



CLAIRE ACARD

Associé

Ernst & Young, Société d'avocats



JÉRÔME ARDUIN

Chargé de mission

Ernst & Young, Société d'avocats

Opérations d'achat-revente de titres et fraude à la loi

Conseil d'Etat, sect., 27 septembre 2006, n° 260050, Janfin

L'abus de droit serait-il à la mode? Après la décision de la Cour de justice des Communautés européennes dans l'affaire Halifax qui a appliqué en matière de TVA un principe d'interdiction des pratiques abusives¹, après la décision de la même juridiction dans l'affaire Cadbury-Schweppes qui a admis qu'une mesure anti-abus discriminatoire pouvait être justifiée lorsqu'elle avait pour objet de faire échec aux montages purement artificiels², la décision rendue par le Conseil d'État le 27 septembre 2006 dans l'affaire Janfin complète cette tendance tout en revisitant les canons de la théorie de l'abus de droit édiflée au cours de sa jurisprudence passée.

En l'espèce, la société Janfin avait acquis auprès de tiers personnes physiques et morales et auprès de sociétés apparentées des titres de sociétés françaises, et les avait revendus peu de temps après à des sociétés apparentées, en ayant perçu entre-temps des dividendes auxquels étaient attachés des avoirs fiscaux. À l'exception des avoirs fiscaux attachés aux dividendes, l'opération était neutre au regard de l'assiette de l'imposition de la société : la moins-value résultant de la revente des titres était compensée par les dividendes reçus. Au regard du paiement de l'impôt, l'opération permettait à la société d'imputer les avoirs fiscaux sur le montant de l'impôt dû, calculé sur une base incluant les avoirs fiscaux.

L'administration avait remis en cause l'imputation des avoirs fiscaux sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et réintégré la moins-value de cession, mais admis en contrepartie la déduction des dividendes bruts reçus.

Le tribunal administratif de Paris³, puis la cour administrative d'appel de Paris⁴ ont considéré que l'opération d'achat-revente de titres constituait un abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et ont ainsi rejeté la demande de la société tendant à la décharge des impositions supplémentaires.

Intervenant sur pourvoi en cassation de la société, le Conseil d'État a censuré pour erreur de droit la décision attaquée au motif que l'utilisation des avoirs fiscaux n'entrait pas dans le champ d'application de l'article L. 64 : *"l'administration ne peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient [des dispositions de l'article L. 64] lorsqu'elle entend contester l'utilisation comme moyen de paiement de l'impôt dû d'un avoir fiscal, laquelle ne déguise ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus"*. Statuant au fond, la Haute assemblée a reconnu que *"hors du champ [des dispositions de l'article L. 64, l'administration], qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe général de fraude à la loi pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, 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"*, mais a prononcé la décharge des impositions dès lors que *"le ministre ne se prévaut pas, pour justifier le bien-fondé de l'imposition, du pouvoir qu'il détient en vertu du principe susmentionné"*.

1. CJCE, 21 février 2006, aff. 255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd : RJF 5/06, n°648, conclusions de l'avocat général Maduro, BDCF 5/06 n°68.

2. CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes.

3. TA Paris, 26 juin 2001, n°01-169/1, Sté Janfin : RJF 4/02 n°367 ; DF

2002, n°48, p. 1593.

4. CAA Paris, plén., 7 juillet 2003, n°01PA03752, Sté Janfin : RJF 12/03, n°1421 ; conclusions Dominique Pruvost, BDCF 12/03 n° 158 ; voir nos commentaires, Banque & Droit, nov.-déc. 2003, n°92, p. 71.

La décision apparaît ainsi comme une victoire à la Pyrrhus pour les contribuables. En effet, le refus d'étendre le champ d'application de l'article L. 64 aux opérations de liquidation de l'impôt s'accompagne de la reconnaissance d'un abus de droit en dehors du champ de l'article L. 64, offrant ainsi à l'administration un nouveau moyen de contestation (1). Et son absence de mise en œuvre effective dans l'affaire, dès lors que le juge ne peut suppléer à l'administration et invoquer d'office le fondement légal de ce nouvel abus de droit, prive les contribuables et les praticiens d'un précédent alors que les conditions de mise en œuvre de cet abus de droit ont seulement été esquissées par le Conseil d'État (2).

I. L'abus de droit existe donc en dehors de l'article L. 64

La reconnaissance de l'existence de l'abus de droit en dehors du champ de la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (B) supposait au préalable de refuser l'extension du champ d'application de l'article L. 64 à l'utilisation de l'avoir fiscal (A).

A. Le refus d'étendre le champ d'application de l'article L. 64 à l'utilisation de l'avoir fiscal

En jugeant que l'administration fiscale ne peut invoquer les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à l'encontre de l'utilisation de l'avoir fiscal, le Conseil d'État refuse d'étendre le champ d'application de l'article L. 64 au-delà de la lettre du texte comme l'y avait invité la cour administrative d'appel de Paris dont la décision est ainsi censurée.

La décision découle assez logiquement de la réaffirmation de la double nature de l'avoir fiscal, à la fois revenu et moyen de paiement de l'impôt, et d'une lecture stricte de la lettre du texte de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales qui résulte de l'application du principe d'interprétation stricte des textes répressifs. Pour autant, elle semble témoigner d'une rupture dans l'interprétation de l'article L. 64 dès lors que, comme le relevait le commissaire du gouvernement Pruvost devant la cour administrative d'appel de Paris, *« dans la sphère des impôts visés par [cet article], la jurisprudence a toujours fait prévaloir une approche extensive de l'abus de droit »*⁵.

En premier lieu, le Conseil d'État réaffirme, au visa de l'article 158 bis du Code général des impôts abrogé par la loi de finances pour 2004, la double nature de l'avoir fiscal qui constitue *« un revenu entrant dans la base d'imposition du bénéficiaire, ainsi qu'un moyen de paiement de l'impôt »*. Cette double qualification de l'avoir fiscal n'est pas nouvelle. En effet, comme nous l'avons relevé dans notre commentaire consacré à l'arrêt attaqué, la double nature de l'avoir fiscal avait précédemment été

reconnue par le Conseil d'État et par le Conseil constitutionnel.

Les magistrats du Palais Royal avaient ainsi énoncé dès 1974 *« qu'il résulte [des dispositions de l'article 158 bis du Code général des impôts] d'une part que l'avoir fiscal afférent à des dividendes distribués par des sociétés constitue pour les bénéficiaires une partie du revenu imposable et, d'autre part, qu'il est reçu en paiement de l'impôt sur le revenu dont ils sont redevables »*⁶.

De manière similaire, les juges de la rue Montpensier avaient relevé cette double nature en rappelant *« qu'il résulte des termes mêmes de l'article 158 bis du Code général des impôts, dans sa rédaction actuellement en vigueur, que l'avoir fiscal est un élément constitutif du revenu dont disposent les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises; qu'il est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire; qu'il prend la forme d'un crédit ouvert sur le Trésor; qu'il est reçu par l'État en paiement de l'impôt [...] »*⁷.

Or, comme le rappelle le Conseil d'État dans son troisième considérant, l'article L. 64 prévoit, en matière d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu, que *« ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses [...] qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus »*. Il résulte de la lettre de cet article que ses dispositions ne peuvent être appliquées à l'encontre des opérations de liquidation des impositions, comme au cas d'espèce l'utilisation d'avoirs fiscaux en paiement de l'impôt sur les sociétés dû: *« l'administration ne peut faire usage des pouvoirs qu'elle tient de ces dispositions lorsqu'elle entend contester l'utilisation comme moyen de paiement de l'impôt dû d'un avoir fiscal, laquelle ne déguise ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices ou de revenus »*.

En dépit de la rédaction de l'arrêt qui vise expressément l'utilisation de l'avoir fiscal comme moyen de l'impôt, il convient selon nous de considérer que l'article L. 64 ne peut pas être invoqué à l'encontre d'opérations qui entraînent une augmentation de l'assiette de l'imposition et non une diminution ou un transfert de la matière imposable.

Tout d'abord, cette analyse est partagée par le commissaire du gouvernement Laurent Olléon qui a apporté les précisions suivantes: *« si l'on envisage l'avoir fiscal sous sa seconde facette, celle d'élément du revenu [...] 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, [...] 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 »*⁸.

Par ailleurs, un raisonnement a contrario permet de déduire que si l'article L. 64 pouvait être invoqué à l'encontre d'opérations emportant augmentation de

5. Conclusions Dominique Pruvost sous CAA Paris, plén., 7 juillet 2003, n°01PA03752, Sté Janfin : BDCF 12/03 n° 158.

6. CE, 8 mai 1974, n°90.806, Sieur Bacqué : Dupont 1974 p. 320.

7. Cons. Constit., 30 décembre 1997, n°97-395 DC, loi de finances pour

1998 : RJF 2/98 n°182.

8. Conclusions Laurent Olléon sous l'arrêt CE, 27 septembre 2006, n° 260050, Société Janfin : BDCF 11/03.

l'assiette de l'impôt, le Conseil d'État aurait conclu à l'application de cet article en l'espèce, dès lors qu'il avait pris soin de préciser la double nature de l'avoir fiscal, à la fois revenu et moyen de paiement de l'impôt.

Enfin, les dispositions de l'article L. 64 doivent être interprétées restrictivement, conformément au principe d'interprétation stricte des textes répressifs. En effet, la mise en œuvre de la procédure spéciale de répression des abus de droit prévue par l'article précité entraîne l'application automatique de la pénalité de 80 % prévue par l'article 1729 du Code général des impôts. Cette automaticité impose donc de recourir au principe d'interprétation précité, les principes généraux du droit pénal s'appliquant aux litiges relatifs aux pénalités fiscales⁹.

Malheureusement pour les contribuables, l'interprétation restrictive des dispositions de l'article L. 64 s'accompagne de la reconnaissance de la possibilité pour l'administration de la possibilité de se prévaloir des principes généraux, notamment du principe de fraude à la loi.

B. La reconnaissance de la possibilité pour l'administration fiscale d'invoquer le principe général de lutte contre la fraude à la loi

Déclinaison de l'adage *fraus omnia corrumpit*¹⁰, le principe général énoncé par le Conseil d'État, selon lequel *"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 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"*, n'est pas nouveau. Comme l'a rappelé le commissaire du gouvernement Olléon lors de ses conclusions, la jurisprudence du Conseil d'État contient de nombreux exemples d'application de ce principe en matière administrative¹¹.

Toutefois, depuis la loi du 13 janvier 1941 qui a institué ce qui est devenu après maintes modifications l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, se posait la question de savoir si, pour reprendre la formule de Maurice Cozian et Florence Deboissy, les pouvoirs de redressement de l'administration procédaient depuis lors exclusivement de la loi ?¹²

Dans cette étude, citée par le commissaire du gouvernement, les auteurs concluaient que *"la répression de l'abus de droit [...] ne procède pas uniquement de la loi; on peut utiliser les principes généraux du droit pour sanctionner les abus de droits non couverts par l'article L. 64"*. Cette conclusion était alors contraire à la doctrine dominante et, semble-t-il, à la position de l'administration qui n'a jamais invoqué la fraude à la loi en matière fiscale depuis l'instau-

ration de la procédure spéciale de l'article L. 64. Mais il est vrai que la construction jurisprudentielle qui a étendu le champ d'application de l'article L. 64 rendait moins nécessaire le recours à la fraude à la loi¹³.

Tranchant la question, le Conseil d'État énonce dans l'arrêt commenté que *"[le principe permettant à l'administration d'écarter les actes constitutifs d'une fraude à la loi] s'applique également en matière fiscale dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient"*.

Cet énoncé permet de penser que la solution résulte de l'application du principe *specialia generalibus derogant* selon lequel la loi spéciale prévaut dans le domaine particulier qui est le sien, mais que, pour le reste, la loi générale antérieure demeure applicable. Ainsi, les professeurs Cozian et Deboissy déduisaient de l'application de ce principe: *"la loi spéciale (l'article L 64) est seule applicable dans le domaine qui est le sien. Autrement dit, dans les matières énumérées, l'administration a l'obligation d'appliquer cette loi et donc doit respecter la procédure de répression spécifique qu'elle instaure. [...] Pour le reste, c'est-à-dire pour les matières non visées par la loi spéciale, le droit antérieur reste applicable [...] La sanction de l'abus de droit ne sera pas, en ce cas, fondée sur L. 64 mais sur les pouvoirs généraux de redressement de l'administration. [...] Dès lors les pouvoirs de l'administration procèdent de deux sources distinctes, l'article L. 64 et les principes du droit fiscal"*.

Ayant ainsi affirmé la possibilité d'invoquer le principe de fraude à la loi à l'encontre des opérations des contribuables, le Conseil d'État s'est efforcé de préciser les contours de la fraude à la loi fiscale et les conditions de sa mise en œuvre.

II. La mise en œuvre du principe général de fraude à la loi en matière fiscale

Tout en offrant une définition des actes pouvant être contestés sur le fondement du principe général de fraude à la loi (A), le Conseil d'État a esquissé l'articulation entre ce fondement et l'article L. 64 (B).

A. Les actes pouvant être contestés sur le fondement du principe général

Selon le Conseil d'État, l'administration peut ainsi, en dehors de l'article L. 64, écarter comme ne lui étant pas opposables les actes fictifs et les actes constitutifs d'une fraude à la loi fiscale: *"hors du champ des dispositions de l'article L. 64, le service, qui peut toujours écarter*

9. Avis CE Section, 31 mars 1995, n° 164008, SARL Auto-Industrie Méric : RJF 5/95 n°623 avec conclusions Arrighi de Casanova p. 326 ; Avis CE Section, 5 avril 1996, n° 176611, Houdmond : RJF 5/96 n°607, conclusions Arrighi de Casanova, BDCF 3/96 p. 63.

10. La fraude corrompt toute chose.

11. Voir notamment l'avis du Conseil d'État relatif aux mariages blancs qui a énoncé le principe d'inopposabilité des actes constitutifs d'une fraude à la loi dans les termes repris dans la décision Janfin : Avis, CE,

Sect., 9 octobre 1992, Abihilali, n°137342.

12. Maurice Cozian, Florence Deboissy, "Garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit", RJF 2/93, p. 99.

13. Voir notamment l'arrêt fondateur de cette construction prétorienne qui a étendu la procédure de répression prévue à l'article 1649 *quinquies* B du CGI, devenu l'article L. 64 du LPF, aux abus de droit pour but exclusivement fiscal : CE, Plén., 10 juin 1981, n°19079 : RJF 9/81, n°787.

comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe sus-rappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles".

Cette décision offre ainsi à l'administration des armes identiques, qu'elle se place sur le fondement de l'article L. 64 ou sur le fondement du principe général.

En effet, le Conseil d'État a pris soin de préciser que le principe selon lequel l'administration peut écarter comme ne lui étant pas opposables les actes fictifs s'applique aussi en dehors du champ d'application de l'article L. 64.

Concernant les actes constitutifs d'une fraude à la loi fiscale, le Conseil d'État les définit en recourant au critère classique de la motivation exclusivement fiscale, et en dégageant un nouveau critère, celui au critère de contournement des objectifs des textes : "actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles".

Le critère du but exclusivement fiscal reprend la définition désormais classique de l'abus de droit qui avait été dégagée par l'arrêt de plénière du Conseil d'État rendu le 10 juin 1981¹⁴. Cette similitude permet de déduire que ce critère doit être apprécié au regard de la jurisprudence qui, sur le fondement de l'article L. 64, a précisé la notion d'abus de droit pour but exclusivement fiscal.

Quant au critère de la recherche du "bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs", les membres du Conseil d'État ont tenu à préciser à l'occasion d'une réunion organisée par le Centre d'études de fiscalité des entreprises que ce critère était inhérent à l'abus de droit pour fraude à la loi, que celui-ci soit fondé sur le principe général ou sur l'article L. 64. Ainsi, cet addendum devrait dorénavant se retrouver dans les décisions rendues dans le cadre de l'article L. 64. Au regard de la jurisprudence récente, la réaffirmation par le Conseil d'État de la définition classique de l'abus de droit, complétée de ce nouveau critère, semble remettre en cause l'interprétation des décisions Sagal et Pléiade selon laquelle la notion de montage dépourvu de substance constituerait un nouveau critère de l'abus de droit, et confirmer l'interprétation selon laquelle le montage dépourvu de substance serait seulement un cas d'abus de droit parmi d'autres.

En pratique, le critère relatif au contournement de l'esprit de la loi nouvellement dégagé par le Conseil d'État permet de préciser le but exclusivement fiscal afin d'écar-

ter l'abus de droit dans des situations où l'esprit du texte est respecté. En conséquence, il serait dorénavant nécessaire d'effectuer un raisonnement en deux temps pour qualifier un acte ou une opération d'abus de droit pour but exclusivement fiscal :

– l'acte ou l'opération contourne-t-il l'esprit de la loi ?

– en cas de réponse positive, l'acte ou l'opération a-t-il un but exclusivement, ou essentiellement, fiscal ?

Compte tenu de cette définition, les opérations d'achat-revente de titres contestées constituaient-elles une fraude à la loi fiscale ?

Selon les conclusions du commissaire du gouvernement, la fraude à la loi ne serait pas constituée en l'espèce. En effet, au regard du critère de contournement de l'esprit de la loi, Laurent Olléon retient que "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 [...], puisqu'ils auront bien, ce faisant, touché un dividende sur lequel ils seront imposés" et qu'"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"¹⁵.

Le commissaire du gouvernement réserve toutefois le cas d'opérations d'achat-revente réalisées autour de la date de paiement des dividendes entre une société française et une société étrangère qui ne bénéficie pas d'une convention fiscale prévoyant le transfert de l'avoir fiscal. Ces opérations pourraient ainsi être regardées comme ayant pour objectif de contourner la règle selon laquelle seules les sociétés françaises peuvent bénéficier de l'avoir fiscal, encore que le commissaire du gouvernement envisage uniquement l'hypothèse d'opérations réalisées entre une société étrangère et sa filiale française.

De même, le commissaire du gouvernement se réfère uniquement à l'hypothèse d'une fraude à un texte législatif. Or, si, pour reprendre les termes de la décision commentée, la recherche des "objectifs poursuivis par [les] auteurs" d'un texte législatif est chose commune, il en va différemment de la doctrine administrative et des conventions fiscales. Concernant la doctrine administrative, son absence d'esprit devrait conduire à l'exclure du champ de l'abus de droit par fraude à la loi. Quant aux conventions fiscales, auxquelles s'applique le principe d'interprétation littérale des textes clairs¹⁶ et qui diffèrent ainsi de la loi sans être toutefois assimilées à la doctrine administrative, il reviendra au juge de préciser les règles de détermination d'une fraude à la convention fiscale.

La Haute assemblée pourrait d'ailleurs avoir prochainement l'occasion de répondre à cette question dans le cadre du pourvoi formé contre l'arrêt Bank of Scotland de la cour administrative d'appel rendu le 23 mai 2005¹⁷. En effet, dans cette affaire, l'administration contestait à un établissement de crédit britannique le bénéfice des dispositions de la convention fiscale franco-britannique, notamment le transfert de l'avoir fiscal, en remettant en cause la

14. CE, Plén., 10 juin 1981, n°19079 : RJF 9/81, n°787.

15. Conclusions Laurent Olléon sous l'arrêt CE 27 septembre 2006, n° 260050, Société Janfin : BDCF 11/03.

16. CE 24 mai 2000, n° 209699-209891, CRCAM Normand : RJF 7-8/00 n°974, concl. Laurent Touvet, BDCF 7-8/00 ; CE, 25 février 2004,

n° 250328, Sté Hallminster Ltd : RJF 5/04 n°463, concl. Laurent Vallée, BDCF 5/04 n° 59.

17. CAA Paris, 23 mai 2005, n°01PA04068, Bank of Scotland : RJF 3/06 n°569.

convention conclue entre cette banque et une société américaine, convention en vertu de laquelle la banque percevait les dividendes versés par une filiale française de la société américaine.

B. La procédure applicable en cas de recours au principe général par l'administration

Si la décision commentée suscite de nombreuses interrogations au regard de l'application du critère du contournement de l'esprit de la loi, elle fournit d'ores et déjà quelques réponses quant à l'articulation de la procédure de répression des abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 et celle fondée sur le principe général de fraude à la loi.

Concernant le champ d'application du principe général de fraude à la loi, il résulte de l'application du principe *specialia generalibus derogant* que ce principe peut être uniquement invoqué par l'administration dans les matières non visées par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales comme le précise le Conseil d'État : "*ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales [...]*".

Ainsi, le principe général de fraude à la loi serait invocable à l'occasion :

- des litiges portant sur des impôts autres que les droits d'enregistrement, les taxes de publicité foncière, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les taxes sur le chiffre d'affaire, la taxe professionnelle et l'impôt de solidarité sur la fortune,

- des litiges portant sur la liquidation des droits d'enregistrement, des taxes de publicité foncière, de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés¹⁸.

Il découle aussi de l'application du principe *specialia generalibus derogant* que l'administration qui se place sur le terrain de la fraude à la loi n'a pas l'obligation de respecter les garanties liées à la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64. Mais cette absence de garanties procédurales est limitée aux litiges qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article L. 64. En effet, comme le précise le Conseil d'État dans la décision commentée, "[les] dispositions particulières de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, [...] lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient".

18. Selon nous, la procédure de l'article L. 64 devrait être appliquée en matière de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires, de la taxe professionnelle et de l'impôt de solidarité sur la fortune, en raison des termes

Pour autant, l'erreur de l'administration qui consisterait à invoquer le principe général dans un litige entrant dans le champ d'application de l'article L. 64, ou à invoquer l'article 64 dans un litige entrant dans le champ d'application du principe général, n'aurait pas la même conséquence :

- si l'administration a invoqué à tort le principe général, sans appliquer la procédure de l'article L. 64, alors l'administration ne pourra pas demander une substitution de base légale dès lors que les garanties de procédure prévues dans le cadre de l'article L. 64 n'ont pas été suivies et le redressement sera annulé ;

- si l'administration a invoqué à tort l'article L. 64, alors l'administration pourra demander une substitution de base légale pour se placer sur le terrain du principe général.

Cette dernière hypothèse est d'ailleurs celle de l'arrêt qui précise "*que le ministre ne se prévaut pas, pour justifier le bien-fondé de l'imposition, du pouvoir qu'il détient en vertu du principe susmentionné*". En l'espèce, l'administration n'avait pas invoqué le principe général de fraude à la loi et, comme l'a rappelé le commissaire du gouvernement, le juge ne peut pas en matière fiscale procéder d'office à une substitution de base légale¹⁹. Le Conseil d'État devait donc prononcer la décharge des impositions mises à la charge de la société Janfin.

Enfin, l'article 1729 du Code général des impôts prévoit expressément que la pénalité de 80 % s'applique "*en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales*". Cette pénalité est donc réservée aux abus de droit prononcés sur le fondement de l'article L. 64 et ne peut pas sanctionner un abus de droit fondé sur le principe général de fraude à la loi. Dans cette dernière hypothèse, l'administration devra ainsi soit se contenter du redressement principal accompagné des intérêts de retard, soit rapporter la preuve de l'existence de manœuvres frauduleuses entraînant une pénalité de 80 %, ou d'un manquement délibéré entraînant une pénalité de 40 %.

En conclusion, au-delà des incertitudes suscitées par le critère du contournement de l'esprit de la loi qui s'ajoute au critère du but exclusivement fiscal qui devront être levées par la jurisprudence, les avantages (défaut de sanction automatique) et les inconvénients (absence de garanties procédurales) accompagnant la procédure de répression des abus de droit sur le fondement du principe général dégagé par le Conseil d'État conduisent à s'interroger sur l'opportunité d'une éventuelle intervention législative. ■

généraux des articles L. 64 et L. 64 A du Livre des procédures fiscales.

19. CE, Sect., 21 mars 1975, n°85496 : RJF 5/75 n° 226 avec la chronique de Bruno Martin Laprade, p. 166.