



**HAL**  
open science

# L'équilibre de l'abus de droit en matière fiscale : entre insécurité juridique objective et recherche de confiance légitime

Valentin Lamy

## ► To cite this version:

Valentin Lamy. L'équilibre de l'abus de droit en matière fiscale : entre insécurité juridique objective et recherche de confiance légitime. *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 2021, 5, pp.1211. hal-04156431

**HAL Id: hal-04156431**

**<https://hal.science/hal-04156431>**

Submitted on 12 Jul 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Copyright

# L'équilibre de l'abus de droit en matière fiscale : entre insécurité juridique objective et recherche de confiance légitime

Valentin Lamy

## SOMMAIRE

### I. — UNE DILATATION DE LA RÉPRESSION DE L'ABUS DE DROIT SOURCE D'INSÉCURITÉ JURIDIQUE OBJECTIVE

A. — *Une insécurité juridique directe*

B. — *Une insécurité juridique indirecte*

### II. — UN DÉPLOIEMENT DES GARANTIES TRADUISANT UNE LOGIQUE DE RECHERCHE DE CONFIANCE LÉGITIME

A. — *Des mécanismes spécifiques*

B. — *Des mécanismes généraux*

L'intensification de la lutte contre les abus de droit en matière fiscale semble avoir pris une dimension nouvelle. Si le constat de l'« extension importante de la conception d'abus de droit »<sup>1</sup> pouvait déjà être dressé au début de la décennie précédente, le mouvement tend à s'accélérer avec plus d'acuité. Deux exemples suffiront à s'en convaincre. D'abord, il est clair que l'on assiste à un renforcement de l'arsenal législatif permettant à l'administration fiscale d'écarter des actes comme constitutifs d'abus de droit. Horizontalement, avec le développement de mécanismes sectoriels anti-abus dont la transposition par la loi de finances pour 2019 à l'article 205 A du Code général des impôts de la clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés issue de la directive *ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive)* est le dernier avatar. Mais aussi verticalement avec la mise en place du « mini-abus de droit » par la même loi de finances, à l'article L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Ensuite, sur le plan jurisprudentiel, l'étau paraît aussi se resserrer, l'Assemblée du contentieux du Conseil d'État ayant récemment jugé que l'administration fiscale pouvait écarter le mécanisme de garantie de l'article L. 80 A du LPF dans une procédure de répression d'un abus de droit, en présence d'un montage artificiel<sup>2</sup>.

Tout ceci s'inscrit dans un « nouvel élan dans la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale »<sup>3</sup>, dans un contexte où nos représentations de la justice fiscale se heurtent à un univers économique mondialisé et numérisé qui « déstabilise »<sup>4</sup> l'impôt. Ce phénomène de déstabilisation, auquel les cadres normatifs et institutionnels traditionnels et nationaux peinent à

répondre, semble bel et bien induire une mutation tout à fait inédite des formes de fraude ou d'évasion fiscale. Dans un rapport au Premier ministre de 2019, la Cour des comptes notait d'ailleurs que la fraude aux prélèvements obligatoires était un « phénomène multiforme en constante évolution », devenu « difficile à appréhender »<sup>5</sup>, en particulier à raison des nouvelles technologies ou des nouvelles formes de travail indépendant ou détaché directement liées à la mondialisation et à la numérisation des espaces économiques. C'est dire l'impératif de renforcer et d'adapter les dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, tant au niveau international que national. Dans ce contexte, les mutations de l'abus de droit trouvent toute leur place. Précisément du fait que l'abus de droit, « élément de régulation essentiel pour le bon fonctionnement de notre système fiscal »<sup>6</sup>, permet de sanctionner un comportement qui, en se plaçant malicieusement dans l'application de la lettre de la norme juridique, n'a d'autre vocation que de se détourner de sa finalité sociale : dès lors, « un droit porté trop loin devient une injustice »<sup>7</sup>.

Un tel élargissement de la notion d'abus de droit dans un but répressif, s'il est à saluer en tant qu'instrument de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale<sup>8</sup> et donc de justice fiscale, ne reste pas sans susciter des interrogations<sup>9</sup>, voire des craintes légitimes de la part des contribuables. En particulier, il est devenu commun de dire – avec parfois quelque véhémence – que l'extension de l'abus de droit « soulève des difficultés du point de vue de la sécurité juridique »<sup>10</sup>. Deux raisons semblent pouvoir être invoquées. La première a trait au périmètre de la notion et à l'établissement incertain de la frontière entre l'abus de droit réprimé et l'optimisation fiscale autorisée voire encouragée par la loi fiscale, si bien qu'« optimisation et (abus par) fraude à la loi sont bien de même nature et présentent une simple différence de degré »<sup>11</sup>. La seconde, qui en découle, est l'idée que c'est précisément cette incertitude qui permettrait une répression efficace en ce qu'elle conférerait une large marge de manœuvre à l'administration. D'ailleurs, ainsi que le précise le président Fouquet, « l'idée que l'arbitraire de l'administration est le plus sûr moyen de lutter contre la fraude fiscale nous paraît largement répandue, au moins dans la sphère publique »<sup>12</sup>.

Or, poursuit l'auteur, cette tendance « a pour conséquence paradoxale de réduire l'efficacité du contrôle fiscal et d'affaiblir le rendement de l'impôt »<sup>13</sup>, en particulier du fait qu'elle réduise la légitimité de l'impôt. Face à cela, il y aurait un « besoin de plus en plus urgent de sécurité juridique, et en particulier fiscale »<sup>14</sup>, ce qui aurait de surcroît pour effet de « renforcer l'attractivité du territoire »<sup>15</sup>.

L'abus de droit est donc à la croisée des chemins. Pour se trouver efficace dans la répression de montages toujours plus sophistiqués qui sous couvert de se placer sous l'application de la loi vont à l'encontre de sa finalité, il doit être conçu largement. L'ennui, c'est que tributaire de la précision et de l'expression de la finalité de la loi ou des conventions fiscales, il ne peut pas toujours atteindre les exigences de « clarté, stabilité et prévisibilité »<sup>16</sup> qui siéent à la sécurité juridique<sup>17</sup>.

La question qu'il faut alors se poser est celle de savoir si la résolution de cette antinomie, de ce rapport « passionnel »<sup>18</sup> qu'entretiennent droit fiscal – et donc abus de droit fiscal – et sécurité juridique doit véritablement passer par un renforcement de cette même sécurité juridique en tant que telle. La réponse ne se trouve certainement pas dans l'appréhension majoritaire du principe de sécurité juridique, c'est-à-dire dans une conception objective de celui-ci, à savoir la garantie des « qualités objectives de rédaction et d'application que les règles d'un État de droit digne de ce nom doivent revêtir »<sup>19</sup>. Une telle conception doit être dépassée, *a fortiori* en droit fiscal, « droit dont finalement la complexité n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender »<sup>20</sup>. Face à cette complexité, inhérente aux situations fiscales et liée à leur teneur économique, c'est davantage vers des mécanismes individuels qu'il y a lieu de se tourner et non vers des garanties relatives aux caractéristiques de la norme elle-même étant entendu que c'est aussi sa généralité qui fait son efficacité. Dès lors, ce serait grâce au déploiement de garanties traduisant davantage le « versant subjectif »<sup>21</sup> de la sécurité juridique, le principe de confiance légitime, qu'une certaine sécurité fiscale pourrait être atteinte tout en préservant un abus de droit conçu comme extensible et donc source d'insécurité juridique objective. Que l'on ne s'y trompe pas. La doctrine a tendance à opposer sécurité juridique et confiance légitime<sup>22</sup>, estimant que l'objectivité propre au droit public français s'opposerait à la reconnaissance du principe de confiance légitime. Elle est par ailleurs confortée par le refus du Conseil d'État d'appliquer expressément le principe en dehors des situations régies par le droit de l'Union européenne<sup>23</sup>. En réalité, il semble plutôt que le principe de confiance légitime soit davantage « l'une des facettes de la sécurité juridique »<sup>24</sup>, une « continuité du principe »<sup>25</sup>, ce que démontre bien A.-L. Cassard-Valembois, qui estime dans sa thèse que la confiance légitime n'est autre que la poursuite de la sécurité juridique envisagée du point de vue subjectif des administrés<sup>26</sup>. Par ailleurs, des auteurs ont déjà démontré que le principe « clandestin »<sup>27</sup> de confiance légitime se matérialisait déjà en droit public français<sup>28</sup> et tout particulièrement en droit fiscal<sup>29</sup>, pour lequel il est tout indiqué. En somme, la confiance légitime serait une norme cachée de « concrétisation »<sup>30</sup> de la sécurité juridique.

Dès lors, l'insécurité juridique objective découlant d'une dilatation de la notion d'abus de droit fiscal dans une visée répressive (I) pourrait trouver un point d'équilibre en déployant des mécanismes traduisant une recherche de confiance légitime et concourant ainsi à la sécurité juridique considérée dans tous ses aspects (II).

## I. — UNE DILATATION DE LA RÉPRESSION DE L'ABUS DE DROIT SOURCE D'INSÉCURITÉ JURIDIQUE OBJECTIVE

À y regarder de près, une extension de la notion d'abus de droit dans une logique de répression accrue induit quasi mécaniquement une insécurité juridique objective, à deux égards. D'abord, cette insécurité juridique est directe, elle découle de la norme de répression elle-même qui, pour « occuper le champ d'application le plus large possible »<sup>31</sup>, se trouve nécessairement plus générale et donc sujette à interprétation (A). Ensuite, l'abus de droit étant forcément lié à une autre norme

fiscale que le contribuable entend détourner, l'insécurité peut être induite de cette autre norme (B).

### **A. — Une insécurité juridique directe**

Dans les récentes mutations de l'abus de droit en matière fiscale, il est possible de distinguer deux mouvements qui confinent à l'insécurité juridique. D'une part, l'intégration de la fraude à la loi dans la notion d'abus de droit a généré une certaine ambiguïté dans l'articulation des critères de l'abus de droit (1). D'autre part, la diversification récente des normes de répression de l'abus de droit joue aussi un rôle dans ce climat d'insécurité juridique (2).

#### **1. L'ambiguïté dans l'articulation des critères de l'abus de droit**

Suite à une longue période de « cristallisation »<sup>32</sup> de la conception de l'abus de droit fiscal réduite à la répression des actes fictifs destinés à échapper à l'impôt, la notion s'est élargie pour absorber la fraude à la loi. Cet itinéraire témoigne d'une intensification de la logique répressive qui s'est toujours accompagnée d'une crainte au regard de la sécurité juridique, en particulier du fait des incertitudes induites. À cet égard, il est possible de distinguer trois périodes.

Dans un premier temps, on a pu assister à l'irruption et au développement de la fraude à la loi comme alternative à la qualification d'abus de droit. Tout a commencé par une décision du Conseil d'État de 1981 par laquelle il donne une définition « synthétique »<sup>33</sup> de l'abus de droit selon laquelle « l'administration doit établir que les actes passés par l'intéressé ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils 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 la situation et à ses activités réelles »<sup>34</sup>. Qualifiée de « bombe fiscale »<sup>35</sup>, d'« abus de texte »<sup>36</sup>, cette décision a éprouvé une critique doctrinale intense. Il faut dire qu'elle entraînait frontalement en opposition avec une conception étendue et largement partagée de la liberté de gestion, bien exprimée par le Doyen Ripert selon qui « ce que l'on doit appeler la fraude fiscale c'est la contravention à une disposition impérative de la loi fiscale, mais non la manière de se soustraire volontairement et par un moyen régulier à l'application de la loi fiscale »<sup>37</sup>. Dès lors, l'arrêt est considéré comme ayant « sensiblement accru l'insécurité juridique »<sup>38</sup>, par l'effacement de la distinction entre l'abus de droit et l'optimisation fiscale, étant entendu qu'à la lecture du considérant, aucun critère précis de définition de la fraude à la loi n'avait été donné. Pour autant, la Cour de cassation reprit plus tard la solution<sup>39</sup>, avant que la jurisprudence administrative n'affine l'analyse en élaborant, dans les arrêts *Pléiade*<sup>40</sup> et *Sagal*<sup>41</sup>, la notion de défaut de substance économique pour caractériser la fraude à la loi. La frontière entre le critère de l'acte fictif, traduisant une « fictivité juridique » et celui de la fraude, caractérisant une « fictivité économique »<sup>42</sup> semblait bien tracée. Toutefois, la définition de l'abus de droit demeurait floue et rendait possibles des extensions jurisprudentielles, en témoignent une série d'arrêts de la Cour de cassation de 2006 à 2007<sup>43</sup> qui ont tendu à brouiller la distinction entre les deux critères<sup>44</sup>, ce que

la doctrine qualifia d'« abus d'abus »<sup>45</sup> ou de « perte de cap »<sup>46</sup>, en tout état de cause, de source d'insécurité juridique.

Le deuxième temps est un temps de fixation des critères de l'abus de droit par fraude. À ce titre, en matière de TVA, la Cour de justice des communautés européennes va expressément dégager deux critères pour qu'un abus de droit soit caractérisé. D'une part un critère subjectif, à savoir que le « but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal ». D'autre part un critère objectif selon lequel « les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes [...] aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions »<sup>47</sup>. L'irruption de ce second élément est, de l'aveu de la Cour, liée à un « impératif de sécurité juridique ». Il sera repris par la jurisprudence administrative, avec la décision *Janfin*<sup>48</sup>, puis par le législateur en 2008, qui réécrit à cette occasion l'article L. 64 du LPF en « incorporant »<sup>49</sup> l'abus de droit par fraude et ses deux critères cumulatifs.

L'ère de la sécurité juridique était, semble-t-il, arrivée, « les critères de la fictivité ou du but exclusivement fiscal qui caractérisent l'abus [ayant] été strictement définis »<sup>50</sup>. C'était sans compter sur les applications jurisprudentielles postérieures qui ont de nouveau brouillé les pistes, au moins pour trois raisons. D'abord, il apparaît que « les deux critères de la fraude à la loi ne sont pas toujours cumulatifs »<sup>51</sup>, ce qui semble encore confirmé par une décision du Conseil d'État du 8 février 2019<sup>52</sup> dans laquelle la haute juridiction précisait qu'un montage dénué de substance économique était nécessairement contraire à l'intention du législateur et semblait réciproquement considérer que l'atteinte à l'intention du législateur pouvait présumer du critère subjectif<sup>53</sup>. En outre, on peut constater une appréciation « extensive »<sup>54</sup> du but essentiellement fiscal, de la part de la Cour de cassation<sup>55</sup>, mais aussi du Conseil d'État qui a pu considérer que ce critère était rempli dès lors que la balance entre les avantages économiques réels et les avantages fiscaux de l'opération penchait nettement en faveur des seconds, les premiers étant négligeables<sup>56</sup>. Enfin, les récentes évolutions de la jurisprudence européenne en la matière, parce qu'elles témoignent d'une appréciation fortement casuistique de l'abus de droit, sans critère juridique précis<sup>57</sup>, sont aussi « créatrice[s] d'insécurité juridique »<sup>58</sup>.

Le mouvement d'intensification de la lutte contre les abus de droit semble bel et bien corrélé à une dilatation des causes d'insécurité juridique. Ceci est renforcé par la diversification récente des normes de répression de l'abus de droit.

## ***2. La diversification des normes de répression de l'abus de droit***

L'époque est propice à la diversification des instruments normatifs de répression de la lutte contre les abus de droit. Le mouvement n'est d'ailleurs pas cantonné au droit interne. Il concerne tout autant le droit de l'Union européenne que le droit international fiscal, en témoigne, concernant ce dernier, l'article 7 de la convention multilatérale élaborée dans le cadre du

projet BEPS (pour *base erosion and profit shifting*, ou « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires »), qui s'analyse comme une clause anti-abus générale couvrant les stipulations des conventions fiscales couvertes ou encore les clauses contenues dans des conventions bilatérales qui généralement sont « intrinsèquement très compliquées à interpréter »<sup>59</sup>. Une telle diversification dans les normes de répression, en particulier du fait des divergences rédactionnelles de dispositifs, peut être vue comme « un mouvement particulièrement préjudiciable en termes de sécurité juridique »<sup>60</sup>. Par ailleurs, l'introduction à l'article L. 64 A du LFP d'une nouvelle procédure d'abus de droit, qualifiée de « mini-abus » porte à son tour en elle son lot d'incertitudes.

Premièrement, la multiplication des instruments sectoriels de lutte contre les pratiques abusives serait une source d'insécurité juridique dans leur articulation avec la procédure de répression de l'abus de droit. Il faut dire que ce n'est pas tant la diversification, dans un premier temps, des clauses anti-abus spécifiques qui a pu être pointée du doigt, ces dernières cohabitant sans mal avec l'abus de droit classique, « en raison précisément de leur caractère spécial »<sup>61</sup> et donc de leur périmètre clairement défini. Ainsi en est-il, par exemple, des dispositifs prévus aux articles 155 A, 209 B ou encore 238 A du Code général des impôts (CGI). Comme le note F. Deboissy, c'est davantage l'irruption de clauses anti-abus générales qui « préfigure une cohabitation plus tumultueuse ou, à tout le moins, plus délicate »<sup>62</sup> avec l'abus de droit. Dans cette catégorie, il est possible de mentionner la clause anti-abus relative au régime des fusions, prévu à l'article 210-0 A, III du CGI ou encore la récente clause anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés, issue de la directive *ATAD* et qui a englobé d'autres clauses plus sectorielles, notamment l'ancienne clause applicable au régime société mère-filiales de l'article 119 *ter* du CGI. Bien entendu, ces clauses ne sont pas de même nature que la procédure d'abus de droit. En particulier, elles concernent seulement l'établissement de l'assiette de l'impôt et n'ont donc pas d'effet répressif à proprement dit. Toutefois, les deux participent de la lutte contre l'utilisation abusive des instruments fiscaux, conduisent tous deux à l'inopposabilité d'un montage ou d'un acte et peuvent couvrir de concert une même situation. L'ennui ici est que l'on observe une certaine « divergence rédactionnelle » potentiellement source de « divergences dans l'appréciation de l'abus de droit »<sup>63</sup>. Cette divergence se traduit effectivement par des critères d'appréciation différenciés. Ainsi, la comparaison du dispositif de l'article 205 A du CGI et de l'article L. 64 du LFP témoigne bien de ces disparités. En particulier, la clause anti-abus a vocation à ne concerner que les « montages », là où l'abus de droit touche les « actes »<sup>64</sup>. Par ailleurs, la clause anti-abus rend inopposables les montages non authentiques dont « l'objectif principal, ou l'un des objectifs principaux » est d'éluider ou d'atténuer l'impôt, alors que l'abus de droit traditionnel ne vise que les actes à la finalité exclusivement fiscale. Si le « mini-abus » de droit concerne aussi les actes dont le but est principalement fiscal, l'article L. 64 A du LFP précise que son application se fait sous réserve de l'article 205 A du CGI, ce qui n'est pas le cas pour l'article L. 64 du LFP. Dès lors, face à ce « florilège de textes anti-abus, dont l'articulation apparaît délicate »<sup>65</sup> et étant entendu que face à

une situation potentiellement couverte par plusieurs mécanismes, « l'Administration dispose, en fonction du but qu'elle souhaite atteindre, punir ou rectifier, du choix des armes »<sup>66</sup>, le grief d'insécurité n'est jamais loin.

Secondement, c'est dans leur teneur même que ces nouveaux mécanismes suscitent l'inquiétude. En effet, tant les clauses anti-abus, telles qu'elles ont été codifiées en droit français, que le mini-abus de droit répriment les actes ou montages dont la finalité est principalement fiscale<sup>67</sup>. C'est cet élément, qui tranche avec le but exclusivement fiscal de l'abus de droit classique, qui cristallise les craintes. Ce motif principalement fiscal n'est pas une nouveauté, il était déjà présent dans les précédentes clauses anti-abus et la doctrine en pointait déjà « l'imprécision » et le risque d'une « dimension subjective et arbitraire dans l'appréciation opérée par l'administration fiscale »<sup>68</sup>. Par ailleurs, concernant la procédure de répression de l'abus de droit, ce motif avait été intégré à la définition de l'article L. 64 du LPF par la loi de finances pour 2014, mais avait été censuré par le Conseil constitutionnel<sup>69</sup>. Deux motifs avaient justifié la censure :

– d'une part, une contrariété au principe de légalité des délits et des peines qui implique que les infractions soient définies en des termes suffisamment clairs et précis ;

– d'autre part, une contrariété à l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, renforçant manifestement les exigences constitutionnelles tenant à la sécurité juridique objective des textes fiscaux de nature répressive<sup>70</sup>.

Dès lors, il n'est pas illogique de considérer que le nouvel article L. 64 A est d'une constitutionnalité douteuse, au regard du risque d'insécurité juridique induit par le motif principalement fiscal<sup>71</sup>. La disposition n'ayant pas été déférée au Conseil constitutionnel dans le cadre du contrôle *a priori*, il faudra attendre qu'une inévitable QPC intervienne pour avoir une réponse à cette question. La question se pose en des termes différents concernant les clauses anti-abus. En effet, en tant que textes non répressifs, ils ne peuvent encourir le grief de contrariété au principe de légalité des délits et des peines, quoiqu'il pourrait être soutenu que l'application de ces clauses puisse déterminer indirectement l'application de pénalités<sup>72</sup>. Néanmoins, les exigences constitutionnelles de clarté et d'intelligibilité de la loi pourraient conduire à l'inconstitutionnalité de ces clauses. Cependant, celles qui sont issues de la transposition de directives européennes, en particulier la clause générale de l'article 205 A du CGI, sont couvertes par l'exigence constitutionnelle de transposition des directives<sup>73</sup>.

Il reste que dans l'attente d'une décision du Conseil constitutionnel, dont l'incertaine teneur tient notamment en une « instrumentalisation certaine de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui semble bien être devenu le moyen commode pour le Conseil constitutionnel d'invalider ou non une disposition, cela sans aucune justification et en fonction du seul résultat qu'il souhaite atteindre »<sup>74</sup>, la pluralité des dispositifs anti-abus de droit génère une insécurité juridique qui leur



est « inhérente »<sup>75</sup> tant dans leur contenu que dans leur articulation, et ce malgré une doctrine administrative qui se veut rassurante<sup>76</sup>.

## **B. — Une insécurité juridique indirecte**

L'abus de droit s'apprécie nécessairement en relation avec la norme fiscale elle-même. Dès lors, il est logique que l'insécurité juridique découlant de la répression de l'abus de droit puisse aussi être déduite des normes fiscales dont l'administration allègue un abus. En particulier, l'imprécision de la norme fiscale sous laquelle le contribuable entend se placer est la première source d'insécurité dans la répression de l'abus de droit (1). Par ailleurs, l'abus de droit par fraude s'appréciant au regard du détournement de l'intention de l'auteur de la norme, l'insécurité peut aussi surgir lorsque cette intention n'est pas véritablement décelable (2).

### **1. L'imprécision de la norme fiscale**

Il est devenu commun de constater le manque de clarté et d'intelligibilité des normes fiscales, plus encore que dans d'autres branches du droit<sup>77</sup>, à l'exception sans doute, du droit du travail. Corrélé à un profond mouvement d'inflation normative en matière fiscale<sup>78</sup>, l'empilement de dispositifs induit une qualité inégale de la norme fiscale. Certes, le Conseil constitutionnel censure, sur le fondement du principe de clarté de la loi<sup>79</sup>, qui découle de l'article 34 et de l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi<sup>80</sup>, lequel découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC), les dispositions qui ne sont pas « suffisamment précises » ou les formules qui ne sont pas « non équivoques »<sup>81</sup>. Tel est notamment le cas, en matière fiscale, lorsqu'une disposition est « susceptible d'au moins deux interprétations »<sup>82</sup> ou lorsque des dispositions fiscales incitatives génèrent un « flou »<sup>83</sup> quant à leur applicabilité. Mais il va de soi que le contrôle opéré par le Conseil n'a vocation à censurer que les dispositions qui entrent frontalement en contradiction avec ces impératifs constitutionnels et que l'univocité absolue de la loi fiscale, comme de toute norme juridique par ailleurs<sup>84</sup> est tout à fait illusoire tant la généralité est consubstantielle à toute production normative.

Ainsi, c'est à juste titre que M.-C. Esclassan souligne que « lorsque la loi fiscale est trop générale et qu'elle ne précise pas suffisamment les conditions à respecter pour bénéficier d'exonérations, ladite loi génère une attractivité susceptible de se transformer en insécurité juridique pour les contribuables qui se sont placés dans ses prévisions »<sup>85</sup>. Une telle insécurité est renforcée par l'existence de porosités dans la distinction entre l'abus de droit et l'optimisation fiscale déjà évoquée. L'exemple de l'ancien mécanisme de report d'imposition de l'article 160, I *ter* du CGI est à ce titre évocateur. Afin de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, le législateur avait mis en place un mécanisme incitatif d'apport-cession de titres dont la généralité avait naturellement incité nombreux contribuables à en bénéficier, ce qui avait été source d'un important contentieux sur le terrain de l'abus de droit. Il était donc revenu à la jurisprudence, en l'occurrence celle du Conseil d'État, d'interpréter le texte pour déterminer ce qui relevait de

l'autorisé et de l'interdit en estimant que l'apport-cession était abusif s'il s'agissait « d'un montage ayant pour seule finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange lors de l'apport ». L'apport-cession était, en revanche, non abusif si la société interposée réinvestissait le produit des cessions<sup>86</sup>. On pourrait naturellement démultiplier les exemples de législations fiscales qui, manquant de clarté, sont « évidemment un facteur d'insécurité juridique »<sup>87</sup>.

L'insécurité juridique se décuple par ailleurs de la pluralité des normes qui sont concernées par la répression de l'abus de droit puisque les articles L. 64 et L. 64 A du LPF mentionnent, généralement tout « texte » ou, depuis la modification opérée par la loi de finances pour 2009, toute « décision ». L'imprécision peut donc découler d'une convention fiscale ou encore d'un acte réglementaire. Sur ce point, une précision d'importance doit être apportée. La doctrine a beaucoup débattu du sens à donner à l'emploi du mot « décision » dans ces articles. En particulier, la question s'est posée de savoir si le vocable englobait la doctrine administrative qui, quand bien même a vocation à interpréter la loi fiscale, n'est pas à l'abri de l'imprécision. Selon O. Négrin, « il ressort indiscutablement des travaux préparatoires que ce mot vise les “décisions ministérielles de portée générale” ou, dit autrement, les instructions fiscales »<sup>88</sup>, ce qui ouvrirait la voie à un « abus de doctrine administrative ». La cour administrative d'appel de Paris avait d'ailleurs jugé en ce sens dans un arrêt de 2018<sup>89</sup>. Cependant, dans sa décision du 28 octobre 2020<sup>90</sup>, l'assemblée du Conseil d'État ne suivra pas le raisonnement, en suivant les conclusions du rapporteur public<sup>91</sup> et l'avis d'une certaine frange de la doctrine<sup>92</sup>. L'abus de doctrine est donc rejeté, « au nom de la sécurité juridique »<sup>93</sup>, ce qui permet de préserver, dans les conditions que nous précisons *infra*, la portée de la garantie de l'article L. 80 A du LPF en matière d'abus de droit.

Au-delà de l'insécurité qui peut découler de l'imprécision même de la lettre de la loi, il est possible de trouver une cause indirecte d'insécurité dans l'absence d'intention clairement décelable de l'auteur de la norme fiscale abusée.

## ***2. L'absence d'intention établie de l'auteur de la norme fiscale***

L'un des critères de l'abus de droit, ainsi que le prévoient les articles L. 64 et L. 64 A du LPF, est la contrariété aux « objectifs poursuivis » par les auteurs de la norme fiscale. Concernant les clauses anti-abus, on trouve une formulation légèrement différente, mais dont la signification est analogue : l'article 205 A du CGI sanctionnant le montage « allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ». Or, la satisfaction de ce critère objectif peut en toute logique se heurter à l'absence de définition précise de ces objectifs, en particulier lorsque la norme est réduite à une simple expression technique d'un dispositif fiscal. Dès lors, il y a lieu d'interpréter le texte afin de déterminer l'intention de l'auteur de la norme fiscale. Or, « l'appréciation du

caractère abusif de l'abus à l'aune de l'intention du législateur fiscal est souvent dénoncée au regard du principe de sécurité juridique »<sup>94</sup>, cette recherche de l'intention de l'auteur de la norme étant laissée à l'appréciation du juge.

Pour une partie de la doctrine, c'est à une interprétation littérale de la norme fiscale que devrait se livrer le juge, à raison, notamment, de la nature répressive de l'abus de droit<sup>95</sup>. Une telle conception serait de nature à limiter sérieusement la portée de la répression de l'abus de droit et à cantonner celle-ci aux normes fiscales dont l'objectif est clairement défini ou, à tout le moins, aisément décelable dans les travaux préparatoires. En pareil cas, le critère objectif deviendrait proprement « parasite »<sup>96</sup>, à rebours de la dynamique même de l'abus de droit par fraude. En réalité, cette notion d'objectif ou de finalité poursuivie par l'auteur de la norme fiscale doit s'apprécier plus largement qu'à l'aune du texte dont il est reproché au contribuable d'avoir abusé. En effet, comme le soulignait déjà Josserand, il faut « admettre l'existence d'un esprit des droits, inhérent à toute prérogative subjective, isolément envisagée, et, pas plus que la loi ne saurait être appliquée à rebours de son esprit, [...] nos droits ne peuvent se réaliser à l'encontre et au mépris de leur mission sociale »<sup>97</sup>. Dès lors, en matière d'abus de droit, l'intention de l'auteur d'une norme fiscale a vocation à s'apprécier au regard de la finalité de politique fiscale qu'il a entendu mettre en œuvre, actualisée à la date où l'opération en cause a été réalisée<sup>98</sup>. On conçoit qu'une telle posture puisse avoir quelque chose de divinatoire, mais elle est bel et bien mobilisée par le juge en présence d'actes ou de montages artificiels ou dépourvus de substance avec, en toile de fond, l'idée selon laquelle le législateur fiscal n'a pas pu avoir pour intention de mettre à disposition des contribuables un mécanisme dénué de toute finalité économique réelle.

À ce titre, la jurisprudence *Verdanne*<sup>99</sup> est particulièrement éloquente. En l'espèce, un contribuable avait, par un montage dépourvu de substance économique, bénéficié d'une double non-imposition en se plaçant dans une application littérale d'une convention fiscale bilatérale. Or, cette convention, franco-luxembourgeoise, dans sa rédaction applicable au litige, datait de 1958, et il était exclu de pouvoir déterminer « les raisons qui avaient poussé les négociateurs de l'époque à répartir la masse imposable »<sup>100</sup>. Retenir une application restrictive du critère objectif aurait interdit toute qualification d'abus de droit, à plus forte raison en considérant le principe d'interprétation littérale des conventions fiscales<sup>101</sup>. Telle n'est pas la solution qui avait été retenue par le Conseil d'État, lequel avait considéré que « les États parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique », retenant ainsi une interprétation finaliste du critère objectif qui, au prix d'une certaine insécurité juridique, n'en demeure pas moins cohérente avec la logique inhérente à l'abus de droit fiscal.

En somme, la multiplication des sources d'insécurité juridique objective est consubstantielle au développement de la répression des abus de droit. Elle se trouve, par ailleurs, rééquilibrée par le

déploiement de mécanismes de garantie subjectifs qui marquent la recherche de confiance légitime.

## II. — UN DÉPLOIEMENT DES GARANTIES TRADUISANT UNE LOGIQUE DE RECHERCHE DE CONFIANCE LÉGITIME

Dès lors qu'il est illusoire de concilier répression efficace de l'abus de droit et sécurité juridique objective tant les situations à appréhender sont diverses et complexes, la sécurité juridique doit être atteinte par d'autres moyens. Elle doit trouver d'autres mécanismes de concrétisation que ceux qui, traditionnellement, portent sur la qualité intrinsèque de la norme. Eu égard à la teneur économique des situations appréhendées par l'abus de droit fiscal, c'est au travers de mécanismes traduisant la recherche de confiance légitime qu'il convient de se tourner. Il est alors possible de déceler une corrélation entre l'intensification de la lutte contre les abus de droit et le déploiement de tels mécanismes. Certains sont spécifiques à l'abus de droit (A). D'autres sont généraux, mais servent aussi la quête de sécurité juridique en la matière. Leur diversification permet de trouver un équilibre entre insécurité juridique objective et confiance légitime (B).

### A. — *Des mécanismes spécifiques*

Le législateur a bien souvent eu à cœur de compenser la logique répressive de l'abus de droit par des mécanismes propres à cette procédure, qui confinent certainement à la recherche d'un équilibre « entre les obligations des contribuables [et] les missions de l'administration fiscale »<sup>102</sup> lesquelles, rappelons-le, consistent en la matière en une obligation de répression des abus de droit. En amont, la multiplication des normes de répression de l'abus de droit a été compensée par la mise en place de procédures de rescrits (1). En aval, le comité de l'abus de droit fiscal assure au contribuable qui le saisit un traitement du dossier par un organe externe à l'administration fiscale (2).

#### 1. *En amont : les rescrits*

Le rescrit apparaît comme la forme la plus classique de garantie individuelle de sécurité juridique. Défini comme « une prise de position formelle de l'administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure »<sup>103</sup>, c'est d'abord, dans sa forme contemporaine, en droit fiscal – domaine naturellement « propice »<sup>104</sup> à la technique du rescrit – qu'il s'est déployé avant de se diffuser dans d'autres branches. C'est en matière d'abus de droit que le rescrit fait son entrée au LPF, avec la codification d'un article L. 64 B par la loi *Aicardi* du 8 juillet 1987. Inspiré de la technique anglo-saxonne du *ruling*, le rescrit apparaît bien comme un « instrument de confiance légitime »<sup>105</sup> au sein d'un « droit français qui ne consacre pourtant pas le principe du même nom »<sup>106</sup> qui semble tout indiqué pour compenser l'insécurité juridique objective induite de la répression de l'abus de droit.

D'ailleurs, il n'est pas étonnant que, corrélativement au développement des normes de répression des abus de droit, se soient diversifiés les rescrits spécifiques en la matière. Ainsi, l'introduction du mini-abus de droit à l'article L. 64 A a été accompagnée d'une modification de l'article L. 64 B qui intègre désormais les deux procédures. De la même manière, l'article L. 80 B – fondement du rescrit général – a été enrichi de rescrits spécifiques relatifs aux clauses anti-abus. Ce fut le cas concernant la clause anti-abus relative au régime des fusions. Cela a encore été le cas à propos de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés de l'article 205 A du CGI. C'est dire si, en général comme dans le cas particulier de l'abus de droit, le rescrit « se décline au pluriel »<sup>107</sup>. Il y a donc une réelle volonté, de la part du législateur, de maintenir un équilibre en mettant à disposition des contribuables des mécanismes de garantie visant à la « prévention »<sup>108</sup> des abus de droit.

Cette recherche d'équilibre est d'autant plus effective que les rescrits en matière d'abus de droit répondent à un régime juridique particulier, plus « favorable »<sup>109</sup> que d'autres puisqu'ils ne nécessitent pas d'accord explicite de l'administration pour lui être opposables, l'acte ou le montage présenté par le contribuable étant réputé « validé » par l'administration fiscale passé un délai de 6 mois à l'issue duquel aucune réponse expresse n'a été donnée.

À dire vrai, il faut aussi noter l'effort d'unification du législateur en la matière. Le monde des rescrits en matière fiscale est en effet très hétérogène. Certains supposent un accord explicite de l'administration et les délais ne sont pas unifiés. Pour autant, les règles qui gouvernent aux rescrits en matière d'abus de droit sont globalement homogènes. Par l'accord tacite en cas de silence de l'administration, le législateur garantit au contribuable que l'opération économique projetée ne sera pas remise en cause en cas d'inertie de l'administration fiscale. Par l'unification des délais d'obtention de l'accord tacite, une certaine lisibilité est consacrée. Enfin, que le rescrit soit demandé sur le fondement de l'article L. 64 B ou de l'article L. 80 B du LPF, les conditions de fond sont analogues, quoique la rédaction soit légèrement différente. En matière d'abus de droit au sens strict, la demande du contribuable doit être écrite et comporter « tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable » de l'opération. Concernant les clauses anti-abus, l'exigence d'une demande écrite est également de mise, la présentation de l'opération devant être « précise et complète ». Par ailleurs, et contrairement à d'autres rescrits, il n'est pas possible de demander un réexamen en cas de réponse défavorable. L'unité du régime des rescrits abus de droit est complétée par leur exclusion du champ du recours pour excès de pouvoir : si le Conseil d'État a ouvert la possibilité de contester en excès de pouvoir certains rescrits au regard de leurs effets notables<sup>110</sup>, les rescrits abus de droit ne sont – pour l'instant<sup>111</sup> – pas concernés « en raison de leur caractère propre »<sup>112</sup>.

Il reste que la multiplication des rescrits abus de droit, en ce qu'elle permet d'instaurer un « dialogue »<sup>113</sup> entre l'administration fiscale et le contribuable sur un acte ou un montage envisagé dans sa substance propre, est une garantie d'une « grande efficacité »<sup>114</sup> au regard de la protection

qu'elle offre au contribuable qui, en cas de réponse favorable, explicite ou implicite, pourra procéder à l'opération sans risque que l'administration n'enclenche la procédure de répression de l'abus de droit.

## **2. En aval : le comité de l'abus de droit fiscal**

La recherche de confiance légitime est également assurée par la possibilité, offerte au contribuable comme à l'administration fiscale, de saisir le comité de l'abus de droit fiscal en cas de désaccord sur les rectifications opérées par l'administration sur le fondement des articles L. 64 ou L. 64 A du LPF. Cet organe consultatif, qui existe depuis la loi du 13 janvier 1941, a profondément évolué depuis pour se présenter aujourd'hui comme une véritable garantie pour les contribuables. Plusieurs éléments méritent d'être mis en lumière pour se convaincre que le comité de l'abus de droit fiscal participe à son tour à un rééquilibrage de la procédure de répression des abus de droit.

D'abord, et c'est sans doute l'élément prépondérant, le comité s'est progressivement écarté de son rattachement à l'administration fiscale. Initialement, l'administration fiscale était tenue de saisir le comité – dénommé jusqu'à la réforme de 2008 comité consultatif pour la répression des abus de droit – lorsqu'elle entendait mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit et la pénalité de 200 % qui s'y attachait encore. Néanmoins, il faut noter que l'administration fiscale délaissera la procédure, jugée trop lourde, pour utiliser la procédure de redressement de droit commun dans une répression implicite de l'abus de droit, ce que le Conseil d'État censura en 1955<sup>115</sup>. La loi du 27 décembre 1963 rendra facultative la saisine du comité, tout en maintenant l'exclusivité de l'administration dans cette faculté, ceci étant justifié par la compétence de l'administration pour réprimer l'abus de droit<sup>116</sup>. Ainsi, le comité est perçu, à ce moment, comme un organe propre de l'administration fiscale, lui permettant d'« appuyer son action sur l'expertise de maîtres de la chose juridique »<sup>117</sup>. Les choses vont notablement évoluer avec la loi du 8 juillet 1987. Suivant les préconisations du rapport *Aicardi*, le législateur a ouvert la possibilité au contribuable de saisir le comité, faisant ainsi de celui-ci une véritable « garantie du contribuable »<sup>118</sup>. Au reste, c'est dans sa composition que le comité s'est progressivement abstrait de ses liens avec l'administration fiscale. Ainsi, à côté du conseiller d'État, du conseiller à la Cour de cassation et de l'universitaire (initialement professeur de droit, il peut désormais être professeur d'économie), présents depuis 1941, la composition du comité a connu deux tournants majeurs allant dans le sens d'une certaine indépendance. Premièrement, la loi de finances rectificatives pour 2000 a substitué un conseiller-maître à la Cour des comptes au directeur général des impôts dont la présence marquait véritablement l'emprise de l'administration fiscale sur le comité. Secondement, à la suite du rapport *Fouquet*, la loi de finances rectificative pour 2008 a largement ouvert le comité à des personnalités issues du monde économique. Dès lors, on trouve aujourd'hui dans le comité un avocat, un notaire et un expert-comptable. Par ailleurs, le comité siège désormais au Conseil d'État et non plus à Bercy. À l'évidence, l'indépendance du comité

n'est pas totale, la nomination de ses membres par le ministre en charge du budget en témoigne. Mais il faut bien avoir à l'esprit qu'il demeure un organe consultatif et non juridictionnel, ainsi que l'a rappelé le Conseil d'État en 2010 en refusant de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC portant sur les dispositions relatives à la nomination des membres du comité<sup>119</sup>.

Ensuite, l'évolution de la procédure et des conséquences attachées à l'avis formulé par le comité traduisent tout autant une avancée dans le sens d'une garantie au contribuable. Sur la procédure à proprement dit, celle-ci n'est plus, comme cela a longtemps été le cas, exclusivement écrite. Depuis 2008, le contribuable comme l'administration sont amenés à formuler des observations orales devant le comité, ce qui renforce à son tour les garanties apportées au contribuable. Par ailleurs, la loi de finances pour 2019 a mis un terme à un certain « paradoxe »<sup>120</sup> qui voulait que la charge de la preuve varie en fonction du sens de l'avis du comité, en reposant sur le contribuable en cas d'avis favorable et sur l'administration en cas d'avis défavorable. Cette circonstance n'était pas anodine et n'incitait pas franchement le contribuable à saisir le comité, au risque de voir la charge de la preuve renversée au contentieux en cas d'avis favorable à l'appréciation de l'administration. Désormais, quel que soit le sens de l'avis du comité, la charge de la preuve incombe, devant le juge, à l'administration, sauf défaut de comptabilité, de pièces en tenant lieu ou en présence de graves irrégularités dans la comptabilité du contribuable.

Enfin, depuis la réforme de 1987, le comité rend annuellement un rapport public dans lequel sont développés les avis rendus. Une telle publicité des travaux du comité est aussi de nature à informer les contribuables et leurs conseils de la pratique de l'abus de droit et participe, sur le plan didactique, à déployer les garanties au contribuable.

De tels mécanismes propres à l'abus de droit sont de nature à atténuer l'insécurité juridique objective qui découle de l'intensification de la répression de l'abus de droit, en tant qu'ils permettent au contribuable précautionneux de prévenir tout risque d'abus dans ses actes ou montages. Le constat de l'équilibre qui existe en la matière est d'autant plus renforcé au regard des mécanismes généraux qui, à leur tour, traduisent une intensification de la logique de confiance légitime.

## **B. — *Des mécanismes généraux***

Classiquement, la confiance légitime se traduit, en droit fiscal, par le mécanisme d'opposabilité de la doctrine administrative de l'article L. 80 A du LPF. Si sa portée a récemment pu être réduite en matière d'abus de droit, elle ne l'a été que dans une mesure limitée (1). Par ailleurs, on assiste à un déploiement d'une nouvelle logique relationnelle entre l'administration fiscale et les contribuables dont l'objectif est de créer une véritable relation de confiance réciproque, support d'une sécurisation de leurs échanges (2).

### **1. *L'opposabilité de la doctrine administrative***

La garantie du contribuable contre les changements de doctrine administrative trouve sa première consécration légale à l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. Elle est, depuis l'entrée en vigueur du LPF, codifiée à l'article L. 80 A dudit livre. Traduisant une volonté du législateur « d'assurer la sécurité juridique »<sup>121</sup> des contribuables, elle est plus particulièrement, à en croire le texte, le « creuset de la confiance légitime »<sup>122</sup> étant entendu qu'elle ne porte pas sur la qualité intrinsèque de la norme, mais s'entend comme un mécanisme de protection du contribuable considéré dans sa situation subjective. D'ailleurs, ni le rapport *Fouquet*<sup>123</sup>, ni la cour administrative d'appel de Paris<sup>124</sup> ne s'y trompent en rattachant formellement et expressément l'article L. 80 A au principe de confiance légitime tel que consacré par le droit de l'Union européenne<sup>125</sup>. Certes, le Conseil d'État n'est pas allé, nous l'avons dit, jusqu'à pareille assimilation et semble maintenir une interprétation particulièrement objectivante de l'article L. 80 A du LFP, dans la droite ligne de sa conception objective de la sécurité juridique<sup>126</sup> et à rebours de l'esprit du texte<sup>127</sup>. Cependant, et en dépit des multiples débats doctrinaux dont le mécanisme fait l'objet et sur lesquels il ne nous appartiendra pas de revenir, il reste qu'il constitue le « fondement essentiel de la sécurité juridique et de la prévention du risque fiscal »<sup>128</sup>.

vérifier si les actes de l'autorité administrative concernée ont créé, dans l'esprit du justiciable concerné, une confiance raisonnable et, si tel est le cas, d'établir le caractère légitime de cette confiance

Dès lors, comme garantie permettant au contribuable de se prévaloir d'une interprétation formelle de la loi fiscale admise par l'administration, fût-elle contraire à la loi, elle peut logiquement trouver à s'appliquer en matière d'abus de droit. En effet, il semble assez « antinomique »<sup>129</sup> de poursuivre un contribuable qui se serait placé dans les prévisions d'une prise de position formelle de l'administration sur le terrain de l'abus de droit. Telle était d'ailleurs la position classique du Conseil d'État depuis son avis contentieux *SDMO* de 1998<sup>130</sup>, prise dans le cadre de l'affaire dite des « fonds turbo », exprimée de la plus claire des manières : « dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas appliqué les dispositions mêmes de la loi fiscale mais a seulement entendu se conformer à l'interprétation contraire à celle-ci qu'en avait donnée l'administration dans une instruction ou une circulaire, l'administration ne peut faire échec à la garantie que le contribuable tient de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales et recourir à la procédure de répression des abus de droit ». On le comprend bien, la garantie de l'article L. 80 A permettait en toutes circonstances au contribuable s'étant conformé à la doctrine administrative d'échapper à l'abus de droit, ce qui lui conférait une sécurité absolue pour ses actes respectant à la lettre une prise de position formelle de l'administration fiscale.

Cependant, dans la récente décision *Charbit*<sup>131</sup>, le Conseil d'État a amendé cette posture qui, il faut bien le dire, conduisait à une protection inconditionnelle, ouvrant la porte à des détournements, dans une mesure assez contraire à la tendance répressive actuelle. Sans doute faut-il partir de



l'arrêt d'appel pour se rendre compte que, malgré les accusations parfois véhémentes d'atteinte à la sécurité juridique dont a fait l'objet l'arrêt *Charbit*, la position retenue par le Conseil d'État est de nature à concilier opportunément les exigences de répression des agissements abusifs et la protection du contribuable. En appel, la cour administrative d'appel de Paris avait estimé, rappelons-le, dans un arrêt tantôt salué pour son audace<sup>132</sup>, tantôt fermement critiqué<sup>133</sup> que les instructions ou circulaires de l'administration fiscale contenant des dispositions étaient des décisions au sens de l'article L. 64 du LPF, ouvrant la voie à l'abus de doctrine<sup>134</sup>. La solution retenue par le Conseil d'État, si elle confirme l'utilisation de la procédure d'abus de droit en l'espèce, emprunte un raisonnement tout autre qui préserve la garantie de l'article L. 80 A. D'abord, le juge rappelle le principe issu de la jurisprudence *SDMO* selon lequel les dispositions de l'article L. 80 A « font obstacle à ce que l'administration rehausse l'imposition du contribuable en soutenant que ce dernier, 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 ». Ensuite et c'est là qu'est tout l'intérêt de la décision, par exception, l'administration peut mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit si elle démontre, par des « éléments objectifs », que le contribuable s'est placé dans les prévisions de la doctrine au moyen d'un « montage artificiel, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluider ou d'atténuer l'impôt ». La différence de raisonnement par rapport à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris est fondamentale. Ici, la « nature de la garantie tirée de l'article L. 80 A du LPF »<sup>135</sup> est préservée et la doctrine administrative n'est pas érigée au rang de « décision » au sens de l'article L. 64. La doctrine administrative est simplement inopposable en cas de montage artificiel dénué de substance économique, la notion de montage artificiel étant centrale pour caractériser cette « forme particulière d'abus de droit : la fraude à la loi telle qu'interprétée par la doctrine »<sup>136</sup>.

Certes, des incertitudes persistent, notamment sur la teneur de la notion de montage artificiel, qui apparaît comme une « commodité »<sup>137</sup> administrative aux contours flous<sup>138</sup>. Il n'en reste pas moins que la jurisprudence *Charbit* n'entraînera pas de déficit significatif de sécurité juridique. Au contraire, il préserve la garantie de confiance légitime de l'article L. 80 A, à l'exception – peut-on réellement s'en émouvoir ? – des montages artificiels dont le seul et unique but est d'éluider l'impôt.

## ***2. L'émergence d'une nouvelle relation de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable***

La recherche de la confiance légitime se poursuit dans le cadre de la « nouvelle relation de confiance » censée unir l'administration fiscale et les entreprises. Afin de renouveler les rapports entre le fisc et les entreprises dans le sens d'une « contractualisation »<sup>139</sup> toujours plus intense et pensée pour rompre avec les aspects quelque peu autoritaires du contrôle fiscal, une expérimentation avait été conduite dès 2013 dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la

compétitivité et l'emploi. L'objectif était de mettre à l'épreuve un nouveau modèle de relation entre l'administration fiscale et les entreprises autour de « procédés gagnant-gagnant »<sup>140</sup> qui consistaient, pour l'entreprise, à se dévoiler totalement au fisc, en contrepartie de garanties de sécurité juridique. Si l'expérimentation a livré un bilan « contrasté »<sup>141</sup> quant à ses modalités pratiques de mise en œuvre, l'idée a quant à elle été pérennisée.

Ainsi, à côté de mesures plus spectaculaires et donc plus commentées<sup>142</sup>, l'article 17 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite « loi ESSoC », avait habilité le gouvernement à prendre par ordonnances « toute disposition relevant du domaine de la loi modifiant le Code général des impôts ou le Livre des procédures fiscales en vue de renforcer la sécurité juridique des entreprises soumises à des impôts commerciaux ». À la suite d'une période de consultation, il n'a pas été jugé utile d'édicter de nouveaux textes<sup>143</sup>, les dispositifs législatifs existants étant suffisants pour impulser une « révolution dans l'approche traditionnelle de la DGFIP de ses relations avec les entreprises »<sup>144</sup>. C'est bien ce qui a été initié le 14 mars 2019 par l'ex-ministre du Budget G. Darmanin qui a dévoilé les sept piliers de la nouvelle relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises. Parmi ces sept piliers<sup>145</sup>, les deux premiers traduisent le plus le mouvement de contractualisation à l'œuvre et la recherche, par ce biais, d'une plus grande sécurité juridique. Il s'agit d'une part de l'accompagnement fiscal personnalisé pour les petites et moyennes entreprises et d'autre part du partenariat fiscal pour les grandes entreprises et entreprises de taille intermédiaire. Concrètement, il s'agit d'offres de services de la part de la DGFIP, de nature à résoudre l'équation suivante : « une plus grande transparence de l'entreprise vis-à-vis de l'Administration, en contrepartie de plus de sécurité juridique et de prévisibilité »<sup>146</sup>, dans l'optique finale de renforcer la compétitivité de nos entreprises.

Les deux dispositifs sont, dans leur philosophie, analogues, ils ne diffèrent qu'à la marge et au regard de considérations pratiques liées à la taille de l'entreprise. Dans les deux cas, l'administration fiscale désigne un référent pour l'entreprise, qui sera son interlocuteur unique. Un dialogue est noué avec ce référent qui identifie les questions risquées sur lesquelles une prise de position formelle de l'administration serait de nature à sécuriser les opérations de l'entreprise, avant de rendre des avis écrits, sous la forme de rescrits, valant prises de position formelles opposables. En échange, l'entreprise s'engage à fournir spontanément toutes informations utiles et à répondre dans les délais demandés aux demandes de l'administration fiscale, dans une sorte de « mise à nu »<sup>147</sup> dont la contrepartie est la sécurité juridique<sup>148</sup>. C'est bel et bien cette recherche de sécurité qui est mise en avant par les entreprises qui ont d'ores et déjà choisi d'opter pour la nouvelle relation de confiance<sup>149</sup> et dont est parfaitement consciente l'administration fiscale<sup>150</sup>.

Il est naturellement trop tôt pour dresser un bilan de ces nouveaux dispositifs qui apparaissent comme l'ultime étape du « nouveau civisme fiscal »<sup>151</sup> dans lequel la relation entre l'administration fiscale et le contribuable se dévêt progressivement de ses habits de puissance publique. Seuls le

temps et l'épreuve de ces dispositifs permettront de déterminer dans quelle mesure ils ont renforcé le sentiment de sécurité juridique des entreprises. Il reste que la volonté affichée est, face au développement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, de rééquilibrer les rapports entre les entreprises et la DGFIP dans le sens d'une relation de confiance source de sécurité juridique. Pour les entreprises optant pour cette nouvelle relation, il est possible de présager que l'insécurité juridique structurelle de la notion d'abus de droit se trouvera atténuée.

Au terme de cette étude, le grief d'insécurité juridique fréquemment avancé à l'encontre de l'abus de droit paraît devoir être relativisé. Ce n'est en réalité que d'un point de vue objectif que la tendance à l'extension de la notion d'abus de droit est source d'insécurité juridique. Or la sécurité juridique, *a fortiori* dans un domaine tel que le droit fiscal, ne s'épuise pas dans son seul versant objectif de qualité intrinsèque de la norme. En la matière, la confiance légitime que le contribuable peut placer dans le droit qui lui est applicable est « soluble »<sup>152</sup> dans la sécurité juridique en ce qu'elle la concrétise. Seule la prise en compte de cette confiance légitime, en ce qu'elle permet d'élargir la focale, est de nature à dévoiler l'équilibre de la notion d'abus de droit.

L'image élargie ainsi révélée témoigne d'un véritable équilibre entre une insécurité juridique objective justifiée par une intensification louable de la répression contre les abus de droit et une sécurité juridique subjective sans cesse recherchée par la multiplication des mécanismes de confiance légitime. Il ne faudrait pas qu'une vision simplement objective de la sécurité juridique fasse oublier la prescription de l'article 7 de la déclaration des devoirs de l'homme et du citoyen de la Constitution de l'an III selon laquelle « celui qui, sans enfreindre ouvertement les lois, les élude par ruse ou par adresse, blesse les intérêts de tous ».

1-

(1) Esclassan M.-C., « Justice fiscale et abus de droit : réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français », RFFP 2013, n° 124, p. 85.

2-

(2) CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit.

3-

(3) Castagnède B., « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », RFFP 2010, n° 110, p. 3.

4-

(4) Bouvier M., *L'impôt sans le citoyen ?*, 2019, LGDJ, p. 128.

5-

(5) C. comptes, « La fraude aux prélèvements obligatoires. Évaluer, prévenir, réprimer », Communication au Premier ministre, nov. 2019, spéc., p. 29 et s.

6-

(6) Marcus E., « Comment la politique fiscale prend-elle en compte la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ? », RFFP 2014, n° 127, p. 73.

7-

(7) Josserand L., *De l'esprit des droits et leur relativité. Théorie dite de l'abus des droits*, 2<sup>e</sup> éd., 1939, Dalloz, p. 5.

8 –

(8) Rappelons par ailleurs que la lutte contre la fraude fiscale est un objectif à valeur constitutionnelle : Cons. const., 29 déc. 1999, n° 99-424 DC, Loi de finances pour 2000 : Rec. Cons. const., p. 156 ; RDP 2000, p. 9, note Buisson ; AJDA 2000, p. 37, note Schoettl.

9 –

(9) Racine P.-F., « L'ascension de l'abus de droit est-elle résistible ? », Opérations immobilières 2019, n° 113, p. 43.

10 –

(10) Esclassan M.-C., « Justice fiscale et abus de droit... », *op. cit.*

11 –

(11) Périn-Dureau A., « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », RTD com. 2019, p. 522.

12 –

(12) Fouquet O., « Sécurité fiscale et fraude fiscale », RFFP 2014, n° 127, p. 151.

13 –

(13) *Ibid.*

14 –

(14) Bouvier M., « Les accords fiscaux préventifs », RFFP 2014, n° 127, p. 19.

15 –

(15) Gibert B., « Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire », Rapport au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, septembre 2004.

16 –

(16) Cassard-Valembois A.-L., « L'exigence de sécurité juridique et l'ordre juridique français : “je t'aime, moi non plus...” », Titre VII 2020, n° 5, p. 1.

17 –

(17) Pour une approche globale de la sécurité juridique en droit fiscal, v. Buisson J. (dir.), *La sécurité fiscale*, 2011, L'Harmattan ; Douet F., *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, 1997, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 280.

18 –

(18) Périn-Dureau A., « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », Titre VII 2020, n° 5, p. 52.

19 –

(19) Plessix B., « Sécurité juridique et confiance légitime », RDP 2016, p. 799.

20 –

(20) Bouvier M., « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », 13<sup>e</sup> éd., 2013, LGDJ, p. 8.

21 –

(21) Plessix B., *op. cit.*

22 –

(22) V., pour un exposé, Tartour L., « Le principe de protection de la confiance légitime en droit public français », RDP 2013, p. 307.

23 –

(23) CE, ass., 24 mars 2006, Société KPMG : Lebon, p. 154 ; RFDA 2006, p. 463, concl. Aguila et p. 483, note Moderne ; D. 2006, p. 1190, chron. Cassia ; AJDA 2006, p. 1028, chron. Landais et Lenica ; JCP A 2006, n° 22, p. 717, note Belorgey.

24 –

(24) Melleray F., « La revanche d’Emmanuel Lévy ? L’introduction du principe de protection de la confiance légitime en droit public français », *Dr. et société* 2004, n° 56-57, p. 147.

25 –

(25) Tartour L., *op. cit.*

26 –

(26) Cassard-Valembos A.-L., *La constitutionnalisation de l’exigence de sécurité juridique en droit français*, 2005, LGDJ, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, t. 122, spéc., p. 236.

27 –

(27) Mathieu B., « La sécurité juridique : un principe constitutionnel clandestin mais efficient », *in Mélanges Patrice Gélard*, 2000, Montchrestien, p. 301.

28 –

(28) Sur les aspects constitutionnels, Bazy-Malaurie C., « Constitution et confiance légitime », RFFP 2015, n° 130, p. 33 ; Delaunay B., « Le principe de confiance légitime entre discrètement au Conseil constitutionnel », AJDA 2014, p. 649.

29 –

(29) Plessix B., *op. cit.* ; Tartour L., *op. cit.*

30 –

(30) V. pour une étude de la notion à l’aune de la jurisprudence constitutionnelle : Heitzmann-Patin M., *Les normes de concrétisation dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, 2020, LGDJ, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, t. 152.

31 –

(31) Mardière (de la) C., « La notion d’abus de droit, arme de répression fiscale », *Dr. fisc.* 2014, n° 51-52, p. 55.

32 –

(32) Esclassan M.-C., *op. cit.*

33 –

(33) Bienvenu J.-J. et Lambert T., *Droit fiscal*, 4<sup>e</sup> éd., 2010, PUF, p. 210.

34 –

(34) CE, plén. fisc., 10 juin 1981, n° 19079, Ministre du Budget.

35 –

(35) Deboissy F., *La simulation en droit fiscal*, 1997, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 276, n° 196.

36 –

(36) Turot J., « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l’administration des actes juridiques (ou l’abus de droit rampant) », *RJF* 1989, n° 8-9, p. 461.

37 –

(37) Ripert G., *La règle morale dans les obligations civiles*, 4<sup>e</sup> éd., 1949, LGDJ, p. 335.

38 –

(38) La Mardière (de) C., « Abus de droit. Textes, historique et notion », JCl. Notarial, fasc. 375, 2020, § 54.

39 –

(39) Cass. com., 19 avr. 1988, Dame Donizel : Bull. civ. IV, n° 134.

40 –

(40) CE, 18 févr. 2004, n° 247729, Société Pléiade : LPA 2004, n° 137, p. 17, note Parot.

41 –

(41) CE, 18 mai 2005, Société Sagal : Lebon, p. 203 ; Procédures 2005, n° 10, p. 32, note Pierre ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, p. 1715, note Goulard.

42 –

(42) Périn-Dureau A., « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », RTD com. 2019, p. 522.

43 –

(43) V. notamment Cass. com., 3 oct. 2006, n° 04-14272, Botherel ; Cass. com., 31 oct. 2006, n° 05-14254, Société Audit Sud Est ; Cass. com., 19 déc. 2006, n° 05-17855, Société Paradoxe ; Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20599, Société Distribution Casino France ; Cass. com., 3 avr. 2007, n° 06-10702, Société Portimmo ; Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14262, Saunier.

44 –

(44) Neau-Leduc P., « Abus de droit : la Cour de cassation élargit les critères de répression », RDC 2008, p. 457.

45 –

(45) Hatoux B., « L'insécurité juridique érigée en principe ou l'abus d'abus est dangereux », RJF 2007, n° 8-9, p. 710.

46 –

(46) Cozian M., « Abus de droit, apport-cession, apport-donation : la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap ? », Dr. fisc. 2007, n° 36, p. 16.

47 –

(47) CJCE, 21 févr. 2006, n° C-255/02, Halifax ; Dr. & patr. 2006, n° 154, p. 86, note Gutmann et Pornin ; RDC 2007, p. 1006, note Deboissy.

48 –

(48) CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Janfin ; RTD com. 2006, p. 934, note Martin ; Dr. fisc. 2006, n° 47, p. 1999, note Fouquet ; JCP E 2006, n° 50, p. 2170, note Dibout.

49 –

(49) Neau-Leduc P., « Réforme de l'abus de droit : le législateur élargit le champ de répression », RDC 2009, p. 673.

50 –

(50) Hatoux B., « La Cour de cassation et la sécurité juridique », RFFP 2015, n° 130, p. 125.

51 –

(51) Fernoux P., « Abus de droit : revisitons le passé à l'aune de la nouvelle définition », Dr. fisc. 2010, n° 49, p. 7.

52 –

(52) CE, 8 févr. 2019, n° 407641, M. et M<sup>me</sup> B. : Dr. fisc. 2019, n° 21, p. 13, concl. Merloz et note Di Malta ; JCP N 2019, n° 48, p. 37, note Fagot.

53 –

(53) Périn-Dureau A., « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », *op. cit.*

54 –

(54) Boismain C., « Une interprétation de l'abus de droit favorisant la lutte contre la fraude fiscale », JCP E 2020, n° 9, p. 51.

55 –

(55) V. notamment Cass. com., 4 déc. 2019, n° 18-19969 : Dr. fisc. 2020, n° 27, p. 44, concl. Zilberstein.

56 –

(56) CE, 17 juill. 2013, n° 352989, Ministre du Budget : Dr. fisc. 2013, n° 41, p. 60, concl. Aladjidi et note Deboissy et Wicker ; RJF 2013, n° 11, p. 863, chron. Bokdam-Tognetti.

57 –

(57) V. notamment CJUE, 26 févr. 2019, n<sup>os</sup> C-116/16 et C-117/16, T. Danmark et Y. Danmark Aps ; CJUE, 26 févr. 2019, N. Luxembourg 1, n<sup>os</sup> C-115/16, C-118/16 et C-119/16.

58 –

(58) Maitrot de la Motte A., « En 2019, la Cour a rendu trois arrêts de Grande chambre renforçant la lutte contre l'évasion fiscale internationale par les États membres », RTD eur. 2020, p. 243.

59 –

(59) Martin P. et Gouthière B., « Les conflits de normes : les clauses anti-évasion », Dr. fisc. 2017, n° 39, p. 18.

60 –

(60) Rutschmann Y. et Roch P.-M., « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI, art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », JCP N 2019, n° 4, p. 122.

61 –

(61) Deboissy F., « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », Dr. fisc. 2016, n° 49, p. 55.

62 –

(62) *Ibid.*

63 –

(63) Rutschmann Y. et Roch P.-M., *op. cit.*

64 –

(64) Sur la distinction, v. Iljic A., « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », RJF 2017, n° 12, p. 1553.

65 –

(65) Olléon L., « Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs ? », Dr. fisc. 2019, n° 30-35, p. 27.

66 –

(66) Deboissy F., « Articulation de la procédure d’abus de droit et des clauses anti-abus », *op. cit.*

67 –

(67) Sur l’analyse de l’application du critère, v. notamment Lauratet S. et Delsol C., « Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s’agit-il d’une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ? », *Dr. fisc.* 2018, n° 47, p. 13.

68 –

(68) Aguila Y., Gayral J. et Rutschmann Y., « La nouvelle clause anti-abus du régime des sociétés-mères : critique de la décision du Conseil constitutionnel et opportunité d’une saisine de la Cour de justice de l’Union européenne », *Dr. fisc.* 2016, n° 13, p. 13.

69 –

(69) Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014 : *Rec. Cons. const.*, p. 1127 ; *JCP A* 2014, n° 5, p. 25, note Da Palma et Vasseur.

70 –

(70) Fouquet O., « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle. À propos de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014 », *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, p. 8.

71 –

(71) Fouquet O., « Les deux nouvelles procédures de “mini-abus de droit” instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? », *Dr. fisc.* 2018, n° 49, p. 6.

72 –

(72) Fouquet O., « Dispositif anti-abus et poursuite d’un but principalement fiscal », *Dr. fisc.* 2016, n° 4, p. 5.

73 –

(73) Cons. const., 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, Loi de finances rectificative pour 2015 : *JCP G* 2017, n° 11, p. 514, *chron. Mathieu, Verpeaux et Macaya.*

74 –

(74) Deboissy F., « Société holding et clause anti-abus : le régime mère-fille est-il réservé aux entreprises ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 16, p. 20.

75 –

(75) Douet F., « Abus de droit pour motif “principalement fiscal” », *JCP N* 2019, n° 19, p. 44.

76 –

(76) Bonte F. et Julien Saint-Amand P., « Le nouvel abus de droit : analyse des commentaires de l’administration fiscale », *RFP* 2020, n° 3, p. 6.

77 –

(77) CE, « Sécurité juridique et complexité du droit », *Rapport public* 2006, *Doc. fr.*

78 –

(78) Orsoni G., « La réactivité de la gestion, facteur de lisibilité de l’impôt ? (Pour une meilleure lisibilité de l’impôt : quelques pistes) », *RFFP* 2010, n° 112, p. 47.

79 –

(79) Cons. const., 13 janv. 2000, n° 99-423 DC, Loi relative à la réduction négociée du temps de travail : *Rec. Cons. const.*, p. 33 ; *LPA* 2000, n° 13, p. 6, note Schoettl ; *RFDC* 2000, n° 42, p. 341, *chron. Ghevontian, Bernaud et Ribes.*



80 –

(80) Cons. const., 12 janv. 2002, n° 2001-455 DC, Loi de modernisation sociale : Rec. Cons. const., p. 49 ; RJS 2002, n° 4, p. 287, note Favennec-Héry ; RFDC 2002, n° 50, p. 385, chron. Favoreu, Gay, Lanisson, Ribes et Verpeaux.

81 –

(81) Philip L., « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances en 2005 », Dr. fisc. 2006, n° 7-8, p. 466.

82 –

(82) Cons. const., 10 juill. 1985, n° 85-191 DC, Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier : Rec. Cons. const., p. 45.

83 –

(83) Cons. const., 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006 : Rec. Cons. const., p. 168 ; Gaz. Pal. 2005, n° 215, p. 6, note Shoettl ; RFDC 2006, n° 66, p. 321, chron. Magnon, Nicot, Philip, Pini et Besson.

84 –

(84) V. en ce sens : Kerchove (van de) M., « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », *in* Kerchove (van de) M. (dir.), *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, 1978, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, p. 19.

85 –

(85) Esclassan M.-C., *op. cit.*

86 –

(86) CE, 24 août 2011, n° 314579, Moreau : Dr. fisc. 2011, n° 42-43, p. 34, note Boucher et Poirier.

87 –

(87) Fouquet O., « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, 2008, p. 39.

88 –

(88) Négrin O., « Répression des abus de droit. Note sous CAA Paris, 20 décembre 2018, Charbit », Procédures 2019, n° 3, p. 36.

89 –

(89) CAA Paris, 20 déc. 2018, n° 17PA00747, Charbit : Dr. fisc. 2019, n° 11, p. 71, concl. Lemaire et note Turot.

90 –

(90) CE, ass., 28 oct. 2020, Charbit, *op. cit.*

91 –

(91) Merloz M.-G., concl. sur CE, ass., 28 oct. 2020, Charbit : Dr. fisc. 2020, n° 47, p. 27.

92 –

(92) V. notamment Racine P.-F., « Existe-t-il des décisions dont on puisse abuser ? », Dr. fisc. 2010, n° 23, p. 7.

93 –

(93) Deboissy F., « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout », Dr. fisc. 2020, n° 47, p. 37.

94 –

(94) Périn-Dureau A., « Abus de droit ou fraude à la loi : l'éternelle question ? », *op. cit.*

95 –

(95) *Ibid.*

96 –

(96) Négrin O., *op. cit.*

97 –

(97) Josserand L., *op. cit.*

98 –

(98) En ce sens, Fernoux P., *op. cit.*

99 –

(99) CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, Verdannet : Lebon, p. 321 ; JCP E 2018, n° 3, p. 56, note Deboissy.

100 –

(100) Buchet M., « L'abus de droit de l'article L. 64 du LPF à l'épreuve des conventions fiscales », RFP 2018, n° 2, p. 30.

101 –

(101) *Ibid.*

102 –

(102) Tartour L., *op. cit.*

103 –

(103) CE, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, 2014, Doc. fr.

104 –

(104) Plessix B., « Le rescrit en matière administrative », *Rev. jur. éco. publique* 2008, n° 657, p. 3.

105 –

(105) Cocheteux P., « Le rescrit fiscal et la sécurité juridique », *Gaz. Pal.* 2009, n° 240, p. 2.

106 –

(106) Gest G., « Les évolutions du rescrit », RFFP 2010, n° 112, p. 91.

107 –

(107) Lambert T., « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *Dr. fisc.* 2015, n° 27, p. 47.

108 –

(108) Bouvier M., « Les accords fiscaux préventifs », *op. cit.*

109 –

(109) Bachelier G., « Le rescrit fiscal », RFFP 2015, n° 130, p. 57.

110 –

(110) CE, sect., 2 déc. 2016, n° 387613, Société Export Press : JCP G 2017, n° 4, p. 145, note Collet ; *Dr. fisc.* 2017, n° 8, p. 77, concl. Cortot-Boucher et note Ménard et Lieb.

111 –

(111) Sur la question de l'évolution du contentieux des rescrits, v. Papadamaki I., « L'évolution d'une catégorie juridique : le rescrit fiscal », *Dr. fisc.* 2019, n° 12, p. 16 ; Bezzina A.-C., « À propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit : retour sur les paradoxes de la

subjectivisation du droit fiscal », RFFP 2017, n° 138, p. 277 ; Perrotin F., « Recours pour excès de pouvoir et rescrit fiscal », LPA 2017, n° 123, p. 4 ; Girard A.-L., « Le rescrit fiscal et la théorie de l'acte administratif unilatéral », Dr. adm. 2017, n° 5, p. 17 ; Rigauddau P.-O., « Une voie de recours en construction : le contentieux des rescrits fiscaux », Dr. adm. 2017, n° 3, p. 38.

112 –

(112) Négrin O., « Recevabilité du recours pour excès de pouvoir contre les décisions de rescrit défavorables », Procédures 2017, n° 3, p. 29.

113 –

(113) Plessix B., « Une réponse ? Le rescrit », RDP 2017, p. 83.

114 –

(114) Esclassan M.-C., *op. cit.*

115 –

(115) CE, sect., 5 nov. 1955, n° 22322 ; Dr. fisc. 1956, n° 1, p. 5, concl. Boitreaud.

116 –

(116) Lalumière P., « La répression des abus de droit en matière de contributions directes », AJDA 1961, p. 526.

117 –

(117) Schmitt T., « Tribulations des définitions. À la recherche de l'abus de droit », in *Mélanges R. Hertzog*, 2010, Economica, p. 513.

118 –

(118) La Mardière (de) C., « Abus de droit. Textes, historique et notion », *op. cit.*, § 54.

119 –

(119) CE, 29 sept. 2010, n° 341065, Société Snerr Théâtre de Paris ; BDCF 2010, n° 12, p. 50, concl. Collin.

120 –

(120) Deboissy F., « Comité de l'abus de droit fiscal : en cas de réclamation, l'Administration supporte toujours la charge de la preuve », Dr. fisc. 2019, n° 1-2, p. 118.

121 –

(121) Debat O., « De la confiance envers la parole de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2020, n° 29, p. 5.

122 –

(122) Pellas J.-R., « La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ? », RFFP 2015, n° 130, p. 7.

123 –

(123) Fouquet O., « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », *op. cit.*, p. 17.

124 –

(124) V. notamment CAA Paris, 25 mars 2010, n° 08PA03658, SARL À la Frégate.

125 –

(125) À ce stade, il semble utile de rappeler que le principe de confiance légitime s'inscrit, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, « parmi les principes fondamentaux » de l'Union, CJCE, 5 mai 1981, n° 112/80, Dürbeck, plus particulièrement, valeur de principe général du droit de l'Union européenne, CJCE, 14 sept. 2006, Elmeka, n<sup>os</sup> C-181/04 à C-183/04. Il peut classiquement être invoqué par tout justiciable vis-à-vis duquel une institution de l'Union

européenne a fait naître des espérances fondées, CJCE, 11 mars 1987, n° 265/85, Van de Bergh en Jurgens et Van Dijk Food Products, mais le droit de s'en prévaloir s'étend aujourd'hui à tout justiciable « à l'égard duquel une autorité administrative nationale a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies », CJUE, 7 août 2018, n° C-120/17, Ministru kabinetu, étant entendu que le comportement d'une autorité chargée d'appliquer le droit de l'Union européenne ne saurait fonder, dans le chef du justiciable, « une confiance légitime à bénéficier d'un traitement qui serait contraire au droit de l'Union », CJCE, 1<sup>er</sup> avr. 1993, n<sup>os</sup> C-31/91 à C-44/91, Lageder e. a. ; CJUE, 20 juin 2013, n° C-568/11, Agroferm. La dimension subjective du principe de confiance légitime ressort nettement de la jurisprudence de la Cour puisque son application nécessite la rencontre de deux conditions : d'une part, « vérifier si les actes de l'autorité administrative concernée ont créé, dans l'esprit du justiciable concerné, une confiance raisonnable » et, d'autre part, « si tel est le cas, [...] établir le caractère légitime de cette confiance », cette deuxième condition venant apporter un vernis objectivant à l'appréciation du juge.

126 –

(126) Sur ce point, v. Collet M., « Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative », RFFP 2010, n° 112, p. 71.

127 –

(127) Ury D., « La bonne foi en droit fiscal est une notion opérationnelle », RFFP 2016, n° 134, p. 177.

128 –

(128) Bouvier M., « Les accords fiscaux préventifs », *op. cit.*

129 –

(129) Merloz M.-G., *op. cit.*

130 –

(130) CE, ass., avis, 8 avr. 1998, Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans : Lebon, p. 170.

131 –

(131) CE, ass., 28 oct. 2020, Charbit, *op. cit.*

132 –

(132) Négrin O., « Répression des abus de droit. Note sous CAA Paris, 20 déc. 2018, Charbit », *op. cit.*

133 –

(133) Chahid-Nourai N. et Olléon L., « Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? », *Dr. fisc.* 2019, n° 5, p. 5.

134 –

(134) CAA Paris, 20 déc. 2018, Charbit, *op. cit.*

135 –

(135) Deboissy F., « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout », *op. cit.*

136 –

(136) Collet M., « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? », *Dr. fisc.* 2020, n° 47, p. 7.

137 –

(137) *Ibid.*

138 –

(138) V. notamment l'étude précitée de Deboissy F., « Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout », *op. cit.*

139 –

(139) Bouvier M., « Les accords fiscaux préventifs », *op. cit.*

140 –

(140) Levallois P., « L'équilibre menacé de la procédure fiscale », RFDA 2020, p. 525.

141 –

(141) Rutschmann Y. et Roch P.-M., « La “nouvelle relation de confiance” entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une “révolution culturelle” », Dr. fisc. 2019, n° 48, p. 12.

142 –

(142) V. notamment, sur le volet fiscal, Versailles F., « Loi pour un État au service d'une société de confiance : les dispositions fiscales majeures », RFP 2018, n° 10, p. 12.

143 –

(143) V. Darmanin G., Déclaration sur les relations entre l'entreprise et l'administration fiscale, Paris, 14 mars 2019.

144 –

(144) Lieb J.-P., Vail M. et Erceau C., « La nouvelle relation de confiance : une recherche d'équilibre entre la loi ESSoC et la loi de lutte contre la fraude », JCP E 2019, n° 17-18, p. 52.

145 –

(145) V. Perrotin F., « Un nouveau modèle de relation de confiance », LPA 2019, n° 98, p. 6 ; « Réinventer le contrôle fiscal », LPA 2019, n° 99, p. 6.

146 –

(146) Lieb J.-P., Vail M. et Erceau C., *op. cit.*

147 –

(147) Levallois P., *op. cit.*

148 –

(148) V., pour le détail, Ministère de l'Action et des Comptes publics, Guide pratique « Entreprises et administration fiscale. Une nouvelle relation de confiance », 2019.

149 –

(149) Jaton L. et Kempf C., « Regards de directeurs fiscaux sur le partenariat fiscal », Dr. fisc. 2019, n° 48, p. 23.

150 –

(150) Gauthier M. et Brun M.-C., « Regard de l'Administration sur le partenariat fiscal et la mise en conformité fiscale des entreprises », Dr. fisc. 2019, n° 48, p. 19.

151 –

(151) Bouvier M., « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », RFFP 2010, n° 112, p. 25 ; Dumont A., « Quel nouveau civisme fiscal en France ? », RFFP 2017, n° 138, p. 159.

152 –

(152) Simon D., « Le principe de confiance légitime est-il soluble dans la sécurité juridique ? », Europe 2006, n° 5, p. 9.