

N° 260050
Société Janfin

Section du contentieux
Séance du 15 septembre 2006
Lecture du 27 septembre 2006

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, Commissaire du Gouvernement

La S.A.R.L. Janfin, qui vient aux droits et obligations de la S.A. "Petits enfants de Maurice Schlumberger" (P.E.M.S.), exerce une activité de gestion mobilière et immobilière. Elle a fait l'objet, en 1997, d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1994 et 1995. A cette occasion, le service a remis en cause la qualification de plus-value à long terme donnée par la société aux profits qu'elle avait retirés de deux importantes cessions de titres de la banque Neuflyze, Schlumberger et Mallet et de l'entreprise Nicolas Schlumberger et C^{ie}. L'administration a également mis en œuvre la procédure de répression des abus de droit, prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, pour contester l'utilisation par la société P.E.M.S. d'avoirs fiscaux pour payer son impôt sur les sociétés de l'exercice 1994.

Quelques semaines auparavant, en novembre 1994, la totalité du capital de la société P.E.M.S. avait été acquis par le groupe Maxime Laurent. Cette circonstance n'est pas déterminante dans le litige, mais nous vous en faisons part pour vous décrire le contexte dans lequel s'inscrivent les opérations litigieuses.

Le groupe Maxime Laurent, qui comporte une dizaine de sociétés, se présente comme un spécialiste du désinvestissement. Son activité consiste à aider au désinvestissement des profits réalisés par les entreprises notamment lorsqu'elles sont détenues par des personnes physiques actionnaires et que les distributions ne peuvent ouvrir droit à avoir fiscal sans paiement du précompte. Autant dire qu'avec la suppression de l'avoir fiscal et du précompte opéré par l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003), cette activité a perdu de son actualité.

Le groupe Laurent recherche des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés en fin de vie, les rachète à une valeur légèrement inférieure à celle des actifs, et se charge de les liquider aux lieu et place des actionnaires initiaux. C'est ce qu'il a fait avec la société P.E.M.S.

Chaque partie trouve son intérêt dans ce système. Les actionnaires qui souhaitent se désengager limitent la taxation de la plus-value réalisée sur les titres, alors que s'ils procédaient eux-mêmes à la liquidation, ils supporteraient l'impôt de distribution au taux

marginal. Quant au groupe Maxime Laurent, il perçoit une commission, égale à la différence entre la valeur des actifs et le prix d'acquisition, puis, avant la dissolution des sociétés acquises, optimise l'imposition globale par des opérations complexes dont nous vous épargnons la description, dans la mesure où elles ne se situent pas au cœur de l'affaire.

Venons-en à présent au litige dont vous êtes aujourd'hui saisis.

La société Innovation et Gestion Financière, ou "IGF", qui faisait partie du groupe Maxime Laurent, a acquis en novembre 1994 auprès d'une vingtaine d'actionnaires personnes physiques la totalité des titres de la société P.E.M.S., qui avait, dans les mois précédents, vendu ses actifs en réalisant d'importantes plus-values. Cette société disposait donc, au moment de son acquisition par la société IGF, d'une trésorerie importante, évaluée à 127,7 MF, et de pratiquement aucun autre actif.

Entre le 5 et le 23 décembre 1994, la société P.E.M.S., aux droits de laquelle vient la société Janfin, requérante, a acquis des titres de diverses sociétés pour un montant total de 213 MF. Elle a financé ces acquisitions grâce à sa trésorerie et aux ressources qu'elle avait empruntées auprès d'une société sœur faisant office de centrale de trésorerie pour la société IGF et les autres sociétés contrôlées par cette dernière.

Après que la société eut perçu, les 26 et 27 décembre 1994, des dividendes d'un montant global de 47 MF environ, auxquels étaient attachés 23,4 MF d'avoirs fiscaux, les titres furent vendus le 28 décembre 1994 pour un prix de 166 MF, faisant ressortir des moins-values d'un montant à peu près égal à celui des dividendes encaissés. Cet aller-retour s'est donc traduit pour la société P.E.M.S. par un supplément de bénéfices de 47 MF de dividendes, par une moins-value d'un montant équivalent sur la revente des titres, et par des avoirs fiscaux d'un montant de 23,4 MF. Ces avoirs fiscaux ont été affectés, à hauteur de 16,4 MF, au paiement de l'impôt sur les sociétés dont la société P.E.M.S. était redevable au titre de l'exercice 1994.

Consacrons quelques instants à décrire le fonctionnement du dispositif de l'avoir fiscal qui, ainsi que nous l'avons dit, a été supprimé par la loi de finances pour 2004.

C'est l'article premier de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965, qui a défini les fondements actuels de l'imposition des sociétés, qui a introduit le principe de l'avoir fiscal et son corollaire, le précompte. L'avoir fiscal permettait d'éviter partiellement ou totalement, suivant le taux de l'impôt sur les sociétés, que les bénéfices déjà été taxés à l'impôt sur les sociétés au niveau de l'entreprise ne le fussent de nouveau au niveau de l'actionnaire, personne physique ou personne morale, qui percevait des dividendes.

Ainsi que le relèvent les rapports parlementaires sur le projet de loi de finances pour 2004, si l'Espagne, l'Italie, la Finlande ou le Royaume-Uni et l'Allemagne avant 2001 avaient eux aussi fait le choix d'un mécanisme d'avoir fiscal, d'autres modalités d'élimination de la double imposition existaient: retenue à la source libératoire, comme en Autriche, en Belgique, en Irlande, au Portugal ou en Suède, abattement sur les dividendes perçus et imposés au barème de l'impôt sur le revenu comme aux Pays-Bas.

L'article 158 ter du code général des impôts prévoyait que l'avoir fiscal était attaché aux dividendes d'actions qui relèvent du régime fiscal des sociétés de capitaux et réservé aux personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France. Ouvraient seuls droit à l'avoir fiscal les dividendes proprement dits, c'est-à-dire les distributions de bénéfices décidées par l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'année écoulée.

Sur le plan juridique, l'avoir fiscal constituait un crédit ouvert sur le Trésor. Ce crédit d'impôt représentait une part équivalant à la moitié du dividende versé. Toutefois, alors que son taux était resté fixé à 50 % pour les personnes physiques, et, en ce qui concerne les personnes morales, pour les distributions intervenant dans le cadre du régime mère-fille, il avait été progressivement abaissé jusqu'à 10 % dans les autres cas de distribution entre personnes morales.

L'imputation sur l'impôt dû constituait le mode normal d'utilisation de l'avoir fiscal pour les personnes morales. Ainsi, lorsqu'un revenu mobilier assorti de l'avoir fiscal se trouvait inclus dans le bénéfice imposable d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, cette société était autorisée, par les dispositions du 1 de l'article 209 bis du code général des impôts, à utiliser ce crédit sur le Trésor en paiement de son impôt. Ce régime d'imputation sur l'impôt sur les sociétés exigible n'était toutefois pas applicable aux sociétés mères : en effet, les dividendes qu'elles perçoivent de leurs filiales n'étant pas soumis à l'impôt sur les sociétés, ces sociétés ne pouvaient utiliser les avoirs fiscaux qui y étaient attachés pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû sur d'autres revenus.

Ce mécanisme très particulier avait conduit le Conseil constitutionnel à constater la nature double de l'avoir fiscal, en le regardant à la fois comme un élément constitutif du revenu imposable et comme un crédit ouvert sur le Trésor, reçu par l'Etat en paiement de l'impôt (Cons. const. 30 décembre 1997, n° 97-395 DC : RJF 2/98 n° 182).

Ainsi que nous l'avons dit en introduction, l'administration fiscale a entendu réprimer sur le terrain de l'abus de droit l'utilisation des avoirs fiscaux en paiement de l'impôt sur les sociétés dû par la société P.E.M.S.. La société Janfin, venant aux droits de cette société, a réclamé en vain contre les suppléments d'impôt sur les sociétés en résultant, avant de porter le litige devant le tribunal administratif de Paris.

Vous vous souvenez que cette affaire est à l'origine de votre décision de Section Ministre c/ SARL Janfin du 25 janvier 2001 (RJF 7/01 n° 1016), par laquelle vous avez jugé que la procédure de référé-suspension trouve à s'appliquer en matière fiscale. Vous avez, à cette occasion, rejeté le pourvoi que le ministre de l'économie et des finances avait formé à l'encontre de l'ordonnance par laquelle le juge des référés du tribunal administratif de Paris avait prononcé la suspension de l'article du rôle mis en recouvrement.

L'instance au fond a suivi son cours. Le tribunal administratif, après avoir déchargé la société Janfin des suppléments d'impôt résultant de la remise en cause du régime des plus-values sur titres de participation - chef de redressement dont il ne sera plus question-, a rejeté la demande de la société tendant à la décharge des suppléments d'impôt résultant de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des

procédures fiscales (TA Paris 26 juin 2001 : RJF 4/02 n° 367). La société a, dans cette mesure, fait appel du jugement devant la cour administrative d'appel de Paris, qui a rejeté sa requête par un arrêt de plénière du 7 juillet 2003, publié à la RJF 12/03 n° 1421.

C'est contre cet arrêt que la société Janfin se pourvoit régulièrement en cassation.

Elle soutient tout d'abord que les opérations qu'elle a accomplies n'entrent pas dans le champ de la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle développe ce moyen selon trois axes. Elle soutient tout d'abord que l'imputation d'un avoir fiscal sur le montant de l'imposition a trait non à l'établissement de l'impôt, mais à son seul paiement. Elle relève ensuite que la procédure de répression des abus de droit revêt un caractère répressif, si bien que son champ d'application doit, en application du principe de la légalité des délits et des peines, être interprété strictement. La société soutient enfin que les opérations litigieuses n'ont pas pour effet de minorer ou de dissimuler un bénéfice ou un revenu ni d'atténuer la charge fiscale du contribuable, mais au contraire d'accroître sa base imposable.

Voici la première des deux questions qui ont justifié le renvoi de l'affaire devant votre formation de jugement. En d'autres termes, il vous faut aujourd'hui décider si l'administration peut remettre en cause sur le fondement de la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales l'utilisation d'un avoir fiscal en paiement de l'impôt.

Rappelons qu'aux termes de cet article : "Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses... qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus". En pareille hypothèse, l'article prévoit que l'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si un désaccord subsiste sur les redressements notifiés, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD), qui peut également être saisi à l'initiative de l'administration. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales prévoit enfin que si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, elle supporte la charge de la preuve du bien-fondé des redressements opérés.

Ces dispositions, qu'il vous faut appliquer aujourd'hui, sont le fruit d'une construction législative qui s'est opérée progressivement. Mais avant d'en examiner les étapes, il vous faut savoir que, dès le XIXème siècle, la Cour de cassation, sans dénier aux contribuables le droit de choisir la voie la moins onéreuse sur le plan fiscal, et donc sans condamner par principe l'habileté fiscale, n'hésitait pas à autoriser l'administration à procéder à des requalifications "lorsque la substance d'un acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les contractants lui ont donnée, et qu'il ressort de l'économie de ses dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale" (Cass. civ. 20 août 1867, D.P. 1867, 1, 337). Vous-mêmes, saisis dans l'entre-deux-guerres des premiers litiges relatifs à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou des personnes morales, aviez adopté, sans aucun texte, la même attitude que la Cour de cassation,

en requalifiant par exemple des dépôts d'associés en comptes courants de suppléments d'apports (CE 12 décembre 1930 : Rec. p. 1063).

Mais venons-en sans plus attendre à la loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement du Code général des impôts directs, qui est à l'origine du dispositif dont vous devez faire usage dans la présente affaire. Ce texte permettait à l'administration d'écarter un "acte juridique quelconque" visant à dissimuler un revenu ou un bénéfice et de "restituer à l'opération son véritable caractère". L'avis conforme du comité consultatif créé pour l'occasion faisait peser la charge de la preuve sur le contribuable.

Ainsi que le relève Olivier Fouquet dans l'ouvrage qu'il a consacré avec Noël Chahid-Nourai à l'optimisation fiscale et à l'abus de droit (EFE 1989), le texte de 1941, rendant obligatoire la consultation du comité consultatif en cas d'abus de droit, avait été conçu comme une prérogative supplémentaire permettant à l'administration, si elle le souhaitait, d'éluder, grâce à l'avis favorable de ce comité, le fardeau de la preuve (voir dans le même sens E. K..., "Abus de droit", Jurisclasseur Procédures fiscales, Fasc. 375, 1994). C'est ce que révèlent les commentaires administratifs faits sur cette loi dans la circulaire n° 2179 du 31 octobre 1941. Les dispositions de la loi de 1941 furent ensuite reprises par l'article 115 du décret de réforme fiscale n° 48-1986 du 9 décembre 1948.

La loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 réforma sur quatre points le système, alors codifié aux articles 1649 quinquies B et 1732 du code général des impôt. Elle créa tout d'abord une pénalité spécifique de 200% des droits. Elle limita ensuite le champ de la procédure de répression des abus de droit aux seules conventions et non plus à tous les "actes juridiques". Elle étendit en revanche le champ d'application aux droits d'enregistrement et aux taxes sur le chiffre d'affaires. Enfin, elle érigea en principe général de procédure l'inopposabilité des conventions légalement formées. L'administration n'avait donc plus à saisir le comité consultatif pour que l'acte ne lui soit plus opposable : elle ne solliciterait son avis, le cas échéant, que pour faire basculer la charge de la preuve. Ainsi, si l'administration omettait de saisir le comité, la seule conséquence était qu'elle supportait la charge de la preuve. En pratique, à la suite de cette réforme, l'administration s'est le plus souvent dispensée de saisir le comité.

L'actuel article L. 64 du livre des procédures fiscales est issu de l'article 14 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 (dite "loi Aicardi"). Cette loi a modifié les règles générales relatives à la charge de la preuve et accordé des garanties supplémentaires au contribuable en lui permettant donc, en cas de mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit, de solliciter la saisine du comité consultatif, alors que seule l'administration pouvait, jusqu'alors le saisir. La garantie ainsi reconnue présente un caractère substantiel : le refus de l'administration de faire droit à la demande de saisine du comité par un contribuable entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition et la décharge des impositions litigieuses.

Ajoutons pour en finir avec la présentation des textes régissant la procédure de répression des abus de droit que l'article 1729 du code général des impôts, tel qu'issu de l'article 2 de la loi du 8 juillet 1987, prévoit qu'en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64

du livre des procédures fiscales, une pénalité spécifique de 80 % des droits est mise à la charge du contribuable.

Après avoir jugé pendant longtemps, conformément à la lettre du texte, que la procédure de l'abus de droit n'était pas utilisable si l'administration ne relevait aucun acte fictif (CE 23 février 1979, n° 6688 : RJF 1979), vous avez abandonné cette définition pour retenir une approche beaucoup plus extensive, par un arrêt de plénière fiscale du 10 juin 1981 (n° 19079, plén. : RJF 9/81 n° 787), rendu au sujet de l'article 1649 quinquies du code général des impôts (actuel article L. 64 du livre des procédures fiscales). Vous avez alors jugé que l'administration doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, "établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles". Vous avez donc jugé que la notion d'abus de droit en matière fiscale recouvre, outre le cas de fictivité expressément prévu par le texte, l'hypothèse de la fraude à la loi : nous aurons l'occasion de revenir dans un instant sur ces notions, que le juge judiciaire a également faites siennes sans sa définition de l'abus de droit (Cass. com. 19 avril 1988 n° 86-19079, Donizel : RJF 2/89 n° 250).

Mais la question que vous avez à trancher se situe en amont de ces deux cas de figure, puisqu'elle consiste à déterminer si la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales peut être appliquée à l'utilisation d'un avoir fiscal en paiement de l'impôt.

Il pourrait suffire, pour se forger une opinion, de se pencher sur la lettre même de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui vise les actes déguisant "soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus". La plupart des commentateurs ont fort logiquement déduit de ces dispositions qu'elles ne permettaient à l'administration d'écarter que les actes visant à minorer l'assiette de l'impôt. C'est notamment la thèse qu'avait développée notre collègue Guillaume Goulard dans ses conclusions sous votre avis d'Assemblée du 8 avril 1998, n° 192539, Ass., Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO) (RJF 1998 n°593, avec conclusions G. Goulard, p. 378, et chronique S. Verclytte p. 359). La doctrine a été encouragée dans cette voie par l'interprétation que l'administration fiscale elle-même a donnée de ces dispositions. Elle considère en effet que la procédure de répression des abus de droit "concerne exclusivement la procédure d'assiette de l'impôt" (Doc. adm. 13 L-1432 du 1^{er} juillet 1989, reprise aujourd'hui dans la D. adm. 13 L-153 du 1^{er} juillet 2002).

Dans ces conditions, il semble difficile de contester, sur le terrain de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'utilisation par la société requérante d'avoirs fiscaux pour régler son impôt, dans la mesure où cette question a trait non pas à l'assiette, mais au paiement de l'impôt. Notons d'ailleurs que si l'on envisage l'avoir fiscal sous sa seconde facette, celle d'élément du revenu mise en lumière par le Conseil constitutionnel, la procédure spéciale de répression des abus de droit n'est pas non plus applicable. Cette procédure vise en effet à réprimer les minorations d'assiette. Or, l'utilisation de l'avoir fiscal comme moyen de paiement de l'impôt suppose normalement, ainsi que nous vous l'avons exposé, qu'il soit inclus dans la base imposable, avec les dividendes auxquels il est attaché. En d'autres termes, l'avoir fiscal, lorsqu'il est utilisé, ne réduit aucunement l'assiette de l'impôt : il l'accroît.

Un argument semble, de toute façon, s'opposer à ce que vous acceptiez d'étendre, comme l'administration vous y invite, le champ de la procédure de répression de l'abus de droit au cas qui vous est aujourd'hui soumis. Ainsi que le relevait Guillaume Goulard dans ses conclusions précitées, la mise en œuvre de cette procédure est automatiquement assortie de la pénalité de 80 % prévue par l'article 1729 du code général des impôts, applicable "en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales". L'articulation de ces textes fait que le champ de la pénalité correspond exactement à celui de l'article L. 64. Or cette pénalité présente le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise. Dans la mesure où les principes généraux du droit pénal s'appliquent aux litiges relatifs aux pénalités fiscales (Avis CE 31 mars 1995, n° 164008, Section, SARL Auto-Industrie Méric : RJF 5/95 n° 623 avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 326 ; Avis CE 5 avril 1996, n° 176611, Section, Houdmond : RJF 5/96 n° 607, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 3/96 p. 63, pour l'application immédiate de la loi pénale plus douce), cette articulation entre la procédure de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et la sanction qui assortit sa mise en œuvre conduit à retenir une interprétation stricte des dispositions que vous avez à appliquer, en vertu du principe découlant de l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Or ce ne serait pas interpréter strictement la lettre de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales qu'admettre qu'elle ne concerne pas seulement l'assiette de l'impôt, mais aussi son paiement.

Nous ne sommes pas convaincu, au demeurant, qu'en l'état de votre jurisprudence, eu égard notamment à l'attention accrue que vous portez aux questions de sanctions à coloration pénale, vous prendriez aujourd'hui la liberté que votre plénière fiscale a prise en 1981, en donnant de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales l'interprétation que nous avons rappelée tout à l'heure, laquelle, en envisageant non seulement les cas de fictivité, mais aussi ceux de fraude à la loi, s'est fortement écartée de la lettre du texte.

Ce premier moyen du pourvoi nous semble donc justifier la cassation de l'arrêt entrepris, et ce n'est que pour faire reste de droit que nous vous entretiendrons des autres moyens.

Devant la cour, la société s'était prévalu, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la doctrine administrative 13 L 1432 du 1^{er} juillet 1989, qui indique que les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales "concernent exclusivement la procédure d'assiette de l'impôt". La cour a jugé que cette doctrine était formulée en des termes très généraux, se bornait à définir le champ d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et ne comportait, en ce qui concerne l'avoir fiscal, aucune interprétation formelle de la loi fiscale. La société soutient que la cour a commis une erreur de droit.

Certes, la doctrine en cause ne parle pas de l'avoir fiscal. Mais si l'on se souvient que l'enjeu du litige est l'utilisation d'avoirs fiscaux pour le paiement de l'impôt, et que l'administration considère qu'il est possible de la réprimer dans le cadre de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, la doctrine en question retrouve tout son intérêt.

Rappelons tout d'abord que vous avez jugé qu'en raison du caractère mixte de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui est à la fois un article de procédure d'imposition et un article d'assiette, les contribuables peuvent se prévaloir à son sujet d'instructions administratives, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (CE 24 février 1982, n° 18276 : RJF 4/82 n° 406, conclusions Schricke Dr. fisc. 42/82 c. 2269).

A partir de là, si vous ne nous avez pas suivi sur le premier moyen, et considérez que l'utilisation d'avoirs fiscaux comme moyen de paiement peut être réprimée sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le moyen d'erreur de droit formulée par la société sur la doctrine sera fondé, puisque la doctrine, en en restreignant le champ, aura alors le caractère d'une interprétation formelle de la loi. Cela entraînera non seulement la cassation de l'arrêt, mais aussi, dans le cadre du règlement de l'affaire au fond, la décharge des impositions sur le terrain de la doctrine. Soit vous jugez que le premier moyen d'erreur de droit est fondé, c'est-à-dire que la procédure de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ne concerne que des questions d'assiette, et alors vous pourrez écarter le moyen relatif à la doctrine. Mais vous n'aurez alors pas à le faire explicitement, puisque vous aurez accueilli le premier moyen pour casser l'arrêt de la cour.

En résumé, écarter le premier moyen vous conduit à accueillir le deuxième, écarter le deuxième vous conduit à accueillir le premier. Devant ce constat, vous n'aurez pas, au stade de la cassation, à examiner les deux autres moyens soulevés par la société, tirés respectivement de ce que les faits de l'espèce ne pouvaient recevoir la qualification juridique d'abus de droit et de ce que les rappels d'impôts litigieux révèlent une discrimination prohibée par les stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1^{er} du premier protocole additionnel à cette convention.

Ainsi que nous vous l'avons dit, c'est sur le premier moyen que nous vous invitons à casser l'arrêt querellé. Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de l'appel que la société avait formé contre le jugement du tribunal administratif de Paris en ce qu'il n'avait pas fait droit à sa demande en décharge s'agissant des suppléments d'impôt sur les sociétés résultant du redressement pour abus de droit. Vous pourrez constater que l'administration s'est seulement placée sur le terrain de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour fonder les redressements, ce qui justifie la décharge des impositions litigieuses et l'annulation du jugement de première instance.

L'affaire, telle qu'elle se présente, pourrait s'arrêter là. Mais ce serait négliger l'autre question qui a justifié son renvoi devant votre formation, et que l'on peut résumer ainsi : l'article L. 64 du livre des procédures fiscales épuise-t-il le champ des possibilités de répression des abus de droit par l'administration fiscale ?

Arrêtons-nous un instant sur la notion d'abus de droit.

L'avant-projet du code civil avait proposé, à son article 147, la définition suivante de l'abus de droit : "Tout acte ou fait qui excède manifestement par l'intention de son auteur, par son objet ou par les circonstances dans lesquelles il est intervenu, l'exercice normal d'un droit, n'est pas protégé par la loi et engage la responsabilité de son auteur" (cf O. Fouquet et N. Chahid-Nourai, "Optimisation fiscale et abus de droit" : EFE 1989 p. 48). Deux éléments caractéristiques de l'abus de droit émergent de fait des théories civilistes : un élément intentionnel, l'intention de l'auteur de l'acte, et un élément objectif, l'usage anormal ou excessif d'un droit. Pour reprendre la définition utilisée dans le Traité de droit civil de MM. Colin, Capitant, et de La Morandière (1953, t. II, p. 237), l'abus de droit est "l'usage d'un droit avec une fin contraire à celle définie par le législateur".

Le droit administratif connaît également la notion d'abus de droit, non seulement dans le cas des actes accomplis par les personnes publiques mais également dans celui des actes accomplis par les administrés. L'abus de droit recouvre alors deux notions : la fictivité et la fraude à la loi.

Les cas de fictivité sont nombreux dans votre jurisprudence, et nous nous bornerons à ne citer que quelques exemples dans lesquels le juge administratif écarte un acte comme fictif. Ce sont les hypothèses de la production d'un faux certificat afin de postuler un diplôme universitaire (CE Section 17 juin 1955, Silberstein : p. 334), de la déclaration mensongère d'un indice de traitement supérieur à celui réellement acquis (CE 10 mars 1976, Baillet, Tables p. 753), de la dissimulation d'une admission à la retraite (CE 19 janv. 1983, D..., n° 21554), de la déclaration fallacieuse en vue d'obtenir une autorisation d'urbanisme (CE 17 mars 1976, T..., p. 182 ; CE 10 oct. 1990, Alarcon, Tables p. 1040 ; CE 20 mai 1994, M... et autres, n° 85114 ; CE 30 juill. 1997, SNC Fimopar, Tables p. 1131), ou encore de la délivrance d'un titre de séjour à la suite de dissimulations ou sur la foi de documents truqués (CE 23 juin 1995, Préfet de police Paris c/ G...N..., Tables p. 644 ; CE 19 janv. 1996, Ministre d'État, Ministre de l'intérieur et de l'aménagement du territoire c/ Diallo, p. 6).

Si l'on en vient à présent aux cas de fraude à la loi, second type d'abus de droit, citons ce passage que leur consacre le président Odent dans son cours, p. 1921 : "Les administrés peuvent violer l'esprit de la loi, si, à seule fin d'obtenir les avantages attachés à une situation qui, en vertu d'un texte, y ouvre droit, ils se placent dans cette situation et en revendiquent le bénéfice tout en refusant d'accepter la contrepartie que le législateur avait en vue lorsqu'il a prévu les avantages correspondants". C'est ainsi que des décisions déjà anciennes ont refusé le bénéfice d'un avantage pécuniaire à un agent public qui n'avait repris son service que le temps de le demander (CE Section 26 janvier 1951, Larribeau, p. 48), refusé le bénéfice de la loi sur le rapprochement des époux à un agent qui ne s'était séparé de son conjoint que pour obtenir un avancement (CE Section 15 mai 1953, Laplace, p. 232) ou encore jugé qu'un permis de construire avait été atteint par la péremption en dépit de travaux dont il apparaissait qu'ils n'avaient été entrepris que pour faire échec à la péremption (CE 3 janvier 1975, SCI Foncière Cannes Benefiat, p. 1).

Citons, plus récemment, votre décision de Section du 20 janvier 1989, CNCL c/ TF1, p. 9, sur le respect par les chaînes de télévision des quotas de diffusion, ou votre avis de Section du 9 octobre 1992, A..., p. 363, dont nous vous livrons le considérant de principe : "Si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient cependant à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé. Ce principe peut conduire l'administration, qui doit exercer ces compétences sans pouvoir renvoyer une question préjudicielle à l'autorité judiciaire, à ne pas tenir compte, dans l'exercice desdites compétences, d'actes de droit privé opposables aux tiers".

Cet avis, rendu au sujet des mariages blancs, nous fournit un moyen de bien distinguer fictivité et fraude à la loi. Un mariage blanc n'est pas fictif : les bans ont été publiés, les futurs époux se sont retrouvés devant l'officier d'état-civil qui, après leur avoir demandé leur consentement, les a unis, ainsi qu'en témoigne l'extrait du registre d'état-civil. Cependant - et c'est ce que dit votre avis A... - le préfet ne tiendra pas compte d'un tel mariage chaque fois qu'il considérera qu'il a été conclu dans le seul dessein d'obtenir un titre de séjour : c'est alors sur le terrain de la fraude à la loi, et non sur celui de la fictivité, qu'il refusera de délivrer le titre de séjour sollicité. En effet, l'acte en cause aura pour objet le détournement de la finalité de la loi, afin de faire bénéficier son auteur d'un avantage auquel il n'a manifestement pas droit. Le mariage fictif, en revanche, c'est le mariage qui n'existe pas : c'est le cas du demandeur de titre de séjour, ou de la demanderesse d'une pension de réversion, qui produisent un extrait d'acte de mariage dépourvu d'authenticité, faisant mention d'une union qui n'a, dans les faits, jamais été prononcée. Bien sûr, ce faux vise lui aussi à obtenir le bénéfice d'un avantage auquel l'intéressé n'avait pas droit. Mais vous voyez que, pour l'écarter, il suffit de constater que l'acte est un faux, sans avoir à passer par le raisonnement qui consiste à se demander s'il révèle un détournement de la finalité de la loi.

Nous en revenons alors à notre question : l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, et les textes dont il est issu, ont-ils entendu épuiser les possibilités qu'a l'administration fiscale d'écarter les actes de droit privé révélateurs d'un abus de droit ?

Relevons tout d'abord qu'il semble que les dispositions issues de la loi de 1941 soient demeurées inappliquées pendant dix ans (cf. Pierre Courtois, "Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé", Gazette du Palais, 1960, 1^{er} sem., p. 84). Ce n'est qu'en 1952 que l'on apprend que l'administration avait sollicité l'avis du comité consultatif (avis du 24 novembre 1952, BOCD, 2^e partie, 1952, n° 14, p. 599). Les contribuables se sont alors mis à soulever le moyen tiré de ce que la procédure n'avait pas été respectée.

L'idée a dès lors fait son chemin que la procédure législative était peut-être devenue l'alpha et l'oméga de la répression des abus de droit. Concluant sous un arrêt du 5 novembre 1955, Sieur B. (n° 22322, T. p. 696 : DF/56 n° 1, doct. p. 5 ; Dupont 1956 p. 101 ; AJDA 1956, II, 47, note Drago), le commissaire du Gouvernement Boitreaud déclarait : "Dire que le droit fiscal est autonome ne doit pas conduire à des conclusions indéfendables à notre sens, telles que prétendre que le droit privé, le droit des gens et des choses, peut toujours être délibérément ignoré dans les rapports des contribuables avec le fisc. Si le droit fiscal est autonome, c'est dans la seule mesure où des textes particuliers permettent, dans les cas précis prévus par eux, d'ignorer ou de modifier les effets généraux des actes et des situations de droit privé qui, dans toutes les autres hypothèses, s'imposent à l'administration fiscale comme à quiconque".

Comment dire plus clairement que la répression des abus de droit ne pouvait s'effectuer sans texte ? Et le commissaire du Gouvernement d'enfoncer le clou, en affirmant que "l'article 156 quinquies du code général des impôts (aujourd'hui L. 64 du livre des procédures fiscales) constituait à dater de sa publication la seule source des pouvoirs de l'administration en pareille matière. Ceux qu'elle possédait jusqu'alors s'appuyaient seulement sur les principes généraux du droit fiscal et sur une jurisprudence fondée sur des arguments d'analogie avec les dispositions des articles 18 et 127 du Code général des impôts directs visant les cas de rectification d'office des déclarations des contribuables. L'article 156 quinquies a eu essentiellement pour objet de préciser une règle juridique qui ne trouvait pas jusqu'alors son fondement dans la loi".

Dans cet arrêt, vous avez jugé que "si antérieurement à l'intervention de ce texte, l'administration tirait déjà des pouvoirs généraux de contrôle qui lui étaient reconnus par les textes en vigueur le droit – sous le contrôle du juge de l'impôt – 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, et si les auteurs de l'article 156 quinquies, loin de vouloir limiter ce droit, ont manifestement entendu le confirmer et le préciser, il n'en résulte pas moins des termes formels du texte précité que l'exercice de ce droit est désormais subordonné à la consultation préalable du comité consultatif institué par ledit article et dont l'intervention en pareille hypothèse doit être regardée comme une garantie essentielle accordée aux contribuables en contrepartie des pouvoirs exceptionnels conférés à l'administration".

Une partie de la doctrine a vu dans cette jurisprudence la confirmation de l'impossibilité, pour l'administration, de se placer sur le terrain de la fraude à la loi hors du champ de l'article 156 quinquies du Code général des impôts directs (cf. Pierre Courtois,

article précité). Telle n'est pas l'opinion, bien connue des fiscalistes, que le professeur Cozian a défendue dans un article célèbre paru à la Revue de jurisprudence fiscale en 1993, et repris dans ses Grands principes de la fiscalité des entreprises (éd. Litec), opinion à laquelle nous souscrivons.

Le professeur Cozian rappelle que, depuis le XIX^{ème} siècle, la Cour de cassation juge inopposables à l'administration fiscale les montages juridiques présentant un caractère fictif ou frauduleux. Et de citer non pas l'arrêt de 1867 dont nous avons parlé, mais un arrêt du 19 avril 1932, dans lequel la Cour de cassation sanctionne le fait, pour se rendre propriétaire d'un immeuble constituant le seul actif d'une société, de procéder à des achats successifs de la totalité des actions de cette société, dans le seul but d'éviter le paiement des droits exigibles sur une vente d'immeuble.

C'est concrètement au sujet de la taxe professionnelle que le débat s'est posé. Les impôts locaux ne sont pas inclus dans le champ de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, mais la doctrine s'est interrogée sur la question de savoir si l'administration pouvait intervenir en ce domaine sur le seul fondement de la théorie jurisprudentielle de la fraude à la loi. A cette question, Noël Chahid-Nourai a apporté une réponse négative ("Taxe professionnelle et abus de droit", La lettre des impôts locaux, n° 1, décembre 1991), en estimant que le concept d'abus de droit était devenu, à partir de 1941, un concept purement législatif. Et de fonder sa démonstration, notamment, sur l'arrêt de 1955 dont nous vous avons parlé, mais aussi sur un arrêt ultérieur, par lequel vous avez jugé que la procédure de répression des abus de droit ne s'applique pas en matière de patente, impôt qui n'était pas visé par le texte (CE 25 février 1966, n° 64228 : DF 1966, n° 12, comm. 330).

Relevons tout d'abord que le rapprochement des arrêts de 1955 et 1966 ne permet pas de tirer avec certitude une telle conclusion. En effet, l'arrêt de 1955 peut très bien être lu comme affirmant seulement la volonté du législateur, chaque fois que l'administration se trouve dans les cas qu'il a prévus, de contraindre l'administration à respecter la procédure spéciale, mais comme ne disant rien des hypothèses qui ne sont pas visées par le texte. C'est la lecture des conclusions du commissaire du Gouvernement qui seule conduit à une interprétation différente, mais celle-ci ne ressort pas des motifs de l'arrêt. Et nous pouvons faire la même analyse de l'arrêt de 1966 : il exclut que la procédure spéciale s'applique à la patente, mais ne dit mot des possibilités de répression dont l'administration dispose éventuellement en dehors du texte, et aucun a contrario ne nous semble pouvoir être tiré sur ce sujet.

Nous sommes pour notre part sensible à la règle rappelée par le professeur Cozian selon laquelle l'incidence d'une loi spéciale nouvelle sur le droit antérieur doit être appréciée à la lumière du principe "*Specialia generalibus derogant*". Or, si l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et les textes qui l'ont précédé définissent le champ d'application de la procédure spéciale, ils ne disent mot de ce qui demeure en dehors de ce champ, et ne traduisent nullement la volonté du législateur d'interdire à l'administration de réprimer d'éventuels abus de droit hors du champ de ces dispositions.

Maurice Cozian rappelle ainsi que le législateur avait, en matière de droits d'enregistrement, institué en 1925 une amende de 200 % en cas d'abus de droit, alors qu'aucun texte ne définissait encore l'abus de droit, que l'administration traquait donc sur le seul fondement des principes généraux du droit. La loi de 1941, dont nous vous avons parlé, a laissé en dehors du champ de la procédure de répression des abus de droit les droits d'enregistrement, jusqu'à ce que la loi de 1963 les y intègre. Or le juge de l'impôt n'a pas considéré que, dans l'intervalle, la répression des abus de droit avait été prohibée en matière de droits d'enregistrement. La Cour de cassation a en effet continué de valider la poursuite des abus de droit opérée en ce domaine par l'administration, sans aucun support légal, preuve que le texte législatif n'avait, dans l'esprit du juge, pas épuisé la question.

Devant ces arguments de poids en faveur de l'une et l'autre thèse, l'administration a choisi la sécurité juridique, et préféré prévenir des contentieux en faisant modifier le livre des procédures fiscales, pour inclure expressément la taxe professionnelle dans le champ de la procédure spéciale (loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003, art. 60).

Mais le débat s'est enrichi, tout récemment, d'un élément qui, selon nous, commande fortement la position qu'il vous faut prendre aujourd'hui. La Cour de justice des Communautés européennes, dans un arrêt délibéré en grande chambre du 21 février 2006, aff. 255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd : RJF 5/06 n° 648, avec l'étude du pdt Fouquet p. 383, a jugé que la directive du 17 mai 1977, plus connue sous le nom de sixième directive TVA, devait être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive. La Cour a également jugé que la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal. Elle a enfin précisé que lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive.

Ce faisant, la CJCE a donc posé qu'en matière de TVA existe un principe général d'interdiction des pratiques abusives, que les administrations fiscales nationales sont fondées à mettre en application, même sans texte. Imaginons alors un instant que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ne couvre pas les taxes sur le chiffre d'affaires. Pourriez-vous en déduire que l'administration ne peut réprimer les abus de droit en matière de TVA ? Avec ce que vient de juger la CJCE, cela nous paraît exclu...

Il nous semble donc que vous devez juger que la répression des abus de droit est possible même sans texte en matière fiscale. Ce faisant, vous ne dégagerez pas un principe général du droit : vous appellerez seulement qu'aucune spécificité du droit fiscal - et certainement pas la loi elle-même - ne justifie que l'application de ce principe soit écartée hors

du champ de la procédure spéciale prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Et vous pourrez reprendre dans votre décision les deux cas d'abus de droit envisagés par votre jurisprudence au contentieux général : la fictivité et la fraude à la loi, ce qui entraînera une coïncidence heureuse avec l'interprétation que vous avez faite de l'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dans votre décision de plénière de 1981.

Pratiquement, comment cela fonctionnera-t-il ?

Votre jurisprudence fournit des éléments de réponse. Vous avez déjà jugé que lorsque l'administration entend réprimer un abus de droit dans une hypothèse qui rentre dans le champ d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, elle se doit de respecter la procédure prévue par cet article et, notamment, de permettre au contribuable de saisir le comité consultatif pour la répression des abus de droit. Cette jurisprudence, connue sous le nom de théorie de l'abus de droit rampant et qui fait écho à votre arrêt de 1955, résulte d'une décision du 19 novembre 1986 n° 30465 et 32295, (RJF 1/87 n° 78 et concl. P. Martin p. 9), confirmée en 1989 dans un arrêt rendu en formation plénière (CE 21 juillet 1989 n° 59970 plén., B... : RJF 8-9/89 n° 998 avec chronique) ; elle a été mise en œuvre à plusieurs reprises depuis lors.

La lettre même de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales montre bien que le législateur a voulu inscrire les redressements couverts par ces dispositions dans le cadre d'une procédure spéciale : il n'a donc aucunement entendu laisser le choix à l'administration de poursuivre le redressement soit sur le fondement de l'article L. 64, soit sur celui de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit. En revanche, chaque fois que les faits litigieux n'entreront pas dans le champ de l'article L. 64 - dans le cas, par exemple, d'impôts non couverts par ces dispositions -, l'administration n'aura pas à respecter la garantie que constitue la faculté reconnue au contribuable de demander la saisine du comité consultatif.

Qu'en sera-t-il des pénalités ? Le champ de la pénalité pour abus de droit est très clairement circonscrit par l'article 1729 du code général des impôts : il se limite aux cas d'abus de droit réprimés selon la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Un redressement pour abus de droit prononcé sur le fondement de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit ne pourra donc pas être assorti de cette pénalité. En revanche, rien n'empêchera l'administration d'infliger, si elle l'estime justifié, des pénalités pour manœuvres frauduleuses, fixées elles aussi au taux de 80 %. Notons au passage que si la pénalité pour abus de droit revêt un caractère automatique, il n'en ira pas ainsi de la pénalité pour manœuvres frauduleuses, au moins sur le papier. Bien sûr, l'administration sera fortement tentée, en présence d'un comportement constitutif d'une fraude à la loi, d'infliger ce type de pénalité. Mais probabilité n'est pas automaticité.

Enfin, l'administration qui aura conduit à tort la procédure de redressement sur le terrain de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales - dans le cas d'un impôt hors champ, ou comme dans le cas de l'espèce - aura toujours la faculté de réclamer une substitution de base légale au juge de l'impôt, et de tenter de fonder le redressement sur la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit. Elle pourra aussi, à cette occasion, demander la substitution à la pénalité pour abus de droit de la pénalité pour manœuvres frauduleuses, à la

condition, bien sûr, que le contribuable ne soit pas privé de la garantie d'en avoir discuté, débat qui peut intervenir devant le juge. En sens inverse, l'administration qui aura à tort conduit le redressement sur le terrain de la théorie jurisprudentielle ne pourra plus, devant le juge, réclamer la substitution à cette base légale de celle de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans la mesure où le contribuable aura été, par définition, privé de la garantie que constitue la saisine du comité.

Concluant sur la présente affaire devant vos 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, nous nous étions étonné de ce que l'administration n'avait pas tenté, à titre subsidiaire, de solliciter une substitution de base légale dans l'hypothèse d'un règlement au fond après cassation de l'arrêt. Le renvoi du pourvoi devant votre formation a donné l'occasion à la société Janfin de souligner longuement que l'administration s'est toujours placée, et continue de se placer, sur le seul terrain de L. 64 du livre des procédures fiscales pour fonder le redressement. L'administration, qui a eu communication de ces écritures, n'a pas saisi la perche qui lui était ainsi tendue, alors même qu'elle ne connaît que trop bien la thèse du professeur Cozian.

Or, en matière fiscale, vous jugez depuis un arrêt de Section du 21 mars 1975 (n° 85496, RJF 5/75 n° 226, avec chronique B. Martin Laprade p. 166, concl. D. Fabre) que le juge ne peut procéder d'office à une substitution de base légale. En l'absence de demande émanant de l'administration de substitution d'une nouvelle base légale à la base légale erronée, le juge de l'impôt ne peut donc que prononcer la décharge de l'imposition irrégulièrement établie (voyez par exemple CE 24 juin 1985, n° 40780 : RJF 8-9/85 n° 1236).

Il n'a jamais été question pour nous de vous proposer de remettre en cause cette jurisprudence, dont les justifications, solides, n'apparaissent pas très éloignées de celles de votre jurisprudence de Section du 11 janvier 1991, SA Morgane (n° 90955, RJF 2/91 n° 219). Ainsi que l'ont par la suite souligné les chroniqueurs de l'AJDA, elle n'a pas été remise en cause par la jurisprudence que vous avez dégagée, au contentieux général, par votre décision de Section du 3 décembre 2003, Préfet de la Seine-Maritime c/ M. E... B..., p. 479. C'est la raison pour laquelle aucun moyen d'ordre public n'a été communiqué aux parties, tiré de ce que vous pourriez décider d'appliquer au contentieux fiscal votre jurisprudence E... B.... C'est donc en relevant que l'administration n'a, au cas d'espèce, pas demandé de substitution de base légale que vous prononcerez la décharge des impositions litigieuses.

Il est vrai que votre jurisprudence de Section de 1975 serait inopérante dans l'hypothèse où vous considéreriez que la répression de la fraude à la loi, qui est l'une des deux branches de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, et la répression de la fraude à la loi, qui est un principe général du droit, constituent, en réalité, une seule et même base légale.

Mais cela nous paraît difficile.

Se pose tout d'abord un problème d'espèce : l'administration ne parle pas de fraude à la loi, mais d'"abus de droit", terminologie qui renvoie sans équivoque à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, seule base légale invoquée par elle, et qui ne coïncide pas avec la fraude à la loi, qui n'en est qu'une catégorie.

Ensuite, si ces deux types de répression de la fraude à la loi, la jurisprudentielle et la législative, constituaient la même base légale, alors l'administration devrait, logiquement, avoir le choix de se situer soit sur le premier terrain de fraude à la loi, soit sur le second. Or, ce serait remettre en question votre jurisprudence sur l'abus de droit rampant que statuer en ce sens. Certes, il est toujours loisible à votre Section de le faire. Mais il est plus délicat d'aller contre la volonté du législateur, qui inspire la théorie de l'abus de droit rampant, et qui ne laisse pas le choix à l'administration, en l'obligeant à respecter la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales chaque fois qu'elle réprime un abus de droit couvert par cet article.

Il nous semble également difficile de juger qu'un texte législatif qui règle une question dans certains cas de figure et un principe général qui s'applique pour le surplus constituent la même base légale. D'autant que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales est mixte, puisqu'il concerne tant l'assiette que la procédure d'imposition, et que la procédure à suivre et les pénalités encourues diffèrent fondamentalement selon que l'on se situe dans le champ de la disposition législative ou dans celui du principe général.

Pour toutes ces raisons, il nous semble bien que vous soyez en présence de deux bases légales différentes, si bien qu'en l'absence de toute demande de l'administration, vous ne pourrez substituer d'office au fondement initialement retenu pour le redressement, l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le principe général de répression des fraudes à la loi. Ce n'est donc qu'au prix d'un obiter dictum que vous pourrez juger que ce principe général, de même que celui qui autorise le juge à ne pas tenir compte des actes fictifs, s'applique en matière fiscale comme dans les autres branches du droit administratif.

Vous prononcerez donc la décharge et annulerez le jugement de première instance, et pourrez accorder 5.000 euros à la société requérante sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Cette solution que nous vous proposons vous privera de l'intéressante question de savoir si, en l'espèce, il y a eu fraude à la loi fiscale, question sur laquelle nous nous arrêterons quelques instants avant de conclure.

Mentionnons d'emblée un argument, dont nous sommes conscients qu'il n'est pas décisif, mais qui nous a intrigué. Alors que l'avoir fiscal existe depuis 1965 et que la pratique des allers-retours autour de la distribution du coupon est monnaie courante depuis cette date, pourquoi l'administration a-t-elle attendu 1997 pour tenter de la contester sur le terrain de l'abus de droit, au point que la question arrive devant vous après la disparition de l'avoir fiscal, dispositif supprimé par la loi de finances pour 2004 ?

Pour le reste, il nous semble qu'il n'y a pas eu, en l'espèce, de fraude à la loi fiscale, que vous appréhendez cette notion sous son acception courante, découlant de l'arrêt de plénière de 1981, ou sous l'éclairage plus inhabituel qu'en a récemment donné votre décision *Ministre c/ Société Sagal* du 18 mai 2005 (RJF 7/05 n° 910). Cette dernière décision, faisant écho à la jurisprudence communautaire, fait tomber sous le coup des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales les "montages purement artificiels". Si la notion est

difficile à cerner, l'idée que l'on peut s'en faire est qu'un montage est une construction juridique traduisant un minimum de complexité. Or il n'y a rien de tel dans la présente espèce : la société a acheté des titres, a touché les dividendes et les avoirs fiscaux associés, puis a revendu les titres. Il s'agit d'une pratique usuelle, dans laquelle l'administration ne voit aucun montage, mais qu'elle critique seulement en raison du délai très court dans lequel ces opérations se sont succédé dans le temps. On est donc loin, très loin de la complexité de la nébuleuse de sociétés rencontrée dans l'affaire Sagal.

Qu'en est-il de l'acception plus habituelle de la fraude à la loi ? L'avoir fiscal est, ainsi que nous l'avons dit, un dispositif qui a été conçu pour éviter la double imposition. Son bénéfice est attaché à la distribution de dividendes qui vont supporter l'impôt, et la loi n'entend nullement, dans sa finalité, s'opposer à ce que l'avoir fiscal bénéficie à des contribuables qui auraient acheté des titres peu avant le détachement du coupon pour les revendre peu de temps après, comme c'est le cas de l'espèce, puisqu'ils auront bien, ce faisant, touché un dividende sur lequel ils seront imposés. La société Janfin était actionnaire au moment du détachement des coupons, elle a encaissé les dividendes sur lesquels elle est taxée, il est donc normal qu'elle bénéficie de l'avoir fiscal. Nous ne voyons donc pas en quoi ce qu'elle a fait constitue un détournement de la finalité du dispositif, de la raison d'être de l'avoir fiscal, et traduirait cet excès d'habileté, pour reprendre l'expression du Professeur Cozian, que vous sanctionnez sur le terrain de la fraude à la loi. La société requérante a seulement bénéficié des avoirs fiscaux au lieu et place des sociétés qui lui ont vendu les titres, sociétés qui, sans cette cession, auraient elles-mêmes bénéficié des avoirs fiscaux. Il n'y a pas eu de création artificielle d'un avoir fiscal, mais seulement un changement de bénéficiaire, le bénéficiaire étant celui qui remplit les conditions légales, et, notamment, touche le dividende.

Il en irait tout autrement, selon nous, dans l'hypothèse suivante, que nous décrivons brièvement, pour ne pas davantage abuser – c'est le cas de le dire – de votre temps. Le bénéfice de l'avoir fiscal, en vertu de l'article 209 bis du code général des impôts, était réservé aux sociétés résidentes. Passons sur la conformité douteuse de cette disposition au regard du principe de non discrimination dégagé en droit communautaire, pour envisager le cas d'une société non résidente et non communautaire actionnaire d'une société française et qui ne peut bénéficier de l'avoir fiscal, dans la mesure où la convention fiscale bilatérale qui lie la France à son pays d'établissement ne prévoit pas d'extension. Consciente de ce manque à gagner, la société cède ses participations à une de ses filiales françaises peu de temps avant la distribution du dividende, avant de les racheter juste après. La filiale française, elle, pourra bénéficier de l'avoir fiscal, tandis que la société étrangère pourra s'organiser pour faire remonter vers elle les dividendes qu'elle n'a pas touchés directement. Dans un cas de figure comme celui-ci, et si l'opération d'achat-revente se résume à un simple aller-retour, il y aura un fort parfum de fraude à la loi, puisqu'aura clairement été contournée la condition légale qui n'autorise pas les non résidents à bénéficier de l'avoir fiscal.

Cet exemple vous montre que l'administration peut sans doute, en matière d'avoir fiscal, identifier des cas de fraude à loi. Mais tel n'était pas le cas de l'espèce.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 7 juillet 2003 de la cour administrative d'appel de Paris et de l'article 3 du jugement du 26 juin 2001 du tribunal administratif de Paris ;

- à ce que la société Janfin soit déchargée des suppléments d'impôt sur les sociétés et des pénalités mises à sa charge au titre de l'exercice clos en 1994 sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

- à ce que soit mise à la charge de l'Etat, au profit de la société Janfin, une somme de 5.000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.