres étant rachetés par la société CFTS elle-même.

Dix-huit mois après l'apport partiel d'actif, la société FEREELEC était absorbée par la mère.

Dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, l'Administration requalifia l'apport partiel d'actif en cession à titre onéreux.

Le tribunal de grande instance de Paris accueillit le grief, mais son jugement fut cassé par la Cour de cassation dans un arrêt du 21 avril 1992 ¹.

Pour justifier sa décision, la Cour a d'abord écarté l'abus de droit par simulation. Il ne pouvait en être autrement car les sociétés en présence étaient de véritables sociétés et les actes qu'elles ont passé entre elles étaient réels.

En outre, comme nous l'avons montré précédemment, depuis l'arrêt Beauvallet, il n'est plus question de prétendre qu'une cession massive de droits sociaux déguise en réalité une cession de l'actif social.

Mais la Cour, et ce point est plus intéressant, a également écarté l'abus de droit par fraude à la loi. Il ne fait aucun doute que le montage mis en place avait pour but de réaliser une économie des droits de mutation. Cependant, pour la Cour :

« il ne résulte pas des motifs du jugement que ces opérations ne pouvaient être regardées comme ayant pour seul but d'éluder l'impôt qui leur était légalement applicable ».

¹ Com., 21 avril 1992, *Saphymo Stel*, RJF 7/92, p. 654 ; Dr. sociétés septembre 1992, p 1, note M. DESLANDES.

La Cour, par cet arrêt, a clairement réaffirmé qu'emprunter des voies juridiques détournées pour des raisons fiscales relève de la simple habileté fiscale.

Elle a également de ce fait limité encore un peu plus l'utilisation du critère du but exclusivement fiscal, comme elle allait également le faire concernant la cession de droits sociaux précédée d'une transformation de la forme sociale.

B. Cession de droits sociaux et transformation de société

Il s'agit ici d'une hypothèse assez proche de celle des cessions massives.

La transformation d'une société avant la cession de ses titres présente un intérêt fiscal évident. Les cessions de parts de SARL supportent un droit de 4,80%, alors que celles d'actions supportent un droit de 1% plafonné à 20.000 francs par mutation, ou même échappent à toute taxation à défaut d'acte les constatant dans le cas de cessions d'actions de sociétés cotées ¹.

Avant la loi du 30 décembre 1998, toute cession d'action non constatée par un acte ne subissait pas de taxation.

Dès lors, la transformation d'une SARL en société anonyme préalablement à une cession massive d'actions, ou par ailleurs, la situation inverse très rarement rencontrée d'une cession d'actions suivie de la transformation d'une société anonyme en SARL, présente un intérêt fiscal certain.

L'Administration s'estimait alors en droit d'utiliser la procédure de répression des abus de droit pour faire obstacle à cette technique d'optimisation fiscale.

Selon elle en effet :

« on aperçoit mal l'intérêt pour les associés d'une SARL qui vont céder leurs parts de modifier la forme juridique de la société avant la cession des titres. Par contre, les motifs de cette transformation peuvent exister chez les acquéreurs qui souhaitent par exemple procéder à l'intégration de l'entreprise à un groupe ou faire un appel plus commode à l'épargne. Dans ces conditions, le changement de forme juridique devrait se produire en bonne logique à l'initiative des nouveaux associés après l'achat des parts. Aussi bien, s'il s'avérait dans l'hypothèse citée que la transformation en société anonyme de la SARL dont les titres doivent être cédés, répond à titre principal, en intervenant avant la cession, non à des préoccupations d'ordre économiques mais au souci d'éluder le droit de 4,80% (...), l'Administration pourrait

redonner à la cession concernée sa véritable portée et réclamer en conséquence le paiement du droit de 4,80% et les pénalités à l'abus de droit »².

Cependant, les tribunaux n'ont jamais suivi cette position de l'Administration fiscale. Deux décisions illustrent cette attitude des juges.

La première est un jugement du Tribunal de grande instance de Paris, en date du 14 mai 1992 qui avait jugé que, pour soumettre au droit de 4,80%, sur le fondement de l'abus de droit, l'acquéreur de la totalité des actions d'une société anonyme issue depuis peu de la transformation d'une SARL, il ne suffisait pas que l'Administration établisse le caractère frauduleux de la transformation, il lui fallait également prouver l'indivisibilité de l'opération cession/transformation³. Il est ainsi établi que l'opération en cause ne constitue pas en soi, un abus de droit. En l'espèce, il est à noter qu'alors que la société existait depuis plus de quinze ans sous forme de SARL, elle ne s'est transformée en société anonyme que dix mois avant la cession litigieuse. Malgré la brièveté de ce délai, le tribunal a refusé de voir dans cette opération un abus de droit, considérant que l'Administration n'avait pas fait la preuve de l'exclusivité de l'objet fiscal.

Dans un arrêt de principe, la Cour de cassation est allée plus loin.

En l'espèce, une SARL avait été transformée en société anonyme dont le capital avait été augmenté par apport en numéraire d'une autre société à laquelle les anciens associés avaient ensuite cédé leurs actions. Les services fiscaux avaient notifié à la société cessionnaire des actions un redressement pour abus de droit et mis en recouvrement le droit de 4,80%. Le TGI saisi du litige avait confirmé le redressement, en estimant que la transformation avait pour seul intérêt de diminuer le montant des droits, ce qui constituait bien un abus de droit par fraude à la loi.

La Cour de cassation a cassé ce jugement en estimant que la transformation régulière d'une SARL en société anonyme, suivie de la cession des titres constituaient deux opérations nécessairement distinctes rendant impossible toute requalification en abus de droit⁴.

¹ Loi 98-1266 du 30 décembre 1998.

² Note DGI, 30 décembre 1981, Dr. fisc. 1982, n°4, E 7 160.

³ TGI Paris, 14 mai 1992, *Sté Kodak-Pathé*, Dr. fisc. 1992, n°41, p. 1580, note COZIAN ; Dr. sociétés 1992, n°240, note DESLANDES.

⁴ Com., 10 décembre 1996, préc.

Transformer au bon moment une société afin de bénéficier d'un meilleur régime fiscal constitue par conséquent un exercice de saine habileté fiscale et non un répréhensible délit d'abus de droit (sous la réserve, expressément mentionnée par la Cour, que la société ne revienne pas ensuite à sa forme antérieure).

Il apparaît donc que là encore, le critère du but exclusivement fiscal de l'opération n'a été, comme dans tous les cas de figure que nous venons d'exposer, d'aucun recours pour l'Administration dans sa démonstration d'un éventuel abus de droit, la Cour ayant précisé que la transformation en question entraînait des « effets multiples ».

Cette dernière remarque traduit l'un des grands apports de l'évolution jurisprudentielle que nous venons d'évoquer et qu'il convient maintenant d'examiner.

Section 2 : La portée de cette évolution jurisprudentielle

En observant l'application de la notion d'abus de droit faite par les juges, il est possible de dégager deux apports principaux, concernant d'une part ses fondements, qui montrent l'influence importante du droit des sociétés (§1), et d'autre part son incidence sur la notion même d'abus de droit (§2).

§1 : L'influence du droit des sociétés

Il est très intéressant de remarquer que l'évolution décrite précédemment s'est réalisée par un recours aux grands principes, non seulement du droit fiscal, mais également du droit privé et principalement du droit des sociétés.

La question pourrait alors se poser en ces termes : l'Administration est-elle en droit, pour justifier un redressement, de s'affranchir des règles et concepts du droit des sociétés, pour faire prévaloir les dispositions de l'article L.64 du LPF ?

Concernant la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit, la réponse paraît être négative. En effet, en examinant la jurisprudence, il est possible de remarquer que les juges, pour écarter l'abus de droit, ont visé à de nombreuses reprises les textes relatifs au droit des sociétés, en en faisant une application conforme à leur interprétation et à leur jurisprudence.

Dans cette démarche, le raisonnement des juges s'est très souvent articulé autour des principes directeurs du droit des sociétés. La jurisprudence a notamment affirmé le maintien de la personnalité morale en cas de transformation régulière d'une société (A) et reconnu l'autonomie patrimoniale et l'indépendance juridique des sociétés (B).

A. L'affirmation du maintien de la personnalité morale en cas de transformation régulière d'une société

Le problème se pose en ces termes. Une transformation sans création d'un être moral nouveau est sans incidence fiscale, à condition toutefois de ne pas s'accompagner d'un changement de régime fiscal : seul un droit fixe de 500 francs sera perçu sur le procès-verbal de délibération consignant le changement de forme. Une transformation avec création d'un être moral nouveau entraîne la perception des droits de dissolution et de constitution du nouvel être moral, tant au niveau des droits d'enregistrement que des impôts directs. Le coût fiscal d'une transformation peut donc se révéler déterminant, selon qu'il y a ou non création d'un être moral nouveau.

Or, les conditions retenues pour qu'une transformation engendre création d'un être moral nouveau ont été source d'une certaine divergence entre l'interprétation de l'Administration fiscale et celle du droit des sociétés.

En effet, selon l'article 1844-3 du Code civil : « La transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire ».

De son côté, l'Administration a longtemps adopté une position plus restrictive. Elle exigeait en outre en matière de droit d'enregistrement, pour que la société transformée conserve sa personnalité morale et fiscale, que cette transformation « ne s'accompagne pas de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même »^{1 2}. A défaut, l'Administration pouvait prétendre que la transformation déguisait en réalité une dissolution de la société ancienne, suivie de la création d'une société nouvelle.

Autrement dit, il y avait une notion fiscale de l'être moral nouveau, distincte de celle qui avait cours en droit des sociétés.

A cet égard, l'Administration considérait généralement que le changement d'objet social, ou simplement d'activité ainsi que le changement complet des associés ou une augmentation de capital pouvaient entraîner la création d'une nouvelle personne morale.

Cette question était à la base d'un arrêt important de la Cour de cassation en date du 7 mars 1984 : « Le Joncour »³.

Dans cette affaire, le Tribunal de Brest avait conclu à la création d'un être moral nouveau, en présence d'une transformation en société civile d'une société en commandite simple, accompagnée d'une mutation partielle du capital social, de l'abandon de son objet primitif, de sa forme et de sa nature commerciale initiale, la société étant ainsi « animée par un pacte social différent » ; la Chambre commerciale a cassé pour motif inexact en indiquant :

« Attendu qu'en se déterminant par ces motifs, alors que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme, qu'elle soit civile ou commerciale, n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, le tribunal a violé l'article 1844-3 du Code civil ».

Par conséquent, une transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme, quelle que soit l'ampleur des modifications opérées à cette occasion, n'entraîne pas la création d'un être moral nouveau. La règle posée sur le plan juridique vaut tout autant sur le plan fiscal.

¹ Instr. 7 H-341, n°1.

² Voir également Charles FREYRIA, La notion d'être moral nouveau dans la conception fiscale de la transformation des sociétés, Mélanges Hamel, Dalloz 1961, p. 309.

³ Com. 7 mars 1984, *Sté civile Le Joncour*, Dr. fisc. 1984, n°23-24, comm. 1182.

Comme le souligne P. SERLOOTEN, « ce n'est pas la transformation de société qui peut être considérée comme entraînant création d'une personne morale nouvelle, mais c'est le changement d'objet social ou d'activité qui accompagne la transformation ».

Il concluait ironiquement en ces termes, « Voilà une évolution de la dernière décennie qui éclaire d'un jour nouveau le serpent de mer, pour ne pas dire la tarte à la crème, de l'autonomie du droit fiscal »¹.

La jurisprudence a, par la suite, reconnu l'autonomie patrimoniale et l'indépendance juridique des sociétés.

B. La reconnaissance de l'autonomie patrimoniale et de l'indépendance juridique des sociétés

1. **L'autonomie patrimoniale.** L'Administration et la jurisprudence ont eu longtemps tendance à assimiler de façon presque mécanique cession de droit sociaux et vente des éléments composant l'actif social. La Cour de cassation n'hésitait pas à requalifier la cession de toutes les parts d'une société en une vente de l'actif social², méconnaissant gravement l'indépendance de la personne morale. De vives critiques ont été adressées à cette solution³ et la Cour de cassation a réagi en 1984 par l'arrêt Beauvallet.

Dans l'affaire Beauvallet, dont nous avons déjà parlé, les actionnaires d'une société anonyme en difficulté avaient cédé, en deux temps, la totalité de leurs titres à une société allemande et à certains de ses dirigeants ; le Tribunal de Melun avait estimé que cette opération avait entraîné la mutation des biens composant l'actif social. Le jugement a été cassé par la Cour dont l'arrêt fut rendu au double visa de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966 et de l'article 1649 quinquies B du CGI devenu depuis l'article L.64 du LPF.

La solution est fondée sur deux motifs issus du droit des sociétés : la société dont les titres ont été cédés n'a jamais cessé d'exister en tant que personne morale, et les cédants n'ont pas qualité pour disposer de l'actif social. En conséquence, l'opération invoquée comme réelle par l'Administration (cessions des actifs sociaux) ne peut être retenue. La solution fut par la suite confirmée dans un arrêt S.A. Otto-Lazar du 26 avril 1984⁴.

¹ P. SERLOOTEN, art. préc.

² Voir notamment Cass., req., 19 avril 1932, DP 1932, I, p. 125.

³ J. PAILLUSSEAU, La fiscalité de la cession de contrôle, D. 1984, chron., p. 207.

⁴ Com., 26 avril 1984, Dr. fisc. 1984, n°42, comm. 1814.

Par conséquent, quelle que soit la forme sociale de la société ¹, la cession massive des droits sociaux, même si elle se double de modifications importantes de la société, ne peut être assimilée par principe à une cession de l'actif social.

Il est donc clairement reconnu l'autonomie patrimoniale de la société. En effet, selon une règle classique du droit des sociétés, toute société dotée de la personnalité morale a un patrimoine propre, distinct de celui de ses associés. Comme le relève justement C. DAVID dans ses observations sous l'arrêt Beauvallet, « L'actif social n'appartient donc jamais aux associés, mais à la société personne morale distincte » ².

L'arrêt Beauvallet n'a fait que reconnaître ce principe en énonçant que la cession, même massive, des droits sociaux (propriété des associés) ne peut être considérée comme cession de l'actif social (propriété de la société personne morale).

La Cour a également reconnu l'indépendance juridique des sociétés.

2. L'indépendance juridique. Ce principe signifie qu'une société jouit de la personnalité morale et est, par conséquent, distincte de ses actionnaires.

Ce principe a été reconnu notamment par l'arrêt « Saphymo Stel » du 21 avril 1992 où la Cour de cassation a rappelé « que les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation et sont distinctes de leurs actionnaires ou porteurs de parts » ³.

Il a été réaffirmé récemment par l'arrêt « RMC France », en matière de transformation de société suivi de cessions de droits sociaux.

Pendant longtemps, l'Administration prétendait, pour taxer une cession d'actions au taux de 4,80% tarif des ventes de parts sociales, écarter, comme étant constitutive d'un abus de fraude à la loi, une cession d'actions précédée peu avant de la transformation en société anonyme d'une société auparavant constituée sous forme de SARL. Ceci avait de particulier qu'elle sanctionnait l'acquéreur des titres à raison d'une modification structurelle de la société décidée antérieurement par les organes sociaux. La seule proximité dans le temps de la

¹ Cette jurisprudence dégagée en matière de sociétés de capitaux a été ensuite étendue aux sociétés de personnes dans un arrêt Société SEDIF du 16 octobre 1984, Dr. fisc. 1984, n°9, comm. 476.

² Obs. C. DAVID sous Com., 7 mars 1984, préc.

³ Com. 21 avril 1992, *Saphymo Stel*, préc.

transformation et de la cession des actions laissait en quelque sorte présumer la participation délibérée de l'acquéreur à un montage fondé sur l'association des deux opérations. Pour ce faire, l'Administration se justifiait en ayant recours à la notion « d'opération complexe et indivisible » englobant la transformation et la cession. Dans l'affaire « Société Kodak-Pathé », le Tribunal de grande instance de Paris n'avait pas écarté le principe même de cette notion ¹.

Cependant, avec l'arrêt « RMC France », c'est le principe même de cette thèse qui a volé en éclat en soulignant que la transformation régulière et effective d'une SARL en société anonyme, « décidée par les associés à la majorité requise pour la modification des statuts (...) est une opération nécessairement distincte de la cession ultérieure des actions par les associés individuellement ».

Comme le soulignait M. COZIAN avant que cet arrêt ne soit rendu : « la transformation résulte d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire, donc d'une décision collective de caractère statutaire ; la cession résulte d'une décision personnelle des associés ; les deux qualités ne se confondent pas » ².

En effet, c'est en des qualités différentes que les associés peuvent participer aux deux opérations dont l'amalgame est juridiquement impossible, quel que soit le délai qui les a séparées.

Jouissant de la personnalité morale depuis son immatriculation, la société demeure distincte de ses porteurs de parts ou actionnaires. Dans la mesure où la transformation est régulière et effective, c'est-à-dire non fictive, en vertu d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire prise à la majorité des associés, cette opération est imputable à la personne morale par décision de ses organes sociaux et non pas individuellement aux associés ³.

Il apparaît donc indéniablement que le droit des sociétés joue, pour reprendre l'expression de G. TIXIER et I. ANSELIN ⁴, « un rôle d'arbitre » pour départager les entreprises qui souhaitent choisir la voie fiscale la moins imposée, et l'Administration qui tente de remettre en cause ces techniques d'optimisation fiscale.

¹ TGI Paris, 14 mai 1992, préc.

² M. COZIAN, Transformation de société et abus de droit, BF 5/92, p. 321.

³ Dans le même sens P. DIBOUT, obs. sous Com. 10 décembre 1996, préc.

⁴ G. TIXIER et I. ANSELIN, note sous Com. 10 décembre 1996, D.1997, II, p. 169.

En continuant l'analyse de la jurisprudence, on peut se demander également si la notion même d'abus de droit n'a pas été bouleversée et si l'on assiste pas à un recadrage du champ d'application de la procédure des abus de droit.

§2 : Vers un recadrage du champ d'application de la procédure des abus de droit ?

L'évolution jurisprudentielle décrite ne concerne-t-elle pas également la notion même d'abus de droit ? La question est essentiellement posée par l'arrêt « RMC France » de 1996.

En effet, ainsi que nous l'avons montré dans la première partie, le Conseil d'Etat et à sa suite la Cour de cassation ont étendu le domaine de l'abus de droit afin d'atteindre, outre les actes fictifs, « les actes qui n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder 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 »¹. Par conséquent, les juges du fond ne peuvent, d'une manière générale, admettre l'abus de droit au titre d'une opération non fictive qu'en constatant l'absence de tout autre motif qu'un but fiscal réellement exclusif. Dès lors que les parties ont poursuivi un but extra-fiscal (économique, financier, familial, etc.), le reproche d'abus de droit ne peut être retenu.

En d'autres termes, jusqu'à l'arrêt « RMC France », la sanction de l'abus de droit ne pouvait être écartée que sur la justification des motivations extra-fiscales de l'opération.

Or, par son arrêt du 10 décembre 1996, la Cour décide que la recherche des motivations extra-fiscales n'est même plus nécessaire lorsque, par sa nature même, l'opération critiquée par l'Administration, et qui est régulière et effective, produit des « effets multiples ».

Autrement dit, à partir du moment où l'opération litigieuse est complexe, et produit, à côté de ses effets fiscaux, des conséquences autres, l'abus de droit ne peut être invoqué par l'Administration.

Comme le souligne P. DIBOUT, « l'approche ainsi exprimée par la Cour de cassation porte un rude coup à l'autonomie du critère du but exclusivement fiscal dont le champ d'application

¹ CE, Plén., 10 juin 1981, préc.

se trouve réduit théoriquement, pour qualifier l'abus de droit, à l'opération réelle comportant, sans autre justification ni conséquence, un effet unique d'ordre fiscal en faveur de l'une au moins des parties à l'acte »¹.

Par conséquent, selon cette approche, et compte tenu du fait que la plupart des opérations, surtout en matière de restructuration de sociétés, sont complexes, le domaine de l'abus de droit paraît ainsi limité à ce qu'il était à l'origine, c'est-à-dire à la simulation².

Cette analyse de l'arrêt « RMC France » n'est toutefois pas partagée par toute la doctrine. Notamment, pour P. Durand « on ne peut penser que le juge ait voulu priver la loi de la quasi-totalité de sa portée »³. Pour d'autres auteurs, cette restriction ne concernerait que les droits d'enregistrement⁴.

On peut tout de même s'interroger sur les éventuelles conséquences qu'engendrerait un tel recadrage de la notion même d'abus de droit.

Il est incontestable que l'arrêt « RMC France » apporte une sécurité juridique accrue qui devrait donner aux praticiens plus de sérénité pour réaliser certains montages⁵.

Toutefois, ainsi que le précise E. KORNPROBST, « il faut être conscient qu'en cantonnant trop étroitement le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit, on ne rend pas service aux contribuables dans la mesure où cela revient à réduire d'autant les garanties de procédure que la loi du 8 juillet 1987 leur a reconnues »⁶.

En tout état de cause, au regard de l'évolution jurisprudentielle que nous avons décrite, la jurisprudence semble aller vers toujours plus de prudence dans l'application du critère du but exclusivement fiscal, réduisant par la même l'efficacité de la procédure.

¹ P. DIBOUT, obs. préc.

² Dans ce sens P. SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 1999, p. 25.

³ P. DURAND, L'abus de droit, une notion en crise ?, Rev. adm., 1997, n°297, p. 292.

⁴ C. DAVID, Transformation de sociétés et droit fiscal, Mélanges Jeantin, Dalloz 1999, p. 229.

⁵ Dans ce sens H. HOVASSE, note sous Com. 10 décembre 1996, préc. ; voir également, J.-Cl. PAROT, Abus de droit. Opérations sur capital. Pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la Cour de cassation, Dr. fisc. 1998, n°6, p.186.

⁶ E. KORNPROBST, note sous Com. 10 décembre 1996, préc.

CONCLUSION

Aux vues de cette étude, il apparaît que si la procédure de répression des abus de droit peut constituer une épée de Damoclès suspendue au-dessus de la tête des contribuables, elle ne constitue pas pour autant un instrument infaillible de lutte contre l'optimisation fiscale.

Ainsi, les développements de la première partie ont montré comment, par une évolution jurisprudentielle audacieuse, l'Administration s'est vue dotée d'un moyen de combattre les montages qui se situent à la frontière entre l'habileté fiscale et de l'abus de droit, à conditions toutefois de respecter les garanties procédurales indispensables pour la protection des contribuables

La seconde partie a été l'occasion d'examiner les limites du dispositif. L'étude des questions abordées a en effet permis de vérifier l'évolution récente de la jurisprudence (et parfois de la

doctrine administrative ¹⁾ de plus en plus favorable à une souplesse fiscale inaugurée il y a une quinzaine d'années (par la jurisprudence Beauvallet). Cette attitude prudente des juges dans l'application de cette procédure est indiscutablement de nature à apporter plus de sécurité juridique pour les entreprises et leur conseil, notamment en ce qui concerne les restructurations de sociétés.

Il est intéressant de noter que ces évolutions, extensive puis restrictive, de la notion d'abus de droit ont été l'œuvre de la jurisprudence qui prouve, à cette occasion, le rôle important qu'est le sien en droit fiscal. En effet, si la jurisprudence a en droit fiscal la même portée que dans les autres branches du droit, l'histoire en a démontré la fonction créatrice.

Enfin, il convient de replacer cette évolution dans le contexte plus global qui est celui, selon la formule de P. SERLOOTEN, de « la modernisation du droit fiscal des affaires » ²⁾.

Le droit fiscal évolue en effet de façon significative. Parallèlement au phénomène que nous avons décrit, la jurisprudence, dans d'autres domaines, et la loi, permettent aux entreprises d'évoluer de plus en plus dans un cadre qui favorise leur compétitivité.

¹⁾ L'Administration s'est en effet parfois inclinée devant certaine position de la jurisprudence. La sécurité juridique est alors accrue car les contribuables bénéficieront des garanties contre les changements de doctrine administrative prévues aux articles L.80-A et L.80-B du LPF.

²⁾ P. SERLOOTEN, art. préc. ; voir également P. SERLOOTEN, Les nouveaux contours de l'abus de droit appliqué à la transmission d'entreprises, Dr. fisc. 1993, n°50, p. 1984.

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages généraux

- M. COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4^{ème} éd., 1999.
- J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Procédures fiscales, Dalloz, 1998.
- P. SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 1999.

II. Ouvrages spéciaux, thèses, monographies

- N. CHAHID-NOURAI et *alii*, , Optimisation fiscale et abus de droit, EFE Diffusion, Litec, 1990.
- F. DEBOISSY, La simulation en droit fiscal, LGDJ, 1997.
- F. DOUET, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, 1997.

III. Etudes et articles

- N. ANDREAE et D. CARREAU, Droits de l'homme et répression des abus de droit, Dr. fisc. 1997, n°11, p. 396.
- B. BENOIT, Le rescrit fiscal, RF compt. 1989, n°199, p. 42.
- J.-P. BERTEL, La « fusion-rapide », Droit & Patrimoine juin 1994, p. 25.
- M. CHADEFEAUX, La régularité d'une opération de L.B.O. suivie de l'absorption rapide de la cible par la société holding, Dr. fisc. 1993, n°8, p. 377.
- A. CHAPPERT, L'abus de droit en matière fiscale, Rep. Def. 1994, art. 35915 et art. 35921.
- P.-J. CIAUDO, Les déficits des droits de la défense dans les procédures fiscales, Droit & Patrimoine février 2000, p. 30.
- N. CHAHID-NOURAI, Abus de droit : les nouvelles conséquences de l'abus de droit implicite, BGFE, mai 1993, p. 1.
 - , Taxe professionnelle et abus de droit , La lettre des impôts locaux, n° 1, déc. 1991, p. 1.
 - , L'abus de droit et les garanties du contribuable, in Optimisation fiscale et abus de droit, Litec 1990, n°300, p. 89.
- M. COZIAN et F. DEBOISSY, Garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit, RJF 2/93, p. 99.
- M. COZIAN , La notion d'abus de droit en matière fiscale, Gaz. Pal. 17-19 janvier 1993, p. 2 à 10.
 - , Transformation de société et abus de droit, BF 5/92, p. 321.

- , L'aménagement de la procédure de l'abus de droit, in L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables, Colloque de la société française de droit du 15-16 septembre 1988, PUF, 1989, p. 157.
- C. DAVID, Transformation de sociétés et droit fiscal, Mélanges Jeantin, Dalloz 1999, p. 229.
 - P. DIBOUT , Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'Etat dans l'affaire des fonds turbos ?, Dr. fisc.1998, n°25, p. 797.
 - , La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique, Dr. fisc. 1992, n°45, p. 1734.
 - P. DURAND, L'abus de droit : une notion en crise ?, Rev. Adm. 1997, n°297, p. 292.
 - A. FEITZ, Abus de droit : la nouvelle arme du fisc , Opt. Fin. , 6 oct. 1997, n°469, p. 10.
 - O. FOUQUET, La notion d'abus de droit pour le juge de l'impôt, in Optimisation fiscale et abus de droit, Litec , 1990, p. 47, n° 200 et s.
 - C. FREYRIA, La notion d'être moral nouveau dans la conception fiscale de la transformation des sociétés, Mélanges Hamel, Dalloz 1961, p. 309.
 - M. LIEBERT-CHAMPAGNE, Le champ d'application de l'abus de droit et l'évolution récente de la jurisprudence, in Optimisation fiscale et abus de droit, Litec 1990, p. 56.
 - J. PAILLUSSEAU, La fiscalité de la cession de contrôle, D. 1984, chron., p. 207.
 - J.-Cl. PAROT, Abus de droit. Opérations sur capital. Pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la Cour de cassation, Dr. fisc. 1998, n°6, p. 186.
 - B. PLAGNET , Evolution récente de la jurisprudence en matière d'abus de droit, BF 4/91, p. 239.

— , La non-immixtion de l'Administration fiscale dans la gestion des entreprises, BF 11/99, p. 687.

- M. PLANIOL, Etudes sur la responsabilité civile, Rev. Crit. 1905, 277 et 1906, 80.
- J. RIVERO, La notion d'égalité et de discrimination en droit public français, Travaux de l'association Henri Capitant, 1961-1962, T. XIV, p. 343.
- P. SERLOOTEN , La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement aux restructurations d'entreprises, Dr. fisc 1998, n°14, p. 454.
- , Les nouveaux contours de l'abus de droit appliqué à la transmission d'entreprises, Dr. fisc. 1993, n°50, p. 1984.
- J. TUROT, L'abus de droit est-il un vice ?, RJF 7/96, p. 486.
- , Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 8-9/89, p. 458 .
- S. VERCLYTTE, Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique, RJF 5/98, p. 359.

IV. Notes, observations, rapports et conclusions

- B. COMMENVILLE, concl. sous CAA Nancy, 20 mai 1998, Dr. fisc. 1999, n°27, comm. 558.
- A. COURET, note sous Paris 16 avril 1996, Bull. Joly 1996, p. 826.
- N. CHAHID-NOURAI, concl. sous CE 9 nov. 1990, Dr. Fisc. 1990, n. 51, comm. 2388.

- CONSEIL DES IMPOTS, Fiscalité et vie des entreprises, 13^{ème} rapport au Président de la République, 1994, tome I.
- M. COZIAN, note sous TGI Paris 14 mai 1992, Dr. fisc. 1992, n°41, p. 1580.
- C. DAVID, obs. sous Com. 7 mars 1984, JCP, éd. CI, II, 14353.
- F. DEBOISSY, obs. sous CAA Nancy 20 mai 1998, RTD com. 1999, p. 535.
- M. DESLANDES, note sous TGI Paris, 14 mai 1992, Dr. sociétés 1992, n°240.
 —, note sous Com. 21 avril 1992, Dr. sociétés septembre 1992, p.1.
- P. DIBOUT, obs. sous Com. 10 décembre 1996, Dr. fisc. 1997, n°17, comm. 471.
 —, note sous TA Paris 22 oct. 1996, Dr. fisc. 1996, n° 50, p. 1565.
- G. GOULARD, concl. sous CE Ass. Avis, 8 avr. 1998, et CE Ass. 8 avr. 1998, RJF 5/98, p. 378 ; Dr. Fisc. 1998, n°18, p. 608.
- H. HOVASSE, note sous Com. 10 décembre 1996, JCP 1997, éd. E, n°10, II, 923.
- E. KORNPORST, note sous Com. 10 décembre 1996, Rev. Sociétés 1997, p. 590.
- M.-A. LATOURNERIE, concl. sous CE 3 février 1984, Dr. fisc. 1984, n°26, comm. 1278.
- M. LIEBERT-CHAMPAGNE, concl. sous CE 21 juill. 1989, Dr. fisc. 1990, n. 1, comm. 28.
- P. LOBRY, concl. sous Com. 19 avril 1988, RJF 2/89, p. 429.
 —, concl. sous CE 10 juin 1981, Dr. fisc. 1981, n°48-49, comm. 2187
- G. TIXIER et I. ANSELIN, note sous Com. 10 décembre 1996, D.1997, II, p. 169.

- Rapports du Comité consultatif pour la répression des abus de droit :

Année 1990 : Dr. fisc. 1991, n°23-24, p. 918.

Année 1994 : Dr. fisc. 1995, n°15, p.677.

Année 1995 : Dr. fisc. 1996, n°13, p.441.

Année 1996 : Dr. fisc. 1997, n°10, p.364.

Année 1997 : Dr. fisc. 1998, n°14, p.462.

Année 1998 : Dr. fisc. 1999, n°12, p.498.

Année 1999 : Dr. fisc. 2000, n°14, p.585.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	5
--------------------	---

<u>PREMIERE PARTIE : L'abus de droit comme instrument de lutte contre l'optimisation fiscale</u>	11
---	----

<u>CHAPITRE 1 : Le maintien d'un champ d'application étendu</u>	12
--	----

<i>Section 1 : L'extension confirmée du champ d'application de la procédure</i>	12
---	----

§1 : De la simulation à la fraude à la loi	13
--	----

§2 : Une solution parfois critiquée	16
---	----

<i>Section 2 : Les conditions de mise en œuvre de la procédure</i>	18
--	----

§1 : Les conditions générales d'application de la procédure	19
---	----

§2 : Les conditions spécifiques aux hypothèses de fraude à la loi	21
---	----

<u>CHAPITRE 2 : Les garanties procédurales</u>	24
<i>Section 1 : Les garanties pendant le contrôle</i>	24
§1 : Les garanties relatives au déclenchement de la procédure	25
§2 : La saisine éventuelle du comité consultatif	26
<i>Section 2 : La garantie avant contrôle : le rescrit fiscal</i>	31
§1 : Un mécanisme original de protection du contribuable	32
A. La nécessité d'une demande préalable du contribuable	32
B. L'importance de la prise de position de l'Administration	34
§2 : La portée effective du dispositif	36
<u>DEUXIEME PARTIE : Les limites de la procédure de répression des abus de droit</u>	40
<u>CHAPITRE 1 : Les limites intrinsèques</u>	41
<i>Section 1 : Les limites liées au champ d'application de la procédure</i>	41
§1 : La limitation à certains impôts ?	42
§2 : Abus de droit et application d'une doctrine administrative	45

<i>Section 2 : L'abus de droit comme arme du contribuable : l'abus de droit implicite</i>	49
---	----

§1 : Le fondement de la notion	50
--------------------------------------	----

§2 : Les conséquences de sa révélation	51
--	----

CHAPITRE 2 : Les limites liées à la nécessité d'un but exclusivement fiscal :

<u>les exigences croissantes du juge</u>	55
---	----

<i>Section 1 : L'application nuancée de la notion de fraude à la loi par la jurisprudence</i>	56
---	----

§1 : En matière de fusions	56
----------------------------------	----

A. Le choix du sens de la fusion	57
--	----

B. Fusions et facteur temps : les fusions-rapides	58
---	----

§2 : En matière de cessions de droits sociaux	59
---	----

A. Cession de droits sociaux et filialisation d'une branche d'activité	60
--	----

B. Cession de droits sociaux et transformation de société	62
---	----

<i>Section 2 : La portée de cette évolution jurisprudentielle</i>	64
---	----

§1 : L'influence du droit des sociétés	64
--	----

A. L'affirmation du maintien de la personnalité morale en cas de transformation régulière d'une société	65
--	----

B. La reconnaissance de l'autonomie patrimoniale et de l'indépendance juridique des sociétés	67
---	----

§2 : Vers un recadrage du champ d’application de la procédure de répression des abus de droit ?	70
CONCLUSION	72
BIBLIOGRAPHIE	74
TABLE DES MATIERES	80