

## 248 Les « Entretiens de la fiscalité » 2019

Le 14 novembre 2019 se tenait à la Maison de la chimie à Paris la huitième édition des « Entretiens de la fiscalité » organisée par l'ACE et l'IACF. Au programme : la responsabilité civile et pénale des avocats dans le nouveau contexte normatif français et européen, l'actualité de la fiscalité patrimoniale et le décryptage des dernières jurisprudences du Conseil d'État en matière de fiscalité des entreprises.

Cette huitième édition réunissait à la tribune :

– **Murielle Bénéjat**, maître de conférences, université de Bordeaux

– **Jérôme Tajan**, courtier en assurance, AON

– **Laurent Thouvenot**, avocat associé, RTA Avocats, vice-président de l'Institut du Droit Pénal Fiscal et Financier

– **Jean-François Desbuquois**, avocat associé, Fidal

– **Sandrine Rudeaux**, avocat associé, Taj, société d'avocats, une entité du réseau Deloitte

– **Eva Aubry**, avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats

– **Matias Labé**, avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats

– **Frédéric Bertacchi**, avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

L'ouverture du colloque a été consacrée, pour la première fois, à la remise d'un prix ACE/IACF récompensant les cinq meilleurs étudiants de l'EFB qui ont choisi le « parcours fiscal » à l'EFB créé à la suite du retour – réclamé par nos organisations et le CNB – de la matière fiscale à l'examen d'entrée au CRFPA.

Delphine Gallin, présidente nationale de l'ACE, Frédéric Teper, secrétaire général de l'IACF, et Gwenaél Gauthier, coprésidente de la commission fiscale et responsable pédagogique du parcours fiscal à l'EFB ont remis leur prix aux lauréats.

### 1. La responsabilité professionnelle des avocats

1 - La première partie, animée par Eva Aubry, Murielle Bénéjat, Jérôme Tajan et Laurent Thouvenot, était consacrée à un thème rarement exploré lors des colloques, celui de la responsabilité civile et pénale des avocats fiscalistes.

2 - **Eva Aubry** a ouvert cette première table ronde avec la présentation de la directive DAC 6<sup>1</sup>, transposée en droit interne par l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 sous les articles 1649 AD et suivants du CGI<sup>2</sup>. Cette directive vise à obliger les intermédiaires à déclarer les schémas fiscaux transfrontières qu'ils conseillent ou dont ils ont connaissance. L'objectif de la directive est de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et de permettre aux États d'avoir une meilleure connaissance des opérations qui se déroulent sur leur territoire à des fins préventives (modification des législations) et répressives (ciblage rapide des contrôles fiscaux). Son champ d'application *ratione materiae* couvre les dispositifs transfrontières afférents à tous les impôts à l'exception de la TVA, des cotisations de Sécurité sociale

et des droits de douane et accises. Quant à son champ *ratione personae*, il s'agit de tous les intermédiaires, qu'ils soient organisateurs du dispositif ou de sa mise en œuvre (« intermédiaire concepteur ») ou seulement consultés sur un ou plusieurs aspects du schéma (« intermédiaire sachant »).

Eva Aubry a relevé que cette déclaration heurte le secret professionnel de l'avocat qui doit divulguer à l'Administration, mais aussi à des tiers intermédiaires, toutes les informations relatives à l'identité du contribuable et au dispositif transfrontière. Si la déclaration par un avocat ne peut se faire qu'avec l'accord du client, à défaut de cet accord, l'avocat doit notifier à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe. En l'absence d'autre intermédiaire, la notification de l'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné dans une forme permettant de lui conférer date certaine (LRAR).

Eva Aubry a souhaité éclaircir l'obligation concrète mise à la charge des intermédiaires. Il s'agit ainsi de déclarer les « dispositifs transfrontières (1) devant faire l'objet d'une déclaration (2) ». Autrement dit, il y a deux éléments cumulatifs générant l'obligation déclarative :

1) la présence d'un dispositif transfrontière, qui suppose un élément d'extranéité d'au moins un participant au dispositif (résidence, établissement stable, exercice d'une activité dans un État sans y être domicilié...) ou l'existence de « conséquences » sur l'échange automatique d'informations entre États ou sur l'identification de bénéficiaires effectifs ;

2) ce dispositif doit faire l'objet d'une déclaration, et cette obligation est identifiée via deux types de marqueurs : les marqueurs dont la seule présence dans un dispositif suffit à générer l'obligation déclarative et les marqueurs dont la présence implique une obligation déclarative, mais seulement si le dispositif contient un « avantage fiscal principal ». Les commentaires de l'administration fiscale sur ces marqueurs seront nécessaires pour circonscrire l'obligation déclarative<sup>3</sup>.

L'ordonnance prévoit, en cas d'omission, des sanctions. L'amende ne peut excéder 10 000 € ou, s'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes, 5 000 €. Le

1. Cons. UE, dir. 2018/822, 25 mai 2018 (dite DAC 6), 25 mai 2018.

2. Sur ce sujet, V. B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, *Transposition de la directive 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière* : Dr. fisc. 2020, n° 15-16, étude 222.

3. Les dispositions de l'article 1649 AD du CGI à l'article 1649 AG du CGI ont fait l'objet de commentaires administratifs publiés le 9 mars dernier et soumis à consultation publique jusqu'au 30 avril (V. BOI-CF-CPF-30-40 et s, 9 mars 2020). Les marqueurs généraux et spécifiques mentionnés à l'article 1649 AH du CGI ont également fait l'objet de commentaires administratifs publiés le 29 avril dernier sous les références BOI-CF-CPF-30-40-30, BOI-CF-CPF-30-40-30-10 et BOI-CF-CPF-30-40-30-20, soumis à consultation publique jusqu'au 31 mai 2020.

montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable ne peut excéder 100 000 € par année civile.

Quant à l'entrée en vigueur de la directive, elle est prévue au 1<sup>er</sup> juillet 2020, cependant devront être déclarés tous les montages dont la première étape de mise en œuvre est intervenue à compter du 25 mai 2018, ce qui conduit à constater que cette directive est en réalité déjà applicable<sup>4</sup>.

**3 - Jacques Taquet** est intervenu pour exposer la position du Conseil National des Barreaux sur cette obligation nouvelle faite aux avocats, qui constitue une dérogation législative au secret professionnel.

Jacques Taquet a précisé que cette ordonnance est « soumise à la hiérarchie des normes ». Si le Conseil constitutionnel a refusé de donner une valeur constitutionnelle au secret professionnel de l'avocat, le contrôle de conventionnalité peut également s'appliquer à cette ordonnance, notamment au regard de la Convention EDH et du droit primaire de l'Union européenne. L'arrêt *Michaud* de 2012<sup>5</sup> a été par exemple l'occasion, pour la CEDH, d'affirmer que l'obligation de déclaration de soupçons qui pèse sur les avocats était proportionnée au regard de l'article 8 de la Convention. Pour le CNB, l'aménagement du secret professionnel prévu par l'ordonnance n'est en revanche ni nécessaire ni proportionné : c'est le sens de la résolution qui a été adoptée par le CNB et transmise au Gouvernement.

**4 - Murielle Bénéjat** a ensuite rappelé les grands principes des responsabilités civile et pénale des professionnels libéraux. Elles sont très différentes mais peuvent parfois être en relation. En effet, leurs finalités divergent : l'une est la réparation, l'autre la punition. Leurs conditions de mises en œuvre aussi : le préjudice d'un côté, l'infraction pénale (légalité criminelle) de l'autre. Leurs effets également : dommages et intérêts pour la première (assurables), sanctions pénales pour la seconde (non assurables). Leurs règles de prescription enfin : 10 ans (dommages corporels) ou 5 ans (matériels) pour la responsabilité civile, 20 ans (crimes), 6 ans (délits) ou 1 an (contraventions) pour la responsabilité pénale. Murielle Bénéjat a souligné que pour certaines infractions (« occultes » et « dissimulées »), le départ du délai de prescription peut être différé. En matière de fraude fiscale, la Cour de cassation considère que ce point de départ est en principe soit la date de dépôt de la déclaration lorsqu'il y en a une, soit la date d'expiration du délai déclaratif légal.

Murielle Bénéjat a relevé que ces deux responsabilités sont toutefois parfois liées, lorsque l'on songe à la plénitude des juridictions pénales (action publique et intérêts civils) ou à l'autorité du criminel sur le civil, sous la réserve de l'autonomie de la réparation accordée par le juge civil en cas de relaxe.

Murielle Bénéjat a souhaité mettre en lumière le risque civil et pénal qui pèse sur l'avocat fiscaliste, et ce sous trois aspects :

● **Le devoir de conseil.** – Il ne peut en principe donner lieu qu'à l'engagement de la responsabilité civile. Il convient de dissocier l'obligation matérielle de délivrance de l'information (obligation de résultat) de celle afférente à la pertinence de l'information délivrée (obligation de moyen). De surcroît, l'avocat doit connaître l'état du droit : il a une « obligation de compétence »<sup>6</sup>. Au besoin, il doit même rechercher les éléments de droit pertinents dans l'affaire qui lui est

soumise : il a ainsi un « *devoir d'investigation* ». La charge de la preuve de l'obligation de conseil est renversée puisqu'elle pèse sur l'avocat. Pour se protéger, l'avocat dispose essentiellement de deux moyens : d'une part, des clauses limitatives de réparation, dont l'efficacité peut se voir limiter par son caractère abusif ou son incidence sur la portée de l'obligation essentielle qui pèse sur l'avocat ; d'autre part, de l'invocation d'une faute de la victime ;

● **La complicité.** – En matière fiscale, il faut distinguer deux types de complicité :

– **la complicité pénale de nature fiscale** (*C. pén.*, art. 121-6 ; *CGI*, art. 1742). Elle ne peut être engagée qu'au cas où le fait principal (fraude fiscale) est punissable. L'élément matériel est un acte antérieur ou concomitant à l'infraction (fait principal) qui peut consister en une provocation, une aide ou assistance ou encore une instruction. L'élément moral ou intentionnel est très facilement établi pour les avocats, considérés comme « sachants ». Quant à la sanction, en plus de la peine liée à l'infraction principale, le complice peut être tenu solidairement au paiement de l'impôt dû par l'auteur ;

– **la complicité fiscale non pénale** (*CGI*, art. 1740 A bis, I). Il s'agit de l'amende pour tiers complice instituée par la loi Fraude du 23 octobre 2018. Elle ne peut quant à elle être engagée qu'au cas où le fait principal (fraude fiscale) est poursuivi et où l'avocat complice n'a pas fait l'objet de poursuites pénales. L'élément matériel est un conseil juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds, qui a/ont permis directement la commission du manquement ayant justifié l'application de la majoration de 80 %. L'élément moral ou intentionnel est, là encore, très facilement établi pour les avocats. Quant à la sanction, il s'agit d'une amende égale à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable. Son montant ne peut être inférieur à 10 000 €.

Murielle Bénéjat a fait remarquer que ces deux complicités ne peuvent être engagées simultanément : elles sont alternatives (*non bis in idem*). En revanche, la complicité fiscale peut être engagée aux côtés d'autres infractions de nature non fiscale (blanchiment, faux, recel...) ainsi qu'aux côtés des infractions autonomes de l'article 1743 du CGI (comptables, financières...).

● **Le risque pénal dans la « DAC 6 ».** – Murielle Bénéjat a estimé que la directive DAC 6 était « surprenante pour un pénaliste », dans la mesure où la violation du secret professionnel est une infraction prévue à l'article 226-13 du Code pénal et que le secret professionnel ne protège pas uniquement l'intérêt du client, il protège plus généralement toute la société. Or dans la directive DAC 6, le consentement du client est mis en avant comme une sorte de « fait justificatif » de la violation du secret professionnel auquel il est ainsi dérogé. Murielle Bénéjat a conclu en s'étonnant que l'on puisse imaginer des cas où l'avocat déclarerait un montage sans l'accord de son client : sa responsabilité pénale pour violation du secret professionnel pourrait alors être engagée !

**5 - Jérôme Tajan** a d'abord rappelé que depuis une jurisprudence de 1997<sup>7</sup>, il est constant que les compétences personnelles du client ne déchargent pas le professionnel de son devoir de conseil. Il en est de même des autres professions réglementées. Le seul moyen de se prémunir contre la mise en jeu de la responsabilité civile dans ce cadre est la « parfaite information du client », a-t-il insisté.

Jérôme Tajan a ensuite présenté l'historique de la mise en jeu de la responsabilité civile de l'avocat d'un point de vue assurantiel. Dans les années 1960, l'assurance professionnelle des avocats n'était pas obligatoire et – pour cause – il n'y avait presque jamais de mise en cause de leur responsabilité civile. C'était à l'époque inenvisageable car l'avo-

4. La Commission européenne a publié le 8 mai 2020 une proposition de directive visant à reporter de trois mois les obligations déclaratives en vertu de la directive DAC6 en raison de la crise du Covid-19. Cette proposition consiste en une modification de la directive 2011/16/UE sur l'échange d'informations et aurait pour conséquence de reporter l'entrée en vigueur de l'obligation déclarative au 1<sup>er</sup> octobre 2020.

5. *CEDH*, 5<sup>e</sup> sect., 6 déc. 2012, n° 12323/11, *Michaud c/ France* : *JurisData* n° 2012-027926 ; *JCP G* 2013, *doctr.* 64, *spéc.* n° 3, *obs.* F. Sudre ; *JCP G* 2013, *note* 187, H. Robert ; *JCP G* 2013, *doctr.* 622, n° 5 *obs.* D. Lévy.

6. *D.* n° 2005-790, 12 juill. 2005, *relatif aux règles de déontologie de la profession d'avocat*.

7. *Cass. 1<sup>re</sup> civ.*, 25 nov. 1997, n° 95-18.618 : *Bull. civ.*, I, n° 329 ; *RTD civ.* 1999, p. 87, *obs.* J. Mestre. – *Cass. 1<sup>re</sup> civ.*, 7 juill. 1998, n° 96-14.192 : *JurisData* n° 1998-003150 ; *Bull. civ.* 1998, I, n° 238 ; *RTD civ.* 1998, p. 911, *obs.* P. Jourdain. – *Cass. 1<sup>re</sup> civ.*, 4 avr. 2001, n° 98-19.925 : *Bull. civ.*, I, n° 104 ; *Resp. civ. et assur.* 2001, *comm.* 227.

cat était « celui qui parlait pour celui qui ne savait pas parler », a-t-il souligné. La profession a évolué et les justiciables sont progressivement devenus des « consommateurs de droit ». Dans les années 1970, on assiste aux prémices de la réglementation assurantielle des avocats. Le contrat d'assurance était peu onéreux : la prime mensuelle était de 50 francs et l'indemnisation n'était pas plafonnée. Dans les années 1990, on assiste à une forte augmentation du nombre d'avocats, mais aussi une mutation des pratiques des clients, sans doute influencées par les pratiques américaines. En 1991, on dénombrait 450 mises en cause d'avocats à Paris, autant en province. Depuis 1980, ce nombre a quadruplé. Cette proportion va toutefois rester stable pendant vingt ans. Depuis 2012, on assiste à un basculement. Cette époque voit l'intégration des avoués dans la profession ainsi que la possibilité pour les avocats de participer de façon pleine et entière à la procédure d'appel.

Quant à l'évolution de la sinistralité des avocats, Jérôme Tajan a fait part de quelques chiffres contemporains instructifs. Aujourd'hui, 2 à 3 % des avocats sont mis en cause chaque année dans les barreaux d'Ile-de-France, entre 5 et 8 % en dehors de la région parisienne. Il relève que 20 % des mises en cause sont afférentes à un manquement dans le cadre de la procédure d'appel. Si seules 10 % des mises en cause concernent la matière fiscale, celle-ci représente en revanche 20 % des montants en jeu et donc 20 % de la prime d'assurance versée. Les enjeux fiscaux sont devenus si prégnants qu'ils ont entraîné une modification de la politique assurantielle. À titre d'exemple, désormais, certains contrats d'assurance couvrant les experts-comptables ne prennent plus en charge les conseils que ces derniers dispensent en matière fiscale.

Jérôme Tajan a enfin relevé, à propos de l'assurabilité de la profession, que la garantie d'assurance responsabilité civile de l'avocat souscrite dans le cadre de l'Ordre du barreau de Paris est limitée par un plafond de 4 M €. Certains barreaux ont toutefois un plafond plus élevé (Lyon, 8 M €), d'autres moins élevé (autres barreaux en région, 2 M € en général). Concernant la franchise, part du préjudice restant à la charge de l'assuré, elle ne peut être supérieure à 10 % du montant de l'indemnité versée, et est plafonnée à 3 050 €. Quant à la responsabilité pénale, elle n'est jamais assurable. Peut toutefois être souscrite une garantie défense pénale qui permettra à un avocat mis en cause de faire face à ses propres frais de défense, dont l'indemnité est plafonnée à 300 000 € pour le barreau de Paris. Enfin, une amende, quelle que soit sa forme, n'est naturellement pas assurable.

**6 - Laurent Thouvenot** a fait remarquer que la profession d'avocat fiscaliste a profondément changé d'une part, et que son exercice s'est beaucoup complexifié, voyant l'apparition de nombreux dilemmes, d'autre part.

Laurent Thouvenot a souligné que la nature de l'exercice de la profession s'est d'abord transformée. D'un côté, le conseil ne s'apparente plus, comme autrefois, à la glorification des montages les plus optimisés et de leurs auteurs, « bercés par les ouvrages de Maurice Cozian », s'est-il amusé. De l'autre, le contentieux s'est mis à l'heure de la transaction avec l'administration fiscale, volonté commune de celle-ci et généralement du client lui-même. Les pouvoirs publics se sont eux-mêmes intéressés au sujet en promouvant la « régularisation » : des dispositifs permettant l'atténuation des pénalités dans le cas où les contribuables feraient, dans une période donnée, une démarche spontanée vers l'Administration.

Ensuite, Laurent Thouvenot a insisté sur la dynamique contemporaine de « pénalisation de la matière fiscale ». Dans ce contexte, l'avocat peut se retrouver dans des situations extrêmement délicates dans lesquelles il ne pourra pas défendre les intérêts de son client dans une procédure fiscale sans porter atteinte aux autres intérêts de ce dernier dans une procédure pénale. Ainsi, par exemple, à propos d'un contribuable titulaire d'un compte non déclaré à l'étranger, l'avocat peut être confronté au dilemme de la déclaration des revenus de capitaux

mobiliers générés par ce compte au titre des années ultérieures à celle d'une procédure non achevée, car il doit éviter d'incriminer son client et pour autant, son client est tenu fiscalement à une obligation déclarative. Certes, des jurisprudences sont en faveur de l'avocat en cas de non-déclaration, car le droit à un procès équitable posé par l'article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme induit le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination<sup>8</sup>. Toutefois, de telles situations peuvent faire passer à l'avocat « quelques nuits blanches », conclut-il.

## 2. Précisions jurisprudentielles en matière de fiscalité du patrimoine : distribution de réserves dont les titres sont démembrés, holding animatrice de groupe et libéralités consenties à (ou par) des personnes morales

**7 -** En deuxième partie, les discussions se sont poursuivies entre Jean-François Desbuquois et Matias Labé, qui ont présenté l'actualité en matière de fiscalité patrimoniale. Ils ont partagé avec l'auditoire les échanges qu'ils ont eus pour préparer cette table ronde avec Marie-Christine Daubigney, conseillère à chambre commerciale de la Cour de cassation.

**8 - Jean-François Desbuquois** a débuté par un thème consacré à la question de savoir qui de l'usufruitier ou du nu-proprétaire bénéficie des distributions de réserves d'une société dont les titres sont démembrés.

Il a rappelé que sur ce sujet « extrêmement controversé » pendant des décennies, différentes thèses doctrinales avaient été soutenues : l'attribution du dividende prélevé sur des réserves (i) au seul usufruitier, ou (ii) au seul nu-proprétaire, ou enfin (iii) au nu-proprétaire avec pour l'usufruitier le droit d'en avoir la jouissance sa vie durant sous la forme d'un quasi-usufruit.

Jean-François Desbuquois a présenté la solution donnée par la chambre commerciale de la Cour de cassation, dont « l'arrêt fondateur » consacre la thèse du quasi-usufruit au profit de l'usufruitier et l'existence d'une dette de restitution déductible de son actif successoral<sup>9</sup>, confirmé par un arrêt rendu un an plus tard qui admet la déductibilité de la dette de restitution de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune du quasi usufruitier<sup>10</sup>. Il a mis en parallèle cette jurisprudence bien établie avec l'arrêt rendu la même année par la première chambre civile<sup>11</sup> qui a surpris les commentateurs en affirmant que l'usufruitier « n'a aucun droit sur les bénéficiaires qui ont été mis en réserve ». Il a précisé, rapportant les échanges intervenus avec Madame Marie Christine Daubigney, que cette dernière ne considérerait pas qu'il y a là une réelle divergence de jurisprudence.

**Matias Labé** est revenu sur la portée et les conséquences fiscales de la « convention contraire » au quasi-usufruit que les titulaires de droits démembrés ont la possibilité de conclure conformément à ce que prévoit l'arrêt de la chambre commerciale.

8. CEDH, 5<sup>e</sup> sect., 5 avr. 2012, n° 11663/04, *Chambaz c/ Suisse* ; JCP G 2012, 924, obs. F. Sudre, spéc. n° 8.

9. Cass. 1<sup>re</sup> civ., 27 mai 2015, n° 14-16.246, *JurisData* n° 2015-012551 ; *Dr. sociétés* 2015, n° 144, obs. R. Mortier ; JCP G 2015, 767, note A. Tadros ; JCP E 2015, 1036, obs. F. Deboissy et G. Wicker, n° 2 et 1354, note H. Hovasse ; JCP N 2015, 1167, note C. Orlhac et F. Fruleux ; BJS 2015, p. 675, obs. A. Périn-Dureau ; D. 2015, p. 1752, note A. Rabreau.

10. Cass. com., 24 mai, n° 15-17.788 ; *JurisData* n° 2016-009988 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 402, note J.-F. Desbuquois et R. Mortier ; RFP 2016, comm. 13.

11. Cass. 1<sup>re</sup> civ., 22 juin 2016, n° 15-19.471 et 15.19.516 ; *JurisData* n° 2016-012090 ; *Dr. sociétés* 2016, n° 141, obs. H. Hovasse ; JCP N 2016, n° 39, comm. 1239, S. Le Normand-Caillière ; BJS 2016, p. 568, note R. Mortier.

**9 - Jean-François Desbuquois** a abordé le thème de la holding animatrice de groupe qui, à défaut d'avoir fait l'objet d'une définition légale espérée dans la loi de finances pour 2019, a suscité une « année riche en jurisprudence ».

Le premier arrêt commenté est celui rendu le 19 juin 2019 par la Cour de cassation<sup>12</sup>, qui « enfonce le clou » et confirme la jurisprudence des juges du fond selon laquelle il n'est pas exigé par la doctrine administrative qu'une holding animatrice qui détient plusieurs participations anime l'intégralité d'entre elles.

**Matias Labé** est quant à lui revenu sur l'arrêt de la chambre commerciale rendu le 31 janvier 2018<sup>13</sup> qui, en matière de régime des biens professionnels à l'ISF, est venu reconnaître la qualité de holding animatrice à une société détenant une participation minoritaire (34 %) dans une sous-holding chapeautant un groupe de sociétés. **Matias Labé** a insisté sur le « contexte particulier » de l'affaire et sur la « construction juridique très fine » du fait de l'existence d'un pacte entre les associés de la sous-holding prévoyant, au sein de cette dernière, la mise en place de différents comités dédiés à l'animation dans lesquels la holding détenant une participation minoritaire était partie prenante aux côtés de l'autre associé de la sous-holding. Il s'interroge sur la portée de cet arrêt, dans l'hypothèse où une sous-holding serait détenue par deux holdings revendiquant un rôle d'animation (ce qui peut être le cas d'un groupe de sociétés détenu par deux branches familiales). Sur ce point, qui méritera d'être confirmé, le raisonnement retenu par le juge de cassation dans l'arrêt commenté semble fournir des arguments pour tenter de défendre la possibilité d'une co-animation pour autant que l'organisation juridique mise en place soit comparable à celle de l'affaire visée par l'arrêt.

**Jean-François Desbuquois** a abordé ensuite la question de la nature juridique de la notion de holding animatrice et est revenu à cette occasion sur la décision du Conseil d'État du 13 juin 2018<sup>14</sup> dans laquelle les juges ont estimé qu'une holding animatrice était éligible « en elle-même » au dispositif de l'article 150-0 D du CGI, sans qu'il soit besoin pour le redevable de revendiquer une tolérance administrative. Il a relevé en ce sens également la reconnaissance par le législateur du caractère commercial de l'activité de holding animatrice en matière d'impôt sur la fortune immobilière dans l'article 966 du CGI. Évoquant les échanges intervenus avec Madame Daubigney, il a précisé que cette dernière considérait également que la notion de holding animatrice pouvait exister indépendamment des commentaires administratifs.

**Jean-François Desbuquois** et **Matias Labé** ont rappelé les moyens de preuve attendus par la Cour de cassation pour caractériser « l'existence effective et matérielle » de la participation de la holding à la conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales, en insistant particulièrement, au sujet du régime fiscal Dutreil-transmission, sur l'antériorité que l'effectivité de l'animation doit présenter à la date de recours au dispositif.

Pour terminer sur ce sujet, **Matias Labé** s'est interrogé sur la situation d'une holding animatrice qui exerce, outre son activité d'animation, une activité civile de gestion de patrimoine, et plus précisément sur la question de l'appréciation du caractère principal de l'activité d'animation, en confrontant la position de l'administration fiscale en matière de régime Dutreil-transmission, telle qu'exprimée dans ses commentaires, à la dernière jurisprudence du Conseil d'État

précitée<sup>15</sup> qui a été rendue en matière de plus-value de cession de droits sociaux et qui semble privilégier une méthode de « faisceau d'indices ».

**10 -** Le dernier thème était celui des **libéralités consenties à (ou par) une personne morale**.

**Jean-François Desbuquois** est revenu sur la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>16</sup> qui juge que la renonciation à un usufruit portant sur des actions peut constituer une donation indirecte au profit d'une société, lorsque celle-ci en est nue-proprétaire, taxable au tarif entre non-parents (60 %), et non au profit des enfants associés de la société nue-proprétaire. Rapportant les échanges intervenus avec Madame Daubigney, il a précisé qu'il convenait peut-être de relativiser la portée de cette décision et a rappelé les principes qui commandent l'appréciation de la portée des arrêts de la Cour de cassation (composition de la formation ayant prononcé la décision, publicité conférée à l'arrêt, nature des moyens de cassation) Il a en revanche indiqué que le Conseil d'État<sup>17</sup> a jugé dans la même affaire que ladite renonciation de l'usufruit entraîne corrélativement une augmentation de l'actif net de la société nu-proprétaire, constitutive d'un bénéfice imposable. **Jean-François Desbuquois** signale que cette décision du Conseil d'État s'inscrit dans un courant jurisprudentiel plus large visant les opérations économiquement déséquilibrées entre personnes physiques et personnes morales avec notamment la décision du Conseil d'État du 9 mai 2018 relative aux apports pour une valeur minorée<sup>18</sup>.

**Matias Labé** a évoqué quant à lui le cas de la libéralité consentie par une personne morale au profit d'une personne physique reconnue par l'arrêt de la Cour de cassation du 7 mai 2019<sup>19</sup> dans l'hypothèse d'une vente d'immeuble à prix minoré réalisée par une société commerciale au profit de son dirigeant.

**Jean-François Desbuquois** et **Matias Labé** ont terminé leur intervention en s'interrogeant sur la portée et la cohérence des arrêts présentés avec, notamment, la jurisprudence de la chambre civile de la Cour de cassation rendue en matière de libéralités consenties via une société interposée<sup>20</sup>.

### 3. Actualités en matière de fiscalité des entreprises

**11 -** La troisième partie était animée par Eva Aubry, Sandrine Ru-deaux et Frédéric Bertacchi. Elle était l'occasion de commenter une sélection de jurisprudences récentes et de mettre en exergue quelques points d'attention en matière de TVA.

**12 - Eva Aubry** a présenté une sélection de jurisprudences en matière de fiscalité des entreprises.

En matière d'acte anormal de gestion, Eva Aubry a d'abord mis en lumière l'apport de la décision *Croë Suisse*<sup>21</sup>, qu'il convient de mettre en parallèle avec une autre décision qui a suivi quelques mois plus

15. *Ibid.*

16. *Cass. com.*, 10 avr. 2019, n° 17-19.733 : *JurisData* n° 2019-005795 ; *RFP* 2019, 8, note M. Leroy.

17. *CE*, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 14 oct. 2019, n° 417095, *Sté Techmeta Participations* ; *Dr. fisc.* 2019, n° 43, act. 459.

18. *CE*, plén. 9 mai 2018, n° 387071, *Sté Cérés* : *JurisData* n° 2018-007717 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 26, comm. 317, concl. Y. Bénard, note F. Donnedieu de Vabres et Y. Chemama.

19. *Cass. com.*, 7 mai 2019, n° 17-15.621, *Sté Harmonie* : *JurisData* n° 2019-007653 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 26, comm. 310, note N. Vergnet et J.-Ph. Coiffard.

20. *Cass. 1<sup>er</sup> civ.*, 24 janv. 2018, n° 17-13.107.

21. *CE*, plén., 21 déc. 2018, n° 402006, *Sté Croë Suisse* : *JurisData* n° 2018-023298 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 9, comm. 176, concl. A. Bretonneau, note F. Deboissy et G. Wicker ; *RJF* 3/2019, n° 246, chron. V. Villette, p. 303. – *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 6 févr. 2019, n° 410248, *SARL Alternance*, V. C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, chron. 251.

12. *Cass. com.*, 19 juin 2019, n° 17-20.556, 17-20.557, 17-20.558, 17-20.559, 17-20.560, D : *JurisData* n° 2019-010843 ; *JCP N* 2019, n° 29, act. 651 ; *Dr. sociétés* 2019, alerte 44.

13. *Cass. com.*, 31 janv. 2018, n° 16-17.938 : *JurisData* n° 2018-001392 ; *RFP* 2018, comm. 8, note O. Goldstein et A. Brechet.

14. *CE*, plén. fisc., 13 juin 2018, n° 395495, 399121, 399122 et 399124 : *Dr. fisc.* 2018, n° 27, comm. 321. – Sur cette décision, V. également, J.-L. Matt, *N'est pas holding animatrice de groupe qui veut* : *Dr. fisc.* 2018, n° 27, étude 318.

tard<sup>22</sup>. C'est ainsi que lorsque l'Administration souhaite établir que la cession d'un élément de stock (actif circulant) pour un prix jugé minoré est anormale, elle doit prouver un élément matériel (minoration par rapport à la valeur de marché) et un élément intentionnel (intention libérale manifestée par l'absence de contrepartie). En revanche, tel n'est pas le cas pour la cession d'un élément de l'actif immobilisé, pour laquelle il lui suffit de prouver l'élément matériel, l'entreprise devant prouver l'absence d'élément intentionnel. En matière de prestations de service, la facturation de telles prestations entre sociétés liées par une communauté d'intérêt à un prix inférieur à leur coût de revient n'est pas nécessairement anormale, encore faut-il que l'Administration établisse que le prix pratiqué est inférieur à celui résultant de transactions comparables sur le marché libre<sup>23</sup>. Enfin sur ce point, en cas de détournement de fonds commis au détriment d'une société, les pertes qui en résultent sont, en principe, déductibles des résultats de la société, notamment lorsque ces détournements ont été commis par des tiers<sup>24</sup>. Ce faisant, le Conseil d'État nuance sa décision *Alcatel* de 2007 concernant les détournements de fonds commis par des dirigeants ou des salariés de l'entreprise<sup>25</sup>.

En matière de titres de participation, la jurisprudence est venue préciser (à nouveau) que l'intention d'exercer une influence s'apprécie au moment où la société a acquis les titres<sup>26</sup>. En matière de distributions, des acomptes sur dividendes excédant le résultat de l'exercice distribuable par la filiale à la clôture de l'exercice peuvent bénéficier du régime mère-fille<sup>27</sup>. Plusieurs décisions rendues en matière d'intégration fiscale ont également été mentionnées.

**13 - Sandrine Rudeaux** a poursuivi cette sélection de jurisprudences en évoquant la question de la déductibilité des charges financières. Elle a d'abord rappelé le texte de l'article 212, I, a du CGI qui dispose que les intérêts liés à des prêts intragroupes sont déductibles dans la limite du taux prévu à l'article 39, 1, 3° du CGI « ou s'il est plus élevé, au taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ». Sandrine Rudeaux a mis en exergue le fait qu'il n'existait jusqu'ici pas de consensus sur les modalités probatoires d'un tel taux. Si l'on sait qu'il appartient à l'entreprise de prou-

ver qu'elle aurait pu obtenir ce taux, le rapporteur public sous la décision *Siblu*<sup>28</sup> affirmait que cette preuve pouvait être apportée par tous moyens, alors que l'Administration a toujours exigé qu'il lui soit présenté une offre de prêt ferme et contemporaine.

Au sujet de l'avis *Wheelabrator*<sup>29</sup>, Sandrine Rudeaux y a donc vu une « grande victoire » car il y est clairement affirmé que la preuve du taux peut être apportée par tous moyens. Ainsi, l'Administration ne peut pas exiger de l'entreprise une offre de prêt ferme et contemporaine ; et l'entreprise pourra tenir compte du rendement d'émissions obligataires consenti par des entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables à la sienne.

Pour Sandrine Rudeaux, ces positions de la Haute Juridiction sont porteuses d'opportunités à manier toutefois avec précaution. Au fond, estime-t-elle, on assiste à un alignement complet du régime de déduction des charges financières sur la logique prévalant en matière de prix de transfert, qui suppose le recours à des comparables pertinents d'une part, et leur correction par des ajustements, d'autre part.

**14 - Frédéric Bertacchi** a conclu la table ronde avec la présentation de quelques mesures en matière de TVA, entrant en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2020, transposant les mesures relatives aux « *quick fixes* ».

Il a d'abord relevé un durcissement des conditions d'exonération de TVA applicable aux livraisons intracommunautaires de marchandises. Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2020, l'exonération de TVA était subordonnée à la justification de la qualité d'assujetti à la TVA du client, ainsi qu'à la preuve de la sortie du territoire des marchandises. À compter de cette date, outre ces deux conditions, les opérateurs doivent s'assurer de la validité du numéro de TVA de leur client (i) et du fait que l'état récapitulatif (en pratique, la DEB) comprend toutes les informations requises (ii). La sanction n'est plus une amende mais peut conduire à la remise en cause de l'exonération de TVA de la livraison intracommunautaire dans l'État membre de départ des marchandises, tandis que l'acheteur client doit également acquitter la TVA dans le pays d'arrivée des marchandises. Autrement dit, la TVA est alors payée deux fois avec une absence de certitude sur la possibilité de récupérer la TVA dans l'État membre de départ.

Il a ensuite apporté quelques précisions sur les ventes en chaîne (A vendant à B vendant à C...). Il est parfois difficile d'attribuer le transport du bien à une vente réalisée dans la chaîne de transactions : le transport est-il effectué en vue de l'achat ou de la revente des marchandises ? Une mesure est venue clarifier le régime et simplifier le traitement pour les opérateurs : quand l'opérateur intermédiaire B opère le transport, la première vente (A à B) est la livraison intracommunautaire exonérée de TVA, sauf si B donne son numéro de TVA dans le pays de départ des marchandises (A).

**MOTS-CLÉS :** Colloque - Entretien de la fiscalité 2019

22. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 4 juin 2019, n° 418357, *Sté d'investissements maritimes et fonciers* : Dr. fisc. 2019, n° 24, act. 289.

23. CE, 8<sup>e</sup> ch., 17 juill. 2019, n° 425606 et 425607.

24. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 12 avr. 2019, n° 410042, *Sté de distribution saint-maximoise* : JurisData n° 2019-006323 ; Dr. fisc. 2019, n° 25, comm. 303, concl. É. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet.

25. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 5 oct. 2007, n° 291049, *Sté Alcatel CIT* : JurisData n° 2007-081175 ; Lebon, p. 416 ; Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut, note A. de Bissy ; JCP E 2008, 1280, obs. J.-J. Caussain, F. Deboissy et G. Wicker ; RJF 12/2007, n° 1381 ; BGFE 6/2007, p. 4, obs. Y. de Givré ; RJF 12/2007, n° 1381 ; RJF 4/2008, chron. J. Burguburu, p. 331 ; Rev. adm. 2008, n° 361.

26. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 29 mai 2019, n° 411209, *SARL Montisambert* : Dr. fisc. 2019, n° 46, comm. 439, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 2019, n° 752.

27. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 12 avr. 2019, n° 410315, *Sté C<sup>ic</sup> de Saint-Gobain* : JurisData n° 2019-006325 ; Dr. fisc. 2019, n° 28, comm. 325, concl. É. Bokdam-Tognetti, note Y. Rutschmann et P.-M. Roch.

28. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 18 mars 2019, n° 411189, *SNC Siblu* : JurisData n° 2019-004188 ; Dr. fisc. 2019, n° 13, act. 159 ; RJF 6/2019, n° 513, concl. M.-G. Merloz C 513 ; Fiscalité internationale 2/2019, n° 5.3.1, concl. M.-G. Merloz, note M. Seraille.

29. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., avis, 10 juill. 2019, n° 429426, *SAS Wheelabrator Group* : JurisData n° 2019-012279 ; Dr. fisc. 2019, n° 36, comm. 353, concl. K. Ciavaldini, note Ch. Laloz et N. Vergnet.