

«Les Entretiens du Palais-Royal »

L'abus de droit en matière fiscale

7 mars 2007

**Allocution d'ouverture de Monsieur Jean-Marc SAUVÉ,
Vice-Président du Conseil d'Etat**

rédigée en collaboration avec Monsieur Yohann BÉNARD,
maître des requêtes au Conseil d'Etat

Mesdames, Messieurs,

Vous avez répondu nombreux -je m'en réjouis- à l'invitation du Conseil d'Etat, au-delà de nos prévisions même et, malheureusement aussi, au-delà des capacités de la salle d'assemblée générale dans laquelle nous nous trouvons.

A cet égard, je tiens à vous faire part d'emblée de nos regrets de n'avoir pu vous réunir tous dans une même salle, en espérant que la qualité de la retransmission dans les salles des sections de l'intérieur et des travaux publics sera suffisante pour permettre à l'ensemble de l'assistance de suivre les débats et, le cas échéant, d'y participer. Sur ce point, je signale d'ailleurs que, tout au long de la matinée, des questions pourront être posées aux intervenants par écrit.

L'événement d'aujourd'hui, il faut le dire, est des plus singuliers, puisque c'est la première fois, je crois, qu'un colloque est organisé par le Conseil d'Etat dans les murs du

Palais-Royal. Pour qui croit à la force du précédent, c'est, pour parler sobrement, une novation.

C'est une première, mais certainement pas une dernière. La matinée-débat d'aujourd'hui a en effet vocation à inaugurer un cycle de rencontres qui seront consacrées, dans un premier temps, à des thèmes correspondant aux principaux domaines de compétence du Conseil d'Etat en matière de droit public économique, et notamment au contrôle des concentrations, aux aides d'Etat, aux marchés publics, aux partenariats public-privé et aux délégations de service public.

Ces «entretiens du Palais-Royal» qui, je l'espère, rencontreront à l'avenir un succès aussi franc que la matinée de ce jour, correspondent à une dimension essentielle de l'action du Conseil d'Etat.

Comme vous le savez, la mission de l'institution que j'ai l'honneur de présider est double : il lui incombe d'assister et de conseiller le gouvernement dans l'élaboration des textes législatifs et réglementaires et, par ailleurs, de juger en premier et dernier ressort ou en cassation les litiges ressortissant à la compétence de la juridiction administrative.

Dire le droit, en qualité de juge ou de conseil, suppose bien sûr de le connaître et de le maîtriser, mais cette exigence constitue à mes yeux un point de départ plutôt qu'un aboutissement : dans une société marquée par l'importance croissante des rapports de droit, où la sécurité juridique s'est imposée comme un principe de droit européen mais aussi, depuis la récente décision d'assemblée KPMG et autres, comme un principe de droit national, l'image d'Epinal d'un juge administratif enfermé dans sa tour d'ivoire, disant le droit sans

tenir compte des réalités ni des conséquences pratiques d'éventuels revirements de jurisprudence, est depuis longtemps caduque.

Bien juger, c'est comprendre les réalités que traduisent les situations de droit et c'est aussi anticiper, afin que les évolutions de la jurisprudence soient progressives et accompagnent harmonieusement celles de la société et de l'économie. Dans ces conditions, pour assumer de manière complète, efficace et durable les missions qui sont les siennes, le Conseil d'Etat doit, bien sûr, demeurer le gardien de la légalité, mais il doit aussi, j'en suis convaincu :

- maîtriser les enjeux économiques, sociaux et politiques qui sous-tendent les questions de droit qui lui sont soumises ;
- et par ailleurs, faire en sorte que les réponses qu'il leur apporte soient pleinement comprises et acceptées par leurs destinataires.

Ces objectifs impliquent qu'un **dialogue constructif et suivi** se noue entre le Conseil d'Etat et les principaux acteurs dans ses domaines de compétence. Dialogue et non monologue, car s'il est essentiel que le Conseil d'Etat explique la portée de sa jurisprudence à ceux qui auront à l'appliquer, il est tout aussi indispensable qu'il soit informé et pleinement conscient des éventuelles difficultés ou des questions suscitées par son application.

Ce dialogue existe déjà bien sûr, sous des formes diverses, mais je crois que des initiatives telles que celle prise aujourd'hui peuvent contribuer à l'incarner davantage et à en renforcer la dimension humaine.

Un tel dialogue doit exister avec les **institutions**, et je salue à cet égard la participation aux échanges de ce matin de M. Philippe Léger, qui était encore il y a quelques mois avocat général à la Cour de justice des Communautés européennes, et de plusieurs représentants de la Commission européenne et de l'administration fiscale. Il doit aussi exister, simultanément, avec les **entreprises**, les **conseils** et les autres **praticiens du droit**, et votre présence ici est à mes yeux l'indice, à la fois rassurant et de bon augure pour l'avenir, que vous partagez cet avis.

*

Il est temps pour moi d'en venir au thème qui sera le fil conducteur de la rencontre d'aujourd'hui : l'abus de droit en matière fiscale. Je laisse à MM. Philippe Martin, Philippe Léger et Olivier Fouquet, qui présideront successivement aux débats, le soin de vous présenter les enjeux des trois moments-clefs de cette matinée. Pour ma part, je me limiterai, dans le cadre de ce propos introductif, à vous dire à quel point le sujet retenu est à mes yeux emblématique non seulement de la nécessité du dialogue que j'évoquais à l'instant (1.), mais aussi de sa réalité et de sa vitalité (2.).

1. Il sera question aujourd'hui d'abus de droit, c'est-à-dire d'une notion d'origine prétorienne, qui certes a reçu dans certains domaines une traduction législative mais n'est à la vérité définie par aucun texte, ses contours ayant été et demeurant pour l'essentiel forgés par la jurisprudence.

La procédure de répression des abus de droit est mise en œuvre par l'**administration fiscale**, à qui il incombe d'établir le caractère abusif du montage incriminé et qui doit

dès lors être parfaitement informée de la portée de cette notion, faute de quoi elle risque d'en faire un usage trop timide ou au contraire excessif.

Le même besoin existe chez **les contribuables et leurs conseils**, non seulement parce que la mise en œuvre de l'article L. 64 du LPF donne lieu à l'application d'une pénalité très lourde, mais aussi parce qu'elle conduit à écarter des actes, et donc à remettre en cause du point de vue fiscal des situations juridiquement constituées. Dans un environnement marqué par la complexité croissante des relations économiques et juridiques qui les unissent, les entreprises doivent pouvoir anticiper l'avenir et sécuriser les montages qu'elles mettent en œuvre pour les besoins de leurs activités. Il est du devoir du juge de l'impôt de les y aider en clarifiant, en précisant et en stabilisant sa jurisprudence, ainsi que la section du contentieux s'est attachée à le faire par sa décision Société Janfin du 27 septembre 2006.

Le besoin de dialogue et d'information existe enfin, en retour, pour **le juge de l'impôt**. En effet, délimiter la frontière entre l'interdit et le toléré, c'est bien sûr définir des critères juridiques, mais c'est aussi les appliquer à des situations de droit et de fait parfois complexes. Pour faire le départ entre les opérations abusives et celles qui relèvent de la simple habileté fiscale, il est nécessaire d'avoir une connaissance suffisante non seulement du droit fiscal mais aussi de la vie des entreprises, de l'évolution et de l'internationalisation de leur environnement et des solutions qu'elles mettent en œuvre pour y faire face. Cette nécessité a été récemment illustrée par les affaires ministre c/ Sagal et Royal Bank of Scotland, qui ont conduit le Conseil d'Etat à faire application de la fraude à la loi dans le contexte de montages internationaux.

2. Comme je le disais il y a un instant, le thème de l'abus de droit en matière fiscale me semble illustrer non seulement la nécessité du dialogue, mais aussi sa réalité et sa vitalité.

Sur ce point, je me bornerai à un exemple, qui est celui du **dialogue des juges**. On ne peut qu'être frappé, en effet, par le rôle qu'a joué ce dialogue, et singulièrement le dialogue entre le Conseil d'Etat et la Cour de justice des Communautés européennes, dans l'élaboration de la notion de fraude à la loi.

Absente ou à peu près dans le droit des pays anglo-saxons, l'idée que l'on puisse abuser d'un droit reconnu par un texte est en revanche présente depuis longtemps dans la tradition juridique de la France et des autres pays de culture romano-germanique. Les traités étant muets sur ce point, c'est à cette source que la Cour de justice a puisé pour identifier puis définir la notion de fraude à la loi au sens du droit communautaire.

Illustrée notamment par les arrêts ICI du 16 juillet 1998 et de Lasteyries du Saillant du 11 mars 2004, cette notion a été théorisée par l'arrêt Emsland Stärke du 14 décembre 2000 et, en matière fiscale, par l'arrêt Halifax du 21 février 2006. La parenté entre ces arrêts et la jurisprudence qui est depuis longtemps celle du Conseil d'Etat en matière non fiscale est frappante et fait apparaître que la Cour de justice s'en est notablement inspirée.

Dans ces conditions, en faisant **converger** sa jurisprudence fiscale avec celle de la Cour de justice par ses décisions ministre contre Société Sagal du 18 mai 2005 et société Janfin du 27 septembre 2006, le Conseil d'Etat n'a fait, en définitive, que

revenir à l'essence de sa propre jurisprudence, manifestant ainsi avec éclat que le dialogue des juges n'est pas à sens unique et correspond à une réalité tangible.

*

Pour conclure, je voudrais vous dire combien le fait que ces premiers entretiens du Palais-Royal soient consacrés à un thème fiscal symbolise, pour moi, l'évolution profonde du regard porté sur la fiscalité par le Conseil d'Etat en tant qu'institution.

Le droit fiscal -qui est loin d'être indifférent à l'ancien responsable du centre de documentation fiscale du Conseil d'Etat que je suis- occupe aujourd'hui une place significative dans l'activité consultative du Conseil d'Etat, en raison du renouvellement rapide de la loi fiscale et de l'importance des enjeux financiers correspondants. Il représente également une part importante de notre activité contentieuse, qualitativement mais aussi quantitativement, puisque près du quart des affaires soumises chaque année au Conseil d'Etat en qualité de juge de cassation sont des affaires fiscales.

Pourtant, je me souviens que lors de mes débuts dans cette maison, à la fin des années 1970, je fus le rapporteur d'un groupe de travail dont la mission officielle était de proposer des moyens de réduire le flux des affaires contentieuses soumises au Conseil d'Etat, mais dont l'objectif réel et inexprimé était de décharger la juridiction administrative de ce que certains appelaient alors le «petit contentieux», qui recouvrait en particulier le contentieux fiscal.

En vous voyant réunis dans la salle d'assemblée générale du Conseil d'Etat, je mesure le chemin parcouru depuis cette époque et je ne puis que me féliciter que nous n'ayons pas poursuivi dans la voie qui fut alors explorée.

Je vous remercie de votre attention et je cède la parole à M. Philippe Martin, qui présidera le premier moment de cette matinée, consacré à la question de savoir si la frontière entre abus de droit et simple optimisation s'est déplacée en conséquence des développements récents de la jurisprudence.