



DOSSIER DE PRESSE





SOMMAIRE

Année 2019

Pourquoi il est essentiel de ne pas offenser le Président de la République

François-Henri Briard

Opinion Internationale

Janvier 2019

Le projet de Loi anti-casseurs non conforme au droit ?

François-Henri Briard

Le Point

Janvier 2019

Utilisation des lanceurs de balles de défense (LBD) et liberté de manifester : une illustration rigoureuse et réaliste du contrôle de proportionnalité opérée par le juge administratif

Floriane Beauthier et Vianney Leroux

Article publié sur le site Internet du cabinet

Février 2019

Loi anti-casseurs : un savant dosage juridique

François-Henri Briard

Le Point

Février 2019

Pédophilie : l'Eglise doit se porter partie civile

Pierre Masquart et Pierre-Olivier Sur

Le Figaro Vox

Mars 2019

Peut-on abuser d'un droit sans en avoir conscience ?

Pierre Masquart

La Semaine Juridique Affaires et Entreprise

Mai 2019

Neutralité du Net : retour sur la conférence du 2 avril

Journal Spécial des Sociétés

Mai 2019

La souplesse sur la notion d'usage n'est pas sans limite

Pierre Masquart

Option Finance

Mai 2019

Vous avez dit neutralité du net ?

Opinion Internationale

Juillet 2019

Prêt intragroupe et taux de marché

Pierre Masquart

La Semaine Juridique Affaires et Entreprises

Juillet 2019

Prêt intragroupe, taux de marché et marché obligataire

Pierre Masquart

La Semaine Juridique Affaires et Entreprises

Août 2019

Chronique de Robe

François-Henri Briard

Journal Spécial des Sociétés

Septembre 2019

Pas d'action pénale autonome des parties civiles à l'égard des militaires engagés dans des opérations extérieures

François-Henri Briard

Article publié sur le site Internet du cabinet

Septembre 2019

Droits d'inscription à l'Université : une victoire pour le gouvernement

François-Henri Briard

Le Monde du Droit

Novembre 2019

Les conventions fiscales internationales à l'épreuve du contrôle de cassation

François-Henri Briard

Revue Fiscalité Internationale

Décembre 2019

Droits pratiques

 France /

10H27 - vendredi 4 janvier 2019



J'aime Partager

NEWSLETTER / S'INSCRIRE

RECHERCHER

Pourquoi il est essentiel de ne pas offenser le Président de la République, par François-Henri Briard

vendredi 4 janvier 2019 - 10H27



L'histoire des nations humaines est une longue suite de conspirations, d'assassinats et d'agressions contre la personne des dirigeants : Rois, Connétables, Empereurs, Présidents, nul n'a échappé au cycle de l'agression verbale, écrite ou physique, quels que soient les continents et les époques. Les manifestations de violence qui se sont récemment développées contre la personne du Président Emmanuel Macron, d'une intensité jamais vue dans l'histoire républicaine de la France - bûchers, simulacres de décapitation, traques des lieux privés, insultes et menaces diverses - ont conféré à ce concept d'offense au Chef de l'Etat une nouvelle actualité, accrue par la puissance des réseaux sociaux et des médias contemporains. Les tenants d'une certaine idée de la révolution citoyenne feront valoir que le Président de la République est un citoyen comme les autres, susceptible de faire l'objet de toutes les attaques, au moins verbales ou écrites.

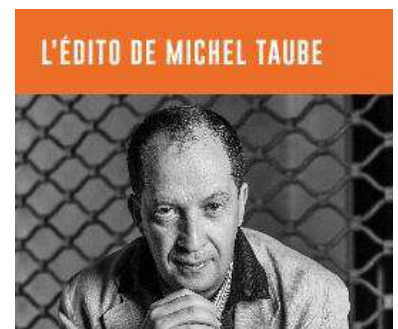
Pourtant, trois considérations devraient conduire les Français, tous les Français, à retrouver le sens de la mesure et du respect absolu de la personne aussi bien que de la fonction présidentielle.

Offenser le Président de la République, c'est commettre une infraction pénale

On connaît les refrains des thuriféraires de la liberté d'expression : le crime de lèse-majesté a disparu depuis bien longtemps dans les oubliettes de l'histoire, la jurisprudence droit-de-l'hommiste autorise tout et il n'existe plus aucun frein pénal à la violence débridée dès lors qu'elle est présumée justifiée par une certaine idée de la liberté politique. Rien n'est plus inexact. Certes, la loi du 5 août 2013 a fait disparaître l'ancien délit d'offense au Chef de l'Etat ; mais l'injure et la diffamation restent pénalement punissables, de même que sont réprimés l'outrage à personne dépositaire de l'autorité publique et la provocation au crime. La primauté de la règle de droit et la préservation de la dignité des personnes, principes parfaitement conformes aux engagements internationaux de la France, sont les piliers essentiels d'une société libre et responsable ; à ce titre déjà, les manifestations de violence et de haine à l'égard du Président de la République exigent une condamnation sans réserve.

Offenser le Président de la République, c'est blesser la France

Le Chef de l'Etat n'est pas seulement chargé d'assurer le respect de la Constitution, le fonctionnement régulier des pouvoirs publics, la conduite des armées et la continuité de l'Etat, attributions et responsabilités suprêmes qui exigent la plus grande considération. Il est aussi et peut-être d'abord la personnification de la nation française et le premier des Français. Nul ne songerait à prétendre aujourd'hui que sa personne est sacrée au sens où l'entendait la monarchie de droit divin ; pourtant, s'il existe une fonction républicaine qui manifeste une forme de sacralité moderne, c'est bien celle de Président de la République. Certains historiens et



hommes politiques ont récemment voulu expliquer que la violence à l'égard du Chef de l'Etat procéderait d'une sorte de résurgence contemporaine et en définitive bénéfique de la souveraineté populaire, telle qu'elle s'est affirmée en 1789. Mais précisément, la sanglante et laborieuse marche des Français vers la stabilité institutionnelle et la modération des expressions politiques exige de combattre vigoureusement cette tendance régicide, aussi primaire que destructrice. L'âme de la France, c'est aussi la civilisation, la concorde et la paix civile. Elu au suffrage universel direct pour cinq années, le Président de la République tient sa légitimité de la volonté populaire. A ce titre aussi, et au-delà de la loi pénale, la personne et la fonction exigent, de la part du peuple souverain, le respect pendant toute la durée du mandat.

Offenser le Président de la République c'est agir contre l'unité nationale

Si être une nation signifie, comme l'écrivait Jean Touchard, vouloir vivre ensemble, si la France veut continuer son chemin hors de la guerre civile, poursuivre sa destinée universelle et assurer son rayonnement mondial par une image crédible, il est urgent de combattre toutes les formes de division, de haine et de violence. Cette exigence commence pour chacun par son prochain, dans la vie quotidienne, quel qu'il soit, mais aussi par celui ou celle qui est le symbole de l'unité nationale, le Président de la République. Les institutions de la V^{ème} République sont ainsi faites : le titulaire de la fonction présidentielle récapitule tout ce que la France est, a été et sera ; il est, selon l'expression de Michel Debré, « la clef de voûte » non seulement des institutions mais aussi d'un peuple aussi brillant qu'impétueux, aussi inventif que destructeur, aussi uni dans l'épreuve que divisé dans les idées. Prenons garde à ne pas altérer la pierre d'angle sous peine de menacer tout l'édifice d'effondrement.

Respectons donc notre Président de la République ; notre pays n'en sera que plus grand et plus beau ; le débat public n'en sera que plus digne et notre vie politique n'en sera que plus civilisée.

François-Henri Briard

Avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation



J'aime Partager

1 commentaire

Trier par Les plus anciens



Ajouter un commentaire...



Harry Prost

C'est un beau plaidoyer hors l'Unité Nationale est aujourd'hui une association , qui défend une philosophie politique que le président ne représente pas encore ! C'est la gouvernance partagée , la démocratie intégrale et l'auto détermination politique . Pour la fonction , le symbole et le respect nous sommes bien d'accord , mais pour l'utilisation du mot : Unité Nationale telle une vue de l'esprit qui dirait que le président en est le garant, non. Il est le symbole de la Nation , le chef des armées , et bien d'autre chose , mais il n'est en aucun cas le garant de l'Unité Nationale . L'Unité n'... Voir plus

J'aime · Répondre · 3 j

plugin Commentaires Facebook

Décision du Conseil Constitutionnel sur l'octroi de mer : une validation relative, une discussion inachevée



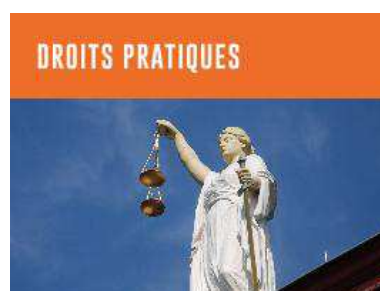
Maître Guillaume Hannotin revient sur la décision rendue suite à la QPC que nous évoquions dans un premier entretien.



Raymond Taube

Arrêtons de panser, pensons ! Pour une vraie politique du logement, la tribune de Jacques Patrick Pilcer

La France n'a pas de politique cohérente du logement. Enjeux...





Le projet de loi anti-casseurs non conforme au droit ?

Le texte envisagé en réponse aux violences en marge des manifestations pourrait devenir un nid à contentieux, sous réserve qu'il entre en vigueur.

Par Laurence Neuer

Publié le 11/01/2019 à 12:48 | Le [Point.fr](https://www.lepoint.fr)

Face à l'ultra violence des casseurs, l'ultra fermeté se traduira par une répression renforcée, a promis le Premier ministre [Édouard Philippe sur le plateau de TF1 lundi dernier](#). Un texte de loi sera débattu dès février, dont le contenu sera en partie calqué sur celui d'une proposition de loi votée au Sénat en octobre 2018, à la suite des affrontements et violences en marge des manifestations du 1er mai 2018.

Ce texte prévoit tout d'abord de créer des périmètres dans les manifestations, à l'entrée desquels les policiers pourront fouiller les manifestants et procéder à des palpations. « En pratique, on a déjà les moyens de le faire sur la base de la loi pour la sécurité intérieure (LSI) qui, sous certaines conditions, autorise ces fouilles sur la voie publique », rappelle Guillaume Hannotin, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

Autre mesure annoncée, visant plus spécifiquement les [black blocks, la dissimulation du visage](#) des manifestants deviendra un délit passible d'un an de prison et de 15 000 euros d'amende. Aujourd'hui, un manifestant cagoulé encourt une contravention de 1 500 euros.

Filtrer l'accès aux manifestations

La nouvelle loi sanctionnera par ailleurs « ceux qui ne respectent pas l'obligation de déclaration préalable d'une manifestation », a indiqué [Édouard Philippe](#). Or, « des sanctions existent déjà dans notre droit, qui prévoit que

toute manifestation doit être déclarée en mairie ou en préfecture entre 15 et 3 jours auparavant », fait observer François-Henri Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

« Selon l'article 431-9 du Code pénal, une manifestation interdite, organisée sans déclaration préalable ou faisant l'objet d'une déclaration inexacte ou incomplète devient un attroupement illégal et constitue une infraction pénale punie d'emprisonnement et/ou d'amende. Ce régime déclaratif, validé par la Cour européenne des droits de l'homme, est destiné à permettre aux autorités publiques d'anticiper les mesures de maintien de l'ordre ou d'intervention pour disperser les manifestants », précise l'avocat aux Conseils. « La Cour de Strasbourg a néanmoins jugé en 2017 (dans une affaire BUKTA intéressant la Hongrie) qu'une manifestation pacifique non déclarée ne peut être dispersée sans restreindre de façon disproportionnée la liberté de réunion au seul motif de l'absence de déclaration préalable. Ce motif, parmi d'autres, peut expliquer la volonté actuelle du gouvernement d'intervenir en amont en filtrant l'accès aux manifestations », présume Me Briard.

Pour ce faire, le projet s'inspirera des mesures prévues par la loi contre le hooliganisme de 2016 autorisant les organisateurs de manifestations sportives à « refuser l'accès aux personnes qui ont contrevenu ou contreviennent aux dispositions des conditions générales de vente ou du règlement intérieur relatives à la sécurité de ces manifestations ». Ainsi, une disposition permettra à une autorité administrative – en l'occurrence le préfet – « d'interdire de manifestation toute personne susceptible de se livrer à des violences, soit par son comportement menaçant l'ordre public, soit parce qu'elle a déjà été condamnée pour violences, soit parce qu'elle participe à un groupe incitant ou commettant des violences ».

« Il faudra des garanties. Mais plus il y en a, moins il y a d'efficacité »

De quoi faire bondir le Syndicat de la magistrature : « Ces décisions seront prises sur la base de présomptions, d'informations de services de renseignements concernant l'appartenance supposée à un groupe ou les relations supposées d'un individu avec l'autre, sans contrôle du juge », dénonce-t-il dans un communiqué. Et de s'élever contre cette autre mesure « anti-manifestants » : la création d'un fichier national des personnes interdites de manifester sur le modèle du fichier national des interdits de stade (FNIS). Celui-ci serait alimenté d'une part par les décisions judiciaires ayant infligé à titre de peine complémentaire l'interdiction de manifester à l'encontre des personnes condamnées pour violences, d'autre part, par les

arrêtés préfectoraux d'interdiction, motivés, individuels, notifiés en amont de la manifestation.

« Que dira-t-on à la personne ? *Vous monsieur, considérant que vous avez été violent la dernière fois, décidons que vous n'avez pas le droit de participer à la manifestation* ? Une telle restriction de liberté est-elle proportionnée ? Il faudra des garanties, et notamment l'ouverture d'une voie de recours contre cet arrêté, assure Me Hannotin. Mais plus il y a de garanties, moins il y a d'efficacité. Donc, ce fichier sera une usine à gaz, dont chaque entrée pourra donner lieu à des recours contentieux, et qui ne pourra rassembler péniblement que quelques dizaines de personnes dans six à neuf mois... » devine l'avocat. Et de rappeler que d'autres outils rendent inutiles un tel fichier. « Les black blocks peuvent déjà être fichés S comme tous les manifestants violents d'ultra droite et d'ultra gauche, et ces fiches S ont l'immense mérite d'être discrètes, puisqu'un fiché S ne se voit pas notifier son inscription, ce qui ne serait pas le cas du fichier anti-casseurs. La différence entre les deux types de fichage est que la fiche S ne justifie pas, en soi, une interpellation, tandis que toute l'idée de la fiche *manifestant* serait que, étant justifiée par une décision individuelle et motivée en amont, elle permette l'arrestation. »

Qu'est-ce que manifester ?

Si le fichier « anti-stade » a été validé par le Conseil constitutionnel, au nom de l'intérêt général, qu'en sera-t-il du fichier anti-casseurs ? Peut-on placer sur le même plan l'accès à une enceinte sportive et la participation à une manifestation d'opinions politiques ? Certains en doutent, même si « la liberté de manifester est en France une liberté innommée que les auteurs de la Déclaration de 1789 n'ont envisagée que sous l'angle du maintien de l'ordre public (article 10), et qui reste faiblement protégée, souligne Me Briard. Après plusieurs tentatives vaines de constitutionnalisation du principe, il a fallu attendre 1995 pour que le Conseil constitutionnel la consacre par sa jurisprudence, et il ne l'a fait qu'au travers du concept assez souple du droit d'expression collective des idées et des opinions. La liberté de manifester est mieux protégée par le droit international, notamment par la Convention européenne des droits de l'homme, la Déclaration universelle des droits de l'homme et le Pacte des droits civils et politiques. Mais tous ces instruments internationaux contiennent la réserve du maintien de la sécurité publique et de la préservation des droits d'autrui ; tout est affaire de mesure et de proportionnalité. »

Le contrôle de cet équilibre reviendra, le cas échéant, à la Cour de Strasbourg, et avant elle, au Conseil d'État et au Conseil constitutionnel. Et ces gardiens des libertés ne manqueront pas de relever la différence de nature existant entre une manifestation sportive et une manifestation où s'expriment des idées et opinions. « Le mot *manifestation* est polysémique : la *manifestation sportive* relève du divertissement, la seconde est un droit plus fondamental. C'est jouer sur les mots que de prétendre *transposer* à un fichage des manifestants le régime du fichier stade, assure Me Hannotin. La loi devra à cet égard prévoir toutes les garanties nécessaires pour protéger ce droit. Et surtout, commencer par définir ce qu'est une *manifestation*, au risque d'ouvrir la porte à l'arbitraire. Peut-on par exemple interdire à une personne de se trouver, éventuellement par hasard, près d'une pancarte intitulée *Macron démission* soutenue par deux personnes ? Est-elle en train de *manifester* ? La loi ne fixe aucun minimum de participants à une manifestation. »

Autant dire que les points de friction juridique sont de taille. Mais, une fois les étapes franchies, il est peu probable que cette future loi anti-casseurs connaisse un destin comparable à celui de sa prédécesseuse du 8 juin 1970, abrogée en 1981 par François Mitterrand, qui la jugeait redondante et provocatrice. « Il est sans doute plus difficile aujourd'hui qu'à l'époque de revenir en arrière sur les atteintes aux droits fondamentaux, relève Me Hannotin. Il existe désormais un effet de cliquet qui fait qu'une fois validé par le Conseil constitutionnel, aucun pouvoir n'ose revenir sur le nouvel outil, fût-il liberticide. »

Utilisation des lanceurs de balles de défense (LBD) et liberté de manifester : une illustration rigoureuse et réaliste du contrôle de proportionnalité opéré par le juge administratif

02 février 2019

Le juge administratif, garant des libertés publiques

Sécurité et liberté : dans un État de droit, le maintien de la première est nécessaire à la garantie de la seconde. Le contrôle de l'équilibre à établir entre ces pans inséparables de notre démocratie est assuré par le juge des libertés fondamentales – le juge constitutionnel comme le juge administratif.

Le Conseil constitutionnel, né en 1958, en avait fait une application topique dans sa décision n° 80-127 DC du 20 janvier 1981 dite, précisément, « *Sécurité et liberté* », où il avait affirmé (§ 56), à propos des contrôles d'identité, « *que la recherche des auteurs d'infractions et la prévention d'atteintes à l'ordre public, notamment d'atteintes à la sécurité des personnes et des biens, sont nécessaires à la mise en œuvre de principes et de droits ayant valeur constitutionnelle ; que la gêne que l'application des dispositions de l'alinéa 1^{er} précité peut apporter à la liberté d'aller et de venir n'est pas excessive, dès lors que les personnes interpellées peuvent justifier de leur identité par tout moyen et que, comme le texte l'exige, les conditions relatives à la légalité, à la réalité et à la pertinence des raisons motivant l'opération sont, en fait, réunies* ».

Garantie de la sécurité des personnes et des biens, l'ordre public, comme le rappelait Pierre Mazeaud (« *Libertés et ordre public* », 2003), est regardé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel comme le « *bouclier* » de certaines des plus fondamentales de nos libertés : « *La prévention des atteintes à l'ordre public est nécessaire à la sauvegarde de droits de valeur constitutionnelle* ».

Le juge administratif a quant à lui eu l'occasion d'opérer ce contrôle de proportionnalité dès le début du XX^e siècle. C'est alors en tant que juge pour excès de pouvoir qu'il avait analysé, dans sa célèbre décision *Benjamin* du 19 mai 1933, la légalité d'une mesure de police – l'interdiction d'une réunion – à l'aune de l'atteinte qu'elle portait à la liberté de réunion.

Depuis cette décision, c'est avec constance et réalisme que le Conseil d'État veille à l'équilibre entre l'exigence du maintien de l'ordre public et de la sécurité des personnes avec le nécessaire respect des libertés collectives, dont la liberté de réunion, mais aussi la liberté de manifestation

L'office du juge du référé liberté

Le référé liberté, créé par la loi n° 2000-597 du 30 juin 2000, permet au juge administratif, saisi comme juge des référés au titre de l'article L. 521-2 du code de justice administrative, et à la condition d'être en présence d'une situation d'urgence, « *d'ordonner toutes mesures nécessaires à la sauvegarde d'une liberté fondamentale à laquelle une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public aurait*

porté, dans l'exercice d'un de ses pouvoirs, une atteinte grave et manifestement illégale. Le juge des référés se prononce dans un délai de quarante-huit heures. »

Constituent des libertés fondamentales au sens de cet article le droit de ne pas être soumis à des traitements inhumains ou dégradants, garanti notamment par l'article 3 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CE réf., 23 novembre 2015, *Ministre de l'Intérieur et Commune de Calais*, n° 394540, 394568, Rec., droit parent du principe constitutionnel de sauvegarde de la dignité de la personne humaine), mais aussi la liberté de réunion (CE 30 mars 2007, *Ville de Lyon*, n° 304053, Rec. T. 1013) et la liberté de manifestation. Dans son ordonnance du 5 janvier 2007 (*Ministre de l'Intérieur c/ Association Solidarité des Français*, n° 300311), le Conseil d'État statuant comme juge du référé liberté avait posé que « *le respect de la liberté de manifestation ne fai[sai]t pas obstacle à ce que l'autorité investie du pouvoir de police interdise une activité si une telle mesure est seule de nature à prévenir un trouble à l'ordre public* ».

Dans les trois ordonnances rendues ce 1^{er} février 2019 (n° 427386, *Union Départementale de Paris du Syndicat de la Confédération Générale du Travail* ; n° 427390, *Confédération générale du Travail et autres* ; n° 427218, *M. A. A. et autres*), le Conseil d'État, statuant comme juge du référé liberté, n'était cette fois pas saisi d'une mesure de prévention d'un trouble à l'ordre public, mais d'une mesure de sauvegarde de l'ordre public, c'est-à-dire lorsque le trouble est d'ores et déjà constitué : cette mesure consiste en l'utilisation, par les forces de l'ordre, de lanceurs de balles de défense (LBD) au cours des manifestations des « *gilets jaunes* ».

Une décision édifiante et rigoureuse

Le LBD de 40 mm utilise un projectile conçu pour se déformer ou s'écraser à l'impact afin de limiter le risque de pénétration dans un corps vivant, tout en gardant une puissance d'arrêt suffisante pour dissuader ou arrêter un individu. Il s'agit d'une arme sublétales qui n'a par définition ni pour effet ni pour vocation de tuer sa cible. Le LBD de 40 mm est donc souvent décrit comme un compromis entre le contact physique, particulièrement dangereux tant pour les policiers que pour les manifestants, et le recours à des armes plus puissantes ou moins précises, à l'instar des grenades ou du *flashball*.

Des organisations syndicales ainsi que des personnes ayant pris part aux manifestations des « *gilets jaunes* » ont saisi le tribunal administratif de Paris, statuant comme juge des référés, afin qu'il ordonne au préfet de police de Paris d'interdire ou de suspendre l'utilisation des LBD au cours de ces manifestations. Selon ces requérants, l'usage de ces armes, qui n'obéit pas à une réelle nécessité, serait disproportionné par rapport aux buts poursuivis et porte une atteinte grave et manifestement illégale à la liberté de manifester ainsi qu'au droit de ne pas être soumis à des traitements inhumains et dégradants.

L'audience publique au Conseil d'État a duré plusieurs heures, ce qui a permis à la Haute Juridiction de procéder à une instruction minutieuse, en dépit de la célérité avec laquelle le juge du référé doit rendre sa décision.

Sans qu'il fût nécessaire de se prononcer sur ce débat technique autour du LBD, le Conseil d'État a tout d'abord pris soin de rappeler que les conditions d'utilisation de cette arme étaient strictement encadrées tant par le code de la sécurité intérieure que par les instructions du ministre de l'Intérieur adressées aux services de la police nationale et aux unités de gendarmerie. L'article L. 435-1 du code de la sécurité intérieure dispose en effet que de telles armes ne peuvent être utilisées par les forces de police qu'« *en cas d'absolue nécessité et de manière proportionnée* », en particulier lorsque deux sommations de se disperser sont demeurées sans effet. De plus, les instructions ministérielles encadrent d'une manière particulièrement précise les conditions d'utilisation du LBD. Par exemple, le tireur

doit s'assurer que les tiers se trouvent hors d'atteinte et, lorsque les circonstances le permettent, éviter de recourir au LBD quand la personne présente un état de vulnérabilité manifeste. L'instruction énonce également que la tête ne doit jamais être visée et que le tireur doit privilégier le torse de préférence aux membres supérieurs et inférieurs. Enfin, ces conditions s'accompagnent désormais d'une obligation pour les forces de l'ordre de filmer les conditions dans lesquelles le LBD est utilisé.

Un tel encadrement témoigne bien de ce que l'usage du LBD n'a pas, par lui-même, pour objet de faire obstacle à la liberté de manifester ou d'infliger des traitements inhumains et dégradants : cet usage est strictement limité « *à la sauvegarde de l'ordre public, notamment afin de dissiper les attroupements lorsque des violences ou voies de fait sont exercées contre les représentants de la force publique ou lorsque ces derniers sont dans l'impossibilité de défendre autrement le terrain qu'ils occupent* ».

Faisant ensuite usage du réalisme qui caractérise son contrôle de proportionnalité, le Conseil d'État a admis que l'usage du LBD lors des manifestations des « *gilets jaunes* » avait pu provoquer des blessures graves. Toutefois, le juge des référés a constaté que, contrairement aux allégations des requérants, rien ne permettait d'établir que les autorités avaient eu l'intention de ne pas respecter les conditions d'utilisation de cette arme ou que ces conditions ne pouvaient pas, par nature, être respectées lors de ces manifestations. Le juge a ajouté que les manifestations, qui se sont répétées chaque samedi depuis le mois de novembre 2018, avaient été le théâtre de violences et de destructions d'une particulière intensité, de sorte que « *l'impossibilité d'exclure la reproduction de tels incidents au cours des prochaines manifestations rend nécessaire de permettre aux forces de l'ordre de recourir à ces armes, qui demeurent particulièrement appropriées pour faire face à ce type de situations, sous réserve du strict respect des conditions d'usage s'imposant à leur utilisation, qu'il appartient tant aux autorités nationales qu'aux responsables d'unités de rappeler* ».

Le juge des référés du Conseil d'État a tiré le bilan de ce contrôle en estimant qu'« *en l'état de l'instruction, l'usage du LBD de 40 mm ne [pouvait] être regardé comme de nature à caractériser une atteinte grave et manifestement illégale à la liberté de manifester et au droit de ne pas être soumis à des traitements inhumains ou dégradants* » ; il a, par suite, rejeté les requêtes dont il était saisi.

Ces ordonnances sont l'expression de la rigueur juridique édifiante, garante de l'État de droit, avec laquelle le juge des référés a mis en balance la sécurité et la liberté, dans un climat social particulièrement tendu. Elles donnent une illustration particulièrement contemporaine de la *Pensée* de Pascal selon laquelle « *La justice sans la force est impuissante, la force sans la justice est tyrannique.* »

Floriane BEAUTHIER, Avocat au Barreau de Paris
Vianney LEROUX, Élève-avocat

Loi anti-casseurs : un savant dosage juridique

ÉCLAIRAGE. Le texte, qui sera voté le 5 février, divise plus que jamais la classe politique. Où place-t-il le curseur entre sécurité et liberté ?

Par Laurence Neuer

Publié le 05/02/2019 à 15:26 | Le Point.fr



Si elle finit par voir le jour, la future loi anti-casseurs naîtra dans la douleur. En effet, la « mère des arts, des armes et des lois » (Du Bellay) qu'est la France a aussi à cœur la sagesse de Benjamin Franklin : « Un peuple prêt à sacrifier un peu de liberté pour un peu de sécurité ne mérite ni l'une ni l'autre, et finit par perdre les deux. » Préserver tout à la fois la liberté de manifester et la sécurité publique, c'est à cet exercice d'équilibriste que se sont livrés les députés lors de l'examen en séance plénière de la proposition de loi « visant à renforcer et garantir le maintien de l'ordre public lors des manifestations » avant le vote du 5 février.

Lire aussi Michèle Bernard-Requin - La loi anti-casseurs et le député funambule

Plusieurs mesures jugées liberticides, comme l'instauration des périmètres de manifestation ou la possibilité pour les forces de l'ordre d'effectuer des palpations de sécurité, ont été abandonnées. Restent toutes celles que ce texte controversé a conservées pour remplir son double objectif d'écarter les personnes ultra-violentes qui se mêlent aux cortèges dans le seul but de casser, et de renforcer la répression envers « ces brutes qui brisent des vies et qui s'en prennent aux policiers » lors des manifestations, comme l'a précisé le ministre de l'Intérieur au micro de BFM TV. « C'est une loi qui protège les commerçants, les habitants, les policiers et les manifestants », a-t-il affirmé.

« Acte violent »

Calquée sur le modèle des interdictions de stade, des interdictions de manifester, délivrées par arrêté motivé du préfet, concerneront toutes les personnes qui « représentent *une menace d'une particulière gravité pour l'ordre public* », soit environ 100 à 200 personnes maximum d'après Christophe Castaner. Celles-ci doivent avoir commis des « atteintes graves à l'intégrité physique des personnes ainsi que des dommages importants aux biens » ou encore « un acte violent » lors de manifestations précédentes, précise le texte amendé par les députés. Toute violation d'une interdiction de manifester sera punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 euros d'amende. Les intéressés seront aussi, pendant la durée de cette interdiction, inscrits au fichier des personnes recherchées (FPR).

Recours devant le juge administratif

Manquait cette garantie essentielle au texte initial, pour le sauver de la possible censure du Conseil constitutionnel : l'ouverture d'une voie de recours devant le juge administratif, objet d'un amendement de la rapporteure Alice Thourot (LREM). « Le juge des référés, qui statuera dans un délai de 48 heures, vérifiera la proportionnalité de la mesure à la menace invoquée par l'autorité administrative », explique François-Henri Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Malgré l'exercice de ce recours, plusieurs députés LREM s'abstiendront de voter. « On sort du schéma qui est le nôtre depuis la Révolution française, dans lequel le juge est le gardien de nos libertés individuelles. On permet à une autorité administrative, non indépendante, le préfet, de restreindre le droit de manifester de manière préventive, sans qu'aucun acte répréhensible n'ait été commis », a précisé le député LREM Aurélien Taché au *JDD*. D'autres députés brandissent la menace d'une censure constitutionnelle. Ainsi, le centriste Charles de Courson estime que « c'est l'autorité judiciaire – et non pas l'autorité administrative – qui doit décider d'interdire sur des faits constatés et non sur des présomptions de culpabilité ».

Pour Me Briard, le texte contient suffisamment de garanties pour ne pas ouvrir la porte à l'arbitraire. « Il s'agit d'interdire l'exercice d'un droit à valeur constitutionnelle à des personnes qui n'ont pas fait l'objet d'une condamnation pénale préalable. C'est la raison pour laquelle ces interdictions sont très encadrées. Le préfet doit avoir des raisons sérieuses de penser que le comportement de la personne constitue une menace d'une particulière gravité pour l'ordre public parce qu'elle s'est rendue coupable, à l'occasion d'une ou plusieurs manifestations, de violences et de destructions, ou parce qu'elle appartient à un groupe incitant, facilitant ou participant à la commission de ces mêmes faits. Par ailleurs, cette interdiction doit être notifiée à l'intéressé au moins quarante-huit heures avant son entrée en vigueur. Il s'agit de lui laisser le temps de saisir le juge administratif, par la voie du référé-liberté, pour faire annuler, le cas échéant, l'arrêté d'interdiction. En effet, dans une telle procédure, le juge statue dans un délai de quarante-huit heures. »

Fouilles autorisées

Autre mesure sécuritaire adoptée par les députés : sur réquisition du procureur de la République, les officiers de police judiciaire seront autorisés à fouiller les bagages et les voitures sur les lieux d'une manifestation et à ses abords immédiats. L'objectif, a précisé le ministre de l'Intérieur, est la recherche des objets pouvant constituer des armes par destination (marteaux, boules de pétanque, flacons d'acide...). L'efficacité de la répression pénale en sera renforcée puisque le fait de posséder une arme est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende.

Délit de dissimulation du visage

Renforcer les sanctions à l'encontre des casseurs est l'autre grand volet de la proposition de loi. En vertu du principe du « casseur payeur », les auteurs de dommages pourront être amenés à les réparer. Les députés ont aussi entériné la création du nouveau délit de dissimulation volontaire (totale ou partielle) du visage dans une manifestation, sous réserve de démontrer l'intention du manifestant de causer des troubles ou de commettre des violences. Ce comportement qui était jusqu'alors puni d'une simple contravention de 5e classe exposera son auteur à un an d'emprisonnement et 15 000 euros d'amende. Son basculement dans le registre délictuel devrait faciliter le placement en garde à vue des personnes arborant une cagoule ou un casque dans un cortège. Celles-ci n'échapperont aux sanctions que si elles démontrent qu'elles avaient un motif légitime de dissimuler leur visage. « La notion de *motif légitime* est souple : elle vise à distinguer le fait de se cacher le visage dans le seul but d'échapper aux autorités pour commettre des infractions et le fait, par exemple, de se prémunir du froid. Le juge appréciera », décrypte Me Briard.

« L'ordre public est le bouclier de toutes les libertés »

Là encore, les opposants fustigent les risques d'arbitraire véhiculés par cette loi « anti-cagoule ». Le Défenseur des droits évoque pour sa part un texte « inutile et dangereux qui semble s'affranchir des exigences constitutionnelles et conventionnelles ». De l'autre côté de la barre, d'autres rappellent l'article 10 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui précise : « Nul ne doit être inquiété pour ses opinions, même religieuses, pourvu que leur manifestation ne trouble pas l'ordre public établi par la loi. » Ou l'article 9 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, selon lequel « la liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection de l'ordre, de la santé ou de la morale publiques, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

« L'ordre public est le bouclier de toutes les libertés : liberté individuelle, liberté d'aller et de venir, droit de propriété, liberté de conscience, etc. », argumente Me Briard. Cette notion représente, comme le rappelle le Conseil d'État, les « exigences fondamentales du contrat social, implicites et permanentes », c'est-à-dire « l'ordre minimal permettant de garantir l'exercice paisible des droits et libertés de chacun ».

Le feuilleton politique promet encore de rebondir avec l'examen du texte par les sénateurs en deuxième lecture à partir du 12 mars. Les locataires du Palais du Luxembourg ont d'ores et déjà prévenu qu'ils reviendront sur certaines modifications de cette proposition de loi portée par le sénateur LR Bruno Retailleau. « La commission des Lois a totalement dénaturé, dévitalisé le texte de loi. Autant ne pas en faire que de faire une loi qui ne servirait à rien du tout », a dénoncé ce dernier sur Public Sénat. Autant dire que l'entrée en vigueur de la loi n'est pas pour demain.



Pédophilie: l'Église doit se porter partie civile!»

FIGAROVox/TRIBUNE - Pour les avocats Pierre-Olivier Sur et Pierre Masquart, l'Église devrait systématiquement se porter partie civile pour s'afficher aux côtés des victimes de pédophilie lorsque ces faits sont jugés. C'est ce que fit en 2006 Mgr de Monléon, évêque de Meaux: et si l'Église s'inspirait de ce précédent historique?

Par Pierre-Olivier Sur et Pierre Masquart

Publié le 29 mars 2019 à 12:47

Pierre-Olivier Sur est ancien Bâtonnier du Barreau de Paris.

Pierre Masquart est avocat au Barreau de Paris.

L'Église n'a pas choisi le bon camp. « *Je ne vois pas de quoi je suis coupable* », a déclaré le cardinal Barbarin devant le tribunal correctionnel de Lyon, comme s'il s'agissait d'une formule tirée de l'Évangile. Mais n'aurait-il pas fallu qu'il se place, dès le début et inconditionnellement, au côté des victimes ? Car telle est évidemment la mission de l'Église rappelée par le Pape François lors du sommet sur la protection des mineurs : « *défendre et protéger les mineurs abusés, exploités et oubliés où qu'ils se trouvent* ». Or, si l'Église, à travers le cardinal Barbarin, ne l'a pas fait, c'est pour trois raisons. La première relève d'une méconnaissance surprenante de ce que peuvent représenter les souffrances traumatiques et post-traumatiques que portent les victimes. La seconde tient à une erreur de droit, qui a pu faire croire que le secret de la confession est non seulement général et absolu, mais aussi, que son caractère sacré aurait une portée si large qu'il couvrirait tout le périmètre de la relation entre l'évêque et les prêtres de son diocèse. La troisième raison est purement financière, puisque si les dommages-intérêts alloués par les tribunaux en France aux victimes n'ont jamais ruiné aucune institution, tel n'est pas le cas aux États-Unis. L'Église n'a pas choisi le bon camp.

C'est dans ces conditions qu'un sophisme s'est petit à petit forgé *urbi et orbi* pour déterminer la doctrine de l'Église, depuis la défense choisie dans la célèbre affaire de Mgr Pican, où l'évêque n'avait pas dénoncé le prêtre sous le prétexte du secret. Or, que les choses soient claires : le secret de la confession, qui est à juste

titre protégé par le Code pénal de notre République laïque, en tant que secret professionnel (article 226-13 CP), ne concerne pas la confiance du prêtre à son évêque. D'ailleurs, les usages veulent que l'évêque ne soit pas le confesseur des prêtres en son diocèse, pour ne pas gêner le rapport hiérarchique. Et en outre, comme le secret médical, le secret de la confession connaît une exception en droit : sa violation est légalement autorisée pour donner l'alerte par un « *signalement au parquet* » en cas d'atteinte à l'enfance (article 226-14 CP). Ainsi, dans notre droit - et c'est bien - il n'y a pas de secret qui vaille pour protéger l'agresseur sexuel de mineurs, qu'il soit prêtre ou non !

Donc la règle est simple : face à des confidences coupables, l'évêque invite le prêtre à se dénoncer. À défaut, il effectue un « *signalement in rem* » au parquet. Tel est l'acte nécessaire de sûreté publique qu'on attend de l'Église. Il s'agit d'une protection de la société, qui n'est pas un préjugement contre le prêtre... car ensuite, ce sera la justice et elle seule, qui se chargera d'enquêter, d'instruire, de poursuivre, de juger, éventuellement de condamner.

Chacun comprendra que l'évêque, tel un père dont le fils aîné aurait violé le cadet, se positionne au procès à côté de ce dernier, sans refuser de tendre la main au premier.

Mais la règle est à deux détenteurs. L'Église doit aller plus loin que le devoir de signalement lorsque, au bout de l'enquête du parquet, il y a une instruction pénale et un procès correctionnel ou d'assises. Il faut qu'elle se « constitue partie civile » et qu'elle en incarne la démarche, par la présence de l'évêque à l'audience, à côté de la victime. À l'image du Christ. Sur le même banc. Épaule contre épaule avec la victime. Pour que la souffrance, par un transfert de charge (comme au rugby on passe le ballon), trouve une justice réparatrice. Pour autant, il ne s'agit pas d'abandonner le prêtre qui s'est dévoyé. Chacun comprendra que l'évêque, tel un père dont le fils aîné aurait violé le cadet, se positionne au procès à côté de ce dernier, sans refuser de tendre la main au premier. En procédure pénale, la constitution de partie civile n'est pas dirigée contre l'accusé ou le prévenu - rôle dévolu au procureur qui lui seul est habilité à réclamer une peine - mais pour la victime.

Cette démarche a été mise en œuvre avec succès, il y a treize ans devant la Cour d'Assises de Melun par Mgr de Montléon. L'arrêt du 25 octobre 2006 a dit et jugé sa constitution de partie civile recevable et bien fondée. Mais la jurisprudence ainsi obtenue a été étonnamment ignorée, voire rejetée par la majorité des évêques. Or, le sens de ce « précédent ayant force de droit » ne doit plus se heurter à un mur froid et déterminé, comme une gravure janséniste du XVII^e siècle, qui utilise le voile gris du secret de la confession là où d'autres le faisaient avec le secret des familles. Puissent les treize années qui ont suivi la courageuse démarche de Mgr de Montléon, non pas lui donner la place des Cassandres de l'Église, mais inviter ses nouveaux pasteurs à prendre la juste mesure des choses et à se constituer partie civile auprès des petits pour les « *protéger des loups avides* ». C'est ce qu'attendent les juristes et les victimes mais aussi ceux qu'on appelle... les fidèles.

ABUS DE DROIT

1171

Peut-on abuser d'un droit sans en avoir conscience ?

Il n'y a pas de but exclusivement fiscal, et par suite d'abus de droit par fraude à la loi, lorsque les juridictions de fond n'ont pas recherché si le contribuable avait connaissance de la valeur vénale réelle des titres qu'il avait acquis à un prix prétendument minoré avec l'intention de les placer dans un plan d'épargne en actions.



PIERRE MASQUART
avocat au barreau de Paris
Cabinet Briard (www.cabinet-briard.com)

CE, 28 févr. 2019, n° 419191, inédit au recueil Lebon

Le Conseil d'État a décidé qu'il n'y a pas de but exclusivement fiscal, et par suite d'abus de droit par fraude à la loi, lorsque les juridictions de fond n'ont pas recherché si le contribuable avait connaissance de la valeur vénale réelle des titres qu'il avait acquis à un prix prétendument minoré avec l'intention de les placer dans un plan d'épargne en actions (CE, 28 févr. 2019, n° 419191, M. M., *préc.*).

Il résulte de l'article L. 64 du LPF, deux cas alternatifs d'abus de droit : l'abus de droit par simulation, lorsque l'administration fiscale écarte des actes fictifs, et l'abus de droit par fraude à la loi, lorsque des actes sont écartés au motif qu'ils sont inspirés par un motif exclusivement fiscal (CE, *plén.*, 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, *comm.* 2187. - CE, *ass.*, avis, 8 avr. 1998, n° 192539, SDC-MO : JurisData n° 1998-040825 ; Dr. fisc. 1998, n° 18, *comm.* 398 ; RJF 5/98, n° 593, *chronique* S. Verclytte, p. 359 et *concl.* G. Goulard, p. 378). Nous ne nous étendons pas sur le premier type d'abus de droit, celui par fictivité en ce que la décision du Conseil d'État met en jeu des critères propres à l'abus de droit par fraude à la loi.

Pour que soit constitué le second type d'abus de droit, celui par fraude à la loi, deux critères cumulatifs doivent être satisfaits. Le premier est « objectif » : le contribuable doit avoir recherché « le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ». Le second est « subjectif » : les actes

que l'Administration entend écarter doivent n'avoir été inspirés « par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ». Autrement dit, le but doit être exclusivement fiscal.

Ces deux conditions étant cumulatives, l'administration fiscale a l'obligation de démontrer, lorsque la charge de la preuve lui revient, que chacune de ces conditions est remplie. *A contrario*, lorsque la charge de la preuve incombe au contribuable, il lui suffit de démontrer qu'une seule de ces conditions n'est pas satisfaite afin d'obtenir gain de cause.

Notons qu'excepté l'hypothèse des procédures d'imposition d'office, depuis la loi de finances pour 2019 (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 : JO 30 déc. 2018, *texte* n° 1 ; JCP E 2019, *act.* 20), les situations dans lesquelles la charge de la preuve revient au contribuable se sont raréfiées. En effet, ladite loi inverse la charge de la preuve lorsque le comité de l'abus de droit donne un avis défavorable au contribuable. Ce faisant, dorénavant même en cas d'avis défavorable, la charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombera toujours à l'Administration.

Ce préalable rappelé, intéressons-nous à l'affaire commentée. Le contribuable, M. X, a cédé, en 2007, pour 3 725 281 € des actions qu'il avait inscrites dans un PEA en décembre 2005 pour une valeur de 82 259 € (1,84 € par titre). Conformément à l'article 157, 5° du CGI, M. X. n'a pas pris en compte, pour la détermination de son revenu global, la plus-value de cette cession. L'administration fiscale a, par la suite, remis en cause l'exonération de cette plus-value au motif que l'achat des titres en 2005 avait été réalisé par M. X. à un prix volontairement minoré afin d'être « opportunément » pla-

cées sur son PEA, lequel était soumis à un plafond de versement de 132 000 € (actuellement, en 2019, 150 000 €). Celle-ci a, ainsi, considéré que cette opération était constitutive d'un abus de droit par fraude à la loi en ce que l'inscription dans un PEA des titres acquis à un prix minoré poursuivait un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA. En effet, le contribuable aurait sous-évalué le prix des actions à la date de leur acquisition dans le dessein d'être en deçà du plafond de versement du PEA et, à terme, bénéficier d'une plus-value importante exonérée en vertu de la loi régissant les PEA.

L'Administration s'est servie, à titre de comparaison, pour établir la minoration, d'une cession réalisée dans la même entreprise quelques jours auparavant s'étant négociée à 21,25 € par titre au profit d'un investisseur financier. Elle a, ainsi, estimé que la différence de prix entre les deux cessions intervenues à quelques jours d'intervalles n'était justifiée par aucun élément circonstancié.

Le contribuable, quant à lui, soutenait, tout d'abord, que la vente était en réalité parfaite depuis juillet 2015, date à laquelle l'échange des consentements sur la chose et le prix avait eu lieu, alors que la société nouvellement créée avait une faible valeur. Il soutenait, en outre, que le cessionnaire de l'autre acquisition de parts servant de comparaison à l'Administration avait la particularité d'être un *business angel*. Ce dernier acquiert les actions à un prix volontairement surévalué dans l'intention, d'une part, d'apporter des liquidités à une nouvelle entreprise, ceci en décorrélant avec la valeur réelle de ladite entreprise et, d'autre part, de prendre, en contrepartie de cet apport, des parts dans l'entreprise en espérant une augmentation notable de sa valeur.

Le contribuable soutenait, enfin, en cassation, que l'Administration aurait dû recher-

cher si M. X avait, à la date d'acquisition des actions, véritablement connaissance de la valeur vénale réelle des actions en cause, l'ayant amené, de ce fait, à choisir d'éluder l'impôt. Le tribunal administratif, puis la cour administrative d'appel par adoption de motifs, ont jugé : « que la cession des titres de cette société à M. X. traduit la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur ». Les juridictions de fond ont, ainsi, caractérisé l'abus de droit qu'au regard d'un seul des deux critères, à savoir le critère objectif (bé-

néfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs).

Les juges de la Haute juridiction, saisis du pourvoi, se sont, au contraire, intéressés au critère subjectif de l'abus de droit en jugeant qu'« en déduisant ainsi de la seule existence de cet écart de prix que la cession à M. X des titres au prix unitaire de 1,84 € procédait de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, sans rechercher si, à la date d'acquisition de ces titres, l'inté-

ressé avait connaissance de leur valeur vénale réelle, la cour a commis une erreur de droit ». Les juges de cassation rappellent ainsi que les conditions d'application de l'abus de droit par fraude à la loi sont cumulatives et, que par suite, il ne suffit pas de constater que le contribuable a recherché le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs mais il doit être également établi que celui-ci a poursuivi un but exclusivement fiscal. Le Conseil d'État précise à cette occasion le contour de ce critère subjectif (but exclusivement fiscal) en ce qu'il indique que le requé-

LE CONSEIL D'ÉTAT [...]

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'un contrôle de sa situation fiscale au titre de l'année 2007, l'administration fiscale a réintégré dans le revenu imposable de M. B..., en application de la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la plus-value que celui-ci avait réalisée à l'occasion de la cession de titres de la société Nextedia. M. B... se pourvoit en cassation contre l'article 3 de l'arrêt du 22 décembre 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux, après avoir prononcé la décharge des pénalités résultant de la mise en œuvre de cette procédure, a rejeté le surplus de l'appel qu'il avait formé contre le jugement du 16 juillet 2015 du tribunal administratif de Basse-Terre rejetant ses demandes en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes.

2. Aux termes de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification [...] ».

3. Aux termes de l'article 157 du Code général des impôts : « N'entrent pas en compte pour la détermination du revenu net global : [...] 5° bis Les produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D [...] » ; qu'aux termes du I de l'article 163 quinquies D du même code, dans sa rédaction applicable au présent litige : Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir un plan d'épargne en actions dans les conditions définies par la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée. Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan. Un plan ne peut avoir qu'un titulaire. Le titulaire d'un plan effectue des versements en numéraire dans une limite de 132 000 euros [...] ».

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. B... a acquis auprès des associés fondateurs de la société Nextedia, le 15 décembre 2005, 44 706 titres de cette société au prix unitaire de 1,84 euros, a inscrit ces titres pour un montant total de 82 259 euros sur son plan d'épargne en actions ouvert auprès du Crédit agricole et les a cédés en juillet 2007 pour un prix global de 3 725 281 euros. Se prévalant des dispositions précitées du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts, le contribuable n'a pas pris en compte la plus-value de 3 643 022 euros ainsi réalisée pour la détermination de son revenu global au titre de l'année 2007. L'administration fiscale, se fondant sur ce qu'un autre investisseur avait acquis, le 9 décembre 2005, 70 589 actions nouvellement émises de cette même société au prix unitaire de 21,25 euros, a estimé que le prix d'acquisition convenu entre les parties lors de l'acquisition des titres de la société Nextedia par M. B... avait été délibérément minoré aux seules fins de permettre leur inscription sur son plan d'épargne en actions sans que soit dépassé le plafond de dépôt prévu à l'article 163 quinquies D du Code général des impôts.

5. Pour juger que l'administration avait pu à bon droit mettre en œuvre à l'encontre de M. B... la procédure prévue par les dispositions précitées de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel, statuant par adoption des motifs des premiers juges, s'est fondée sur ce que M. B..., d'une part, ne justifiait pas, ainsi qu'il le soutenait, qu'un accord sur la cession à son profit des titres de la société Nextedia au prix unitaire de 1,84 euros aurait été conclu dès le mois de juillet 2005 tout en étant finalisé seulement en décembre de la même année et, d'autre part, ne produisait aucun élément circonstancié de nature à établir que le prix qui lui avait été consenti était assorti de contreparties permettant de justifier la différence avec le prix unitaire de 21,25 euros arrêté six jours auparavant lors de l'augmentation de capital souscrite par un tiers investisseur, transaction qu'elle a estimé constituer un terme de comparaison pertinent. Elle en a déduit que l'intéressé n'apportait pas la preuve, qui lui incombait compte tenu du sens de l'avis émis par le comité de l'abus de droit fiscal, de l'absence de minoration de la valeur des titres de la société Nextedia qu'il avait inscrits sur son PEA.

6. En déduisant ainsi de la seule existence de cet écart de prix que la cession à M. B... des titres en litige au prix unitaire de 1,84 euros procédait de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, sans rechercher si, à la date d'acquisition de ces titres, l'intéressé avait connaissance de leur valeur vénale réelle, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, M. B... est fondé, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, à demander l'annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à M. B... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

rant devait avoir eu « connaissance » de la valeur vénale des titres acquis. Les juges de cassation ne se limitent pas à constater que le critère subjectif n'a pas été établi mais ils prennent le soin de préciser que la cour administrative d'appel aurait dû rechercher si le contribuable avait eu connaissance du prix réel des titres acquis et, par-là, avait acquis les titres à un prix qu'il savait sous-évalué, cela dans l'intention de détourner les règles fiscales du PEA.

Les juges de la Haute juridiction soumettent ainsi l'application de l'abus de droit par fraude à la loi à la connaissance par le contribuable de la possibilité d'éluder l'impôt en traversant le prix réel. Faute d'avoir eu connaissance de tous les éléments de l'opération, en l'occurrence de l'autre vente servant de comparaison à l'Administration, le contribuable ne pouvait avoir conscience de commettre un abus de droit. Cette conscience, en effet, est le préalable nécessaire à la recherche d'un but exclusivement fiscal afin d'éluder l'impôt en appliquant un sens littéral des textes. Il s'ensuit que la commission d'un abus de droit doit résulter du « choix délibéré » (*CE*, 10 déc.

2014, n° 367040 et 367072 : *RJF* 5/15, n° 404) du contribuable de se soustraire à l'impôt pris en connaissance de cause.

Cette décision peut être mise en parallèle avec les décisions n° 367040 et 367072 du 10 décembre 2014 et n° 374211 du 14 octobre 2015 (*CE*, 14 oct. 2015, n° 374211 : *JurisData* n° 2015-023299 ; *RFP* 2016, *comm.* 2) lesquelles se sont présentées de façon très analogue devant le Conseil d'État.

L'Administration ne peut donc pas se contenter de constater que des éléments extérieurs, telle qu'une vente concomitante servant de comparaison, sont de nature à établir l'abus de droit, mais doit également prouver que le contribuable en avait connaissance et l'a amené à vouloir éluder l'impôt.

Pour conclure, l'abus de droit par fraude à la loi ne peut résulter d'un concours de circonstances indépendant de la volonté du contribuable au moment de leur réalisation. Au contraire, afin de pouvoir caractériser un comportement abusif, l'Administration doit démontrer qu'il avait pleinement connaissance de tous les facteurs de l'opération, lesquels l'ont convaincu à éluder l'impôt.

Il est intéressant de lire cette jurisprudence à la lumière du nouvel abus de droit que crée la loi de finances pour 2019, lequel permet à l'Administration, dès le 1^{er} janvier 2021, d'écarter les actes qui ont « pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales » (nous soulignons). Étant précisé que cet abus de droit ne pourra être sanctionné que par l'amende de 40 %. Dès lors, il résulte des développements précédents que, pour l'application de cet abus de droit, s'il ne sera pas exigé la démonstration d'une intention délibérée d'éluder l'impôt, toutefois l'Administration devra démontrer le choix qu'avait le contribuable, eu égard à sa connaissance de la situation, d'éluder l'impôt ou pas.

Enfin, on peut regretter que le Conseil d'État ne se soit pas positionné sur la pertinence du critère de comparaison utilisé par l'Administration, notamment la qualité de l'investisseur financier lequel ne poursuivait pas le même objectif dans l'entreprise que M. X., associé opérationnel. Il aurait été, en effet, intéressant d'étudier de façon plus approfondie une éventuelle dichotomie entre la qualité de *business angel* et d'associé opérationnel.

Cabinet BRIARD

Neutralité du Net : enjeux économiques, droits fondamentaux et droit comparé EU/US



Hôtel Le Marois – Salons du Cercle France-Amériques, 2 avril 2019

Le temps d'un petit-déjeuner débat, François-Henri Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, a réuni autour de lui plusieurs personnalités. ARCEP, liberté d'expression, régulation concurrentielle, ou encore discrimination vertueuse, les sujets n'ont pas manqué durant cette matinée franco-américaine d'échanges.

Aux USA, l'administration républicaine a complètement renversé la tendance dans le domaine de la neutralité du Net en décembre 2017. François-Henri Briard note que Donald Trump dispose de deux soutiens pour cela, Ajit Pai, président de la commission fédérale des communications (FCC) à l'origine de la nouvelle réglementation qui a aboli la neutralité d'Internet le 11 juin 2018 et Brett Kavanaugh, récent juge à la Cour suprême qui affirme que le principe de la neutralité d'Internet est contraire à la liberté d'expression au premier amendement de la Constitution américaine.

I. RÉGULER

Pour Monique Liebert-Champagne, conseiller d'État et membre du Collège de l'autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP), la neutralité du Net est un sujet méconnu. Les autorités de régulation sont nées dans les années 90 dans tous les secteurs où se trouvait une entreprise publique en situation de monopole, précisément pour ouvrir le marché à la concurrence. On les rencontre dans le domaine de l'énergie (EDF, GDF), des transports (SNCF), des télédiffusions (ORTF), des télécommunications (France Télécom), etc. La mission initiale de l'ARCEP s'adressait aux télécoms. La France compte aujourd'hui quatre fournisseurs d'accès à Internet (FAI) qui offrent les tarifs d'abonnement les plus bas d'Europe. L'ARCEP assure la régulation des infrastructures de communication électronique. Elle lutte également contre la cybercriminalité et doit veiller à la neutralité du Net encore appelé Internet ouvert ou neutralité des réseaux. La neutralité du Net associe une philosophie et un corpus juridique dont l'ARCEP est le gendarme. La paternité du concept est attribuée à Tim Wu, professeur à l'Université de Colombia. Né en



Benjamin de Dreuz, Arpine Khachatryan, Winston Maxwell, François-Henri Briard, Monique Liebert-Champagne, Géraldine Friess-Meric

1989, Internet a été conçu comme un espace d'accès au savoir, de liberté d'expression, de communication, de partage, d'entreprendre, d'innover. Dès lors, doit être garantie l'égalité de traitement et d'acheminement de tous les flux d'informations, quels que soient leur émetteur et leur destinataire. L'Internet « à plusieurs vitesses » et la limitation d'accès à certains contenus ne sont pas admissibles. On ne peut pas gérer les flux et en privilégier une partie choisie, ceci, en vertu du principe qui exclut de discriminer quelqu'un selon la source, la destination ou le contenu. Un fournisseur d'accès à Internet ne doit pas bloquer ou ralentir des flux. Il ferait alors de la discrimination négative. Il ne doit pas non plus proposer d'accès à certains services hors forfait. Il ferait alors de la discrimination positive, elle aussi interdite.

Certains voient dans la neutralité du Net un libéralisme excessif à tendance anarchiste. Quelques groupes influents défendant les

libertés sur Internet se sont violemment opposés à la réglementation naissante sur les droits d'auteur à Bruxelles ainsi qu'à la lutte contre la cybercriminalité. Cette position passe de libérale à libertaire. Derrière cette philosophie se trouve un corpus juridique, un règlement communautaire, paru le 25 novembre 2015, entré en vigueur le 30 avril 2016. En octobre 2016, compétence est donnée à l'ARCEP pour faire appliquer cette réglementation en droit direct, sans transposition. Tous les régulateurs de communication électronique ont été réunis à travers l'organisation des régulateurs européens en matière électronique qui a édité des lignes directrices en octobre 2016 pour se conformer au règlement communautaire. Ce règlement reconnaît de larges droits à l'utilisateur et des devoirs précis pour les fournisseurs d'accès à Internet.

Tout trafic doit être traité de façon égale et sans discrimination, restriction ou interférence, quel que soit l'expéditeur, le destinataire, les contenus. Cependant, le règlement autorise des restrictions raisonnables, tolérées pour des questions de gestion des ressources. Elles sont envisageables en cas de risque de congestion immédiate du réseau.

Le web laisse croire que tout est gratuit, mais il faut bien se rémunérer à un moment ou à un autre. Les plateformes et les FAI ont besoin de profits pour investir. Les petites start-up des années 80 sont devenues colossales et tuent les jeunes pousses dans l'œuf. Faut-il appliquer la loi anti trust aux monopoles énormes du Net ? L'ARCEP tente de défendre la liberté et la concurrence.

La libre circulation de l'information est acquise, encore faut-il que les équipements terminaux n'imposent pas des choix au consommateur. Exemple : « *bonjour centre média, mets-moi les infos* », et votre appareil se connecte toujours sur une station unique parce qu'il existe un accord exclusif entre ce diffuseur et le fabricant du système d'exploitation de votre machine. Si vous voulez une autre source, il faut vous montrer plus précis et dire « *bonjour centre média, mets-moi radio untel* ». L'information circule donc librement, mais le système d'accès oriente le flux par défaut.

L'ARCEP met en place des moyens techniques pour améliorer la détection automatique des pratiques préjudiciables à travers des logiciels de détection des mémoires de gestion de trafic. Les fournisseurs d'accès rencontrent, notamment en France, un environnement ardu. Ils assument à la fois une montagne d'investissement et une compétition sévère. Précisons que le droit de la concurrence a toujours été pro-consommateur. Il serait peut-être pertinent, face à la mondialisation, de reconsidérer ce parti pris.

Il faut bien distinguer les déclarations politiques aux États-Unis des positions de fonds. Il existe un consensus entre démocrates et républicains qui estiment que les FAI n'ont pas à bloquer certains contenus. En revanche, ils sont en désaccord sur les moyens à mettre en place pour cette finalité, souligne Winston Maxwell, avocat aux barreaux de Paris et de New York, cabinet Hogan Lovells. Pour les Républicains, le mieux est de s'en remettre au droit de la concurrence, de la protection du consommateur et le gendarme ne devrait pas ressembler à l'ARCEP, mais plutôt à la *federal trade commission* (commission fédérale du commerce, équivalente à la DGCCRF [Direction générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des

fraudes]). L'écosystème, tant pour les FAI que pour les plateformes, est bien trop complexe pour établir des règles simples garantissant égalité et non-discrimination.

Mais comment différencier discrimination préjudiciable et discrimination vertueuse ? L'utopie de la neutralité du Net conçoit l'espace comme très égalitaire. L'internaute lambda doit être traité comme une société multinationale qui exploite Internet dans son activité. Égalité totale et non-discrimination totale favoriserait l'apparition de start-up, la liberté d'expression, l'innovation « sans permission ». En réalité, la discrimination vertueuse est présente. Elle sert à gérer sainement les ressources. Sans elle, un afflux trop intense de demandes simultanées ferait chuter le réseau. Les applications aussi sont soumises à la discrimination. Ainsi, un jeu vidéo a la priorité sur un email, parce que quelques millisecondes d'attente ont des répercussions pour le jeu, pas pour l'email. La discrimination commerciale s'observe chez les FAI qui catégorisent les populations de consommateurs. Offres, qualité de service et tarifs sont adaptés aux attentes des types de client.

Selon le principe de la neutralité du Net, les FAI ne doivent pas accorder de préférence à des fournisseurs de contenus comme des partenaires ou des filiales. Or, en ce moment, on constate une tendance mondiale d'intégration verticale. Les opérateurs majeurs essaient d'acheter les grands studios de production audiovisuelle, ou alors les plateformes financent et produisent leur propre production audiovisuelle disponible en exclusivité sur leur site (cf. rapport de l'Autorité de la concurrence sur les mutations dans le secteur audiovisuel). La régulation de la neutralité concerne un périmètre qui s'élargit et interroge sur le choix adéquat du régulateur.

II. MODÈLE ÉCONOMIQUE

La neutralité du Net ressemble pour partie à une extension de la liberté d'expression et de communication dans un espace moderne. Elle fédère les Européens et mériterait aux yeux de certains d'être constitutionnalisée, constate Benjamin Dreuzy avocat au barreau de Paris, du cabinet Briard. Aux USA, elle est considérée sous un angle économique, donnant lieu à une réglementation changeante et des contentieux entre les États et l'administration fédérale. La réglementation européenne est plus stable. Elle essaie de protéger le citoyen, favoriser l'économie et éviter de

créer des failles dans la société. Elle se compose du règlement européen de 2015, des lignes directrices de l'organe des régulateurs européens des communications électroniques (ORECE ou BEREC en anglais) et des législations nationales. Cependant, il y manque encore un cadre fixé aux opérateurs. Il appartiendra à la jurisprudence et aux réformes futures de définir la conduite en matière de modulation des flux de données. Les fournisseurs d'accès à Internet sont soumis à des contraintes réglementaires lourdes concernant leur offre et la gestion du trafic. Mais un cadre trop rigide risque d'être dénoncé comme une entrave à la liberté d'entreprendre tant par les FAI que par les diffuseurs de contenu.

Géraldine Friess-Meric est responsable juridique marketing, relations clients et communication commerciale chez Orange. Elle affirme que la Net neutralité impacte les pratiques commerciales prochaines que quelques opérateurs imaginent. Ainsi, le *zero rating* consiste à ne pas déduire du crédit Internet du client les usages data qui sont nécessaires pour une application ou une catégorie d'applications. Les coûts du trafic sont pris en charge par l'opérateur. L'utilisation de l'application sans conséquence pour le forfait du consommateur lui donne également accès à des offres attractives. Dans le *sponsor data*, le principe est similaire, mais le coût du trafic est assumé par l'éditeur de l'application ou le fournisseur de contenu. Les régulateurs européens observent avec attention ces méthodes. Pour respecter les règlements et le principe de la neutralité, elles suivent un traitement technique indifférencié. Cette non-discrimination se décline sur les deux principaux forfaits généralement proposés aux consommateurs :

- forfait avec un plafond d'usage raisonnable (*fair use*), au-delà duquel le débit est réduit. Dans cette configuration, tous les usages subissent le débit réduit, quelle que soit l'application ;
 - forfait bloqué, dans lequel, une fois le crédit de data atteint, tous les usages sont bloqués.
- Le traitement technique indifférencié entraîne une analyse au cas par cas de chaque projet. La position du FAI et du fournisseur d'application sur leur marché respectif sont prises en compte. Le degré d'incitation à utiliser ces applications est observé, incluant la nature de l'offre dont elle fait partie. L'impact de la pratique sur le marché des fournisseurs de contenu ou d'application est étudié notamment concernant la dissuasion éventuelle de nouveaux postulants sur le marché.

Jusqu'à présent, le *zero rating* n'a pas été remis en cause par une autorité de régulation, néanmoins, des opérateurs ont été sanctionnés parce qu'ils ne se conformaient pas à la non-discrimination technique ou à l'application de forfaits plafonnés. Les opérateurs hésitent à déployer ces méthodes qui sont minutieusement scrutées par les autorités de régulation.

Juriste à la direction juridique concurrence et réglementation chez Orange, Arpine Khachatryan voit dans la neutralité du Net des obligations pour les fournisseurs d'accès et des droits pour les internautes d'accéder aux contenus, de les diffuser librement, de fournir et d'utiliser des applications avec des équipements. Le principe d'un Net ouvert engendre quantité de malentendus. Ouvert ne veut pas dire gratuit. Les technologies durent de moins en moins, laissant peu de temps aux investisseurs pour rentabiliser leurs efforts de recherche. 15 ans de la GSM (Global System for Mobile Communications) à la 3G, 10 ans de la 3G à la 4G, 6 ans de la 4G à la 5G, ces étapes ont demandé des milliards de financement. La durée de vie de la 5G suffira-t-elle pour que les opérateurs rentrent

dans leurs frais ? Le trafic mobile data a été multiplié par 18 entre 2012 et 2017. Les estimations de CISCO prévoient que le trafic sur Internet triplera entre 2017 et 2022. En 2022, les transmissions sur les réseaux dépasseront l'intégralité du trafic Internet transmis pendant les 32 années précédentes. Dans cette explosion volumétrique, le contenu vidéo consomme plus de 80 % de la capacité utilisée. Avec la promesse de la multiplication des objets connectés, leur nombre devrait atteindre les 26 milliards en 2022, et plus de 125 milliards en 2030. Ces perspectives conditionnent le développement impérieux du réseau et de la bande passante.

Récemment, l'Autorité de la concurrence a considéré que les opérateurs se trouvent dans une situation paradoxale. Ils sont contraints d'accroître leurs investissements de développement de réseau pour eux-mêmes comme pour leurs concurrents sans obtenir en contrepartie de véritable revenu complémentaire. Le prix de la data baisse en Europe tandis que les obligations des opérateurs augmentent. Comment redéfinir un équilibre où tous les acteurs du marché participent à l'amélioration des réseaux ? Les opérateurs estiment qu'il n'existe pas

d'opposition entre la neutralité du Net et le financement de son réseau par ceux qui créent le trafic. Le manque de financement pour le réseau conduirait à une régression de la qualité de service. Le modèle économique a besoin d'être repensé.

Dans la version actuelle, le règlement européen ne pèse que sur les opérateurs. Pourtant, beaucoup d'autres acteurs interviennent : hébergeurs, transiteurs, fournisseurs de contenus et d'applications. La protection des droits du consommateur lui donne accès à un Web ouvert. Certes, le contenu qui arrive chez un fournisseur d'accès en Europe ne subira pas de discrimination de flux, mais cela a pu se produire antérieurement en passant par des hébergeurs, transiteurs, etc. Tous ces acteurs en amont du flux, hors UE, bénéficient de la neutralité du Net pour toucher leur client final sans discrimination, alors qu'ils ne sont soumis à aucune contrainte réglementaire et peuvent donc librement bloquer ou favoriser le trafic de leur choix. En fin de compte, peu importe à quel niveau de la chaîne la discrimination s'opère, le résultat est le même pour le consommateur final.

C2M

2019-4767

Le patrimoine de Mantes-la-Jolie rassemblé dans un ouvrage

Une collégiale gothique, des fortifications, des hôtels particuliers, un Hôtel-Dieu, une sous-préfecture, des cités-jardins, une « *plus belle mairie de France* », le grand ensemble du Val Fourré, comment trouver une logique à cet inventaire à la Prévert ? Tout simplement en chaussant les bottes de sept lieues de l'Histoire de France. Voici Guillaume le Conquérant qui incendie la ville en 1087. Voici Louis VII le Jeune, dont le frère Philippe est abbé de la collégiale. Ils sont suivis par les deux cousins ennemis, Charles de Navarre, dit « *le mauvais* » et Charles V, dit « *le sage* », qui n'ont cessé de fortifier la ville, le pont, le château, la collégiale. Mais ne dirait-on pas Du Guesclin qui vient de reprendre la ville au nom du roi ? La roue de fortune de l'église Sainte-Anne continue de tourner et voici Mantes sous la domination des Anglais qui fortifient encore et construisent



de :

la tour Saint-Martin. J'aperçois Henri IV qui trépigne aux portes de Paris. Mantes est alors un court instant la petite capitale de la France... À l'ère du chemin de fer tout s'accélère,

la ville s'agrandit et se dote d'équipements publics. Mais les Alliés bombardent le pont et la voie ferrée. C'est le prélude à la modernité orchestrée par Raymond Lopez qui reconstruit le centre, modernise les Bas-quartiers, planifie le Val Fourré. Ce beau livre, richement illustré, détaille tout le patrimoine de Mantes-la-Jolie au gré des multiples traces laissées dans la ville par l'Histoire de France !

Cet ouvrage, réalisé par le service Patrimoine et Inventaires de la Région Île-de-France, est le cinquième numéro de la collection de beaux livres Patrimoines d'Île-de-France.

Le patrimoine de Mantes-la-Jolie, Un passé en éternel devenir, Inventaire du patrimoine (Texte : Roselyne Bussière, en collaboration avec Hélène Bouisson, Catherine Crmokrak, Jeanne Paquet, Nicolas Pierrot – Photographies : Laurent Kruszyk), Éditions Lieux Dits, 160 pages - 24 euros.

2019-4744



Par Pierre Masquart,
avocat, Cabinet Briard

La souplesse sur la notion d'usage n'est pas sans limite

Le Conseil d'Etat n'a pas reconnu l'existence d'un usage professionnel quant à la durée d'amortissement fiscal d'installations de stockage de déchets nucléaires en ce qu'à la date d'inscription à l'actif desdites installations il n'existait pas, d'une part, de comparable avec une ou plusieurs entreprises de la même branche d'activité et, d'autre part, de pratiques antérieures au sein de l'entreprise. Ainsi, le Conseil d'Etat n'a pas poursuivi sa jurisprudence toujours plus souple quant à l'admission de l'existence d'un usage professionnel antérieur.

La décision commentée portant sur la notion d'usage professionnel au sens de l'article 39-1-2° du CGI servant de référence pour la détermination des durées d'amortissements sur le plan fiscal, pose une limite aux jurisprudences antérieures de la haute juridiction, laquelle appréciait toujours plus souplesment la notion d'usage jusqu'à considérer que les pratiques d'une seule entreprise en

1. Une valeur locative dépendante de la durée d'amortissement, elle-même dépendante des usages

Rappelons, tout d'abord, que pour le calcul de la valeur locative des immobilisations servant de base d'imposition à l'ancienne taxe professionnelle, il convenait, dans un premier temps, de différencier les biens passibles de la taxe foncière des autres biens puis, dans un second temps, pour ces derniers, il fallait distinguer les biens selon leur durée d'amortissement.

La valeur locative dépendait alors de la durée d'amortissement, selon qu'elle était inférieure ou supérieure à trente

Dès 2006, le législateur a gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables.

situation de monopole pouvaient être à l'origine d'un usage alors que cette notion implique par essence une certaine fréquence, une ancienneté ou une généralité.

ans. Ainsi, d'un côté, la valeur locative était égale à 16% du prix de revient du bien lorsque sa durée d'amortissement était inférieure à 30 ans (et lorsque ledit bien appartient au rede-

vable). D'un autre côté, la valeur locative était égale à 8% du prix de revient lorsque la durée d'amortissement des équipements ou biens mobiliers était supérieure ou égale à 30 ans.

Or, pour la détermination de la durée d'amortissement, l'article 1469-2° du CGI relatif à l'ancienne taxe professionnelle renvoyait aux dispositions de l'article 39-1-2° du CGI, toujours applicables, aux termes duquel sont déductibles du résultat imposable «les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation».

Ainsi, la valeur locative servant de base d'imposition à la taxe professionnelle dépendait de la durée d'amortissement du bien immobilisé, laquelle dépendait elle-même des usages.

d'un côté, le prix de revient des immobilisations non passibles de la taxe foncière amorties sur moins de trente ans a fortement diminué et, d'un autre côté, les immobilisations de même nature amorties sur plus de trente ans ont fortement augmenté. Ainsi, la part de la valeur locative égale à 16% du prix de revient des immobilisations a baissé au profit de la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient. Il en a résulté une baisse corrélative des bases d'imposition de la taxe foncière.

Le Conseil d'Etat avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent.

2. Le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants

Afin de comprendre tout l'enjeu du litige que le Conseil d'Etat a été amené à juger dans cette affaire (CE, 24 avril 2019, n° 411242, Département de la Manche), il faut rappeler, en outre, qu'en 2002 le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants a été inscrit au plan comptable général. Celui-ci a été rendu obligatoire en 2005. Ce nouveau principe s'est appliqué tant au bien acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 qu'aux actifs déjà inscrits.

Dès 2006, le législateur a néanmoins gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables. Cette nouvelle méthode n'était en effet pas exemptée de certains risques pour l'ancienne taxe professionnelle. Le risque était alors que certaines entreprises réévaluent leurs actifs existants selon cette méthode afin d'allonger au-delà de trente ans la durée d'amortissement de certains composants de ces immobilisations. Dès lors la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient ce serait accru aux dépens de la part égale à 16%.

3. Une chute de la base imposable liée à la durée d'amortissement

Dans l'affaire commentée, l'entreprise en litige, la société Orano Cycle (anciennement Areva) laquelle a une activité bien particulière de stockage de déchets nucléaires, contribuait en 2006 à plus de la moitié des bases imposables de la taxe professionnelle pour tout le département de la Manche. Toutefois, en 2007, la base imposable correspondant à cette entreprise a chuté considérablement. Ce faisant, le département s'est évidemment intéressé à sa situation.

Le département de la Manche n'a pas été long pour remarquer qu'en 2004 et 2005 (qui servent d'années de référence pour le calcul de la taxe professionnelle des années 2006 et 2007),

Dans un premier temps, le département avait lié cet allongement des durées d'amortissement à l'application de la méthode par composants aux installations de stockage de déchets nucléaires valorisés à l'actif immobilisé et à la méconnaissance par l'entreprise en litige du gel des amortissements pour la taxe professionnelle décidé en 2006 afin justement d'éviter une érosion des bases d'imposition de la taxe professionnelle.

Toutefois, le directeur des services fiscaux de la Manche n'avait pas suivi le raisonnement du président du Conseil général de la Manche, lui faisant remarquer dans une décision du 17 avril 2008 relative à l'année 2008 que, d'une part, cette augmentation était due à une réévaluation de la durée d'utilisation des installations de stockage de déchets nucléaires et que, d'autre part, les immobilisations en question n'avaient fait l'objet d'aucune décomposition. Par deux décisions implicites relatives aux années 2008 et 2009, le directeur des services fiscaux a également rejeté les demandes du département.

Saisi une première fois du pourvoi du département de la Manche qui avait échoué à faire valoir ses demandes devant les juridictions de fond, le Conseil d'Etat avait jugé, premièrement, que les demandes relatives aux années 2008 et 2009 étaient irrecevables étant tardives et, deuxièmement, que pour l'année 2007 le principe de la contradiction n'avait pas été respecté, cassant ainsi l'arrêt attaqué pour la taxe foncière due au titre de cette seule année. Toutefois, la cour administrative de Nantes saisie du renvoi a, à nouveau, rejeté la demande d'annulation du département de la Manche. C'est dans ces conditions que le litige s'est présenté une seconde fois devant le Conseil d'Etat. Dans un second temps, le département de la Manche, puis le ministre, ont invoqué une série de moyens dont un seul nous intéresse, pour sa portée, dans le cadre de ce commentaire. En effet, le ministre soutenait que l'amortissement initial pratiqué jusqu'en 2004 était constitutif d'un usage, lequel était donc en vertu de l'article 39-1-2° du CGI et de l'article 1469-2° du même code opposable au contribuable.

4. L'existence d'un usage dans une situation de monopole

En ce sens, le Conseil d'Etat avait jugé qu'il existait un usage dans une situation de monopole et s'agissant de biens mis en service huit ans auparavant. Dans cette décision, il était ques-

à une centrale nucléaire

Partant de ces critères, le rapporteur public Marie-Gabrielle Merloz a relevé, tout d'abord, que l'établissement industriel en question était unique en son genre en ce qu'il a pour activité le retraitement de déchets nucléaires. Il ne peut ainsi, selon le rapporteur public, être comparé «à aucune autre installation, pas même à une centrale nucléaire».

Le rapporteur public a constaté, de surcroît, qu'à la date de l'inscription des nouvelles installations à l'actif de l'entreprise, il n'existait aucune pratique antérieure.

Ainsi au cas d'espèce, il n'existait aucun usage opposable au contribuable afin d'apprécier la pertinence des durées d'amortissement prati-

Le Conseil d'Etat a jugé que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».

tion de savoir s'il existait un usage professionnel pour l'amortissement des rames de TGV Atlantique. La haute juridiction avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent (CE, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Banque populaire Loire et Lyonnais, 18 mai 2005, 10^e et 9^e s.-s., n° 261623 et n° 261791).

Le Conseil d'Etat avait déjà eu une approche souple de la notion d'usage professionnel dans une décision Ministre c/ Société Elf Antargaz dans laquelle les juges de la haute juridiction avaient considéré que la circonstance que la branche professionnelle ne soit composée que de quelques entreprises n'était pas de nature à faire obstacle à l'existence d'un usage (CE, 24 février 1988, n° 81761).

L'usage professionnel au sens de l'article 39-2° du CGI est défini par la jurisprudence du Conseil d'Etat comme étant la pratique qui en raison de son ancienneté, de sa fréquence ou de sa généralité doit être regardée comme normale, dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, pour le bien amorti (CE, 11 mars 1988, n° 46415, 50774, 80363, 80365, Ministre du budget c/ SA «Raffinerie de Strasbourg»).

Il résulte de ces jurisprudences deux critères alternatifs possibles pour déterminer l'existence d'un usage, l'un externe à l'entreprise en question, l'autre interne. Le premier, externe, consiste à établir un standard partagé à un certain nombre d'entreprises d'une branche d'activité. Le second, interne, consiste à établir une pratique ancienne de l'entreprise en question.

5. Un établissement de retraitement de déchets nucléaires n'est pas comparable

quées sur les installations de stockage de ladite entreprise. Par cette décision, le Conseil d'Etat a donc arrêté son interprétation toujours plus large de la notion d'usage.

6. En l'absence d'usage, se référer à la durée normale d'utilisation

Faute d'usage professionnel auquel se référer, le Conseil d'Etat ne laisse pas pour autant les contribuables complètement démunis mais, au contraire, il les invite à se référer à la durée normale d'utilisation (CE, Plén., n° 11383, 25 novembre 1981). Il est ainsi fait application des principes comptables à défaut de pouvoir utiliser la notion fiscale d'usage. Notons, que le Conseil d'Etat a de plus en plus tendance à se référer aux notions comptables afin de compléter les notions fiscales.

Or, en vertu du plan comptable général, si le plan d'amortissement est, en principe, établi à la date d'entrée du bien concerné à l'actif, celui-ci doit faire l'objet d'une modification en cas de changement significatif de l'utilisation prévue du bien.

Dès lors, l'entreprise a pu réévaluer la durée d'amortissement de ses installations inscrites à son actif eu égard à sa durée réelle d'utilisation sans que lui soit opposable un quelconque usage.

C'est pour toutes ces raisons que le Conseil d'Etat a jugé dans l'arrêt commenté que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».

Si l'utilité de cette jurisprudence est toute relative pour l'ancienne taxe professionnelle, elle n'en reste pas moins pertinente pour l'application de l'article 39-1-2° du CGI. ■

Vous avez dit neutralité du net ?

Le 2 avril dernier, se tenait à Paris un petit-déjeuner débat organisé par le cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, consacré à la neutralité du net en France et aux États-Unis. Une occasion pour Opinion Internationale de se pencher sur une problématique aux multiples ramifications, et qui est loin d'être neutre, précisément, pour l'utilisateur, le citoyen, l'acteur économique...



Mais au fait, la neutralité du net : qu'est-ce au juste ? Monique Liebert-Champagne, Conseiller d'État, membre du Collège de l'ARCEP (Autorité de régulation des communications électroniques et des Postes) souligne d'emblée qu'ils'agit là d'un sujet méconnu et qui doit faire l'objet d'un important travail de pédagogie. Ce principe relève tant de la pensée philosophique et politique que des notions juridiques. Les conceptions en sont nombreuses et divergentes, comme l'illustrent les volte-face des administrations américaines qui tour à tour consacrent ou au contraire défont la neutralité du net.

Considérer que la liberté est la valeur suprême – c'est le cas aux États-Unis, berceau et cœur du net – revient à réduire la réglementation au strict minimum avec pour corollaire économique la formation de mastodontes si puissants que leur démantèlement est envisagé, même outre-Atlantique. Mais ainsi que l'indique Benjamin de Dreuzy, avocat du cabinet Briard, « la liberté du net s'est construite sur des valeurs fondamentales : liberté d'entreprendre et liberté d'expression. Aussi, les restrictions doivent être proportionnées ». Aujourd'hui, on déplore que les principales restrictions à la liberté d'expression soient le fait des acteurs eux-mêmes (cachez ce sein que Google ne saurait voir, mais déversez sans retenue votre haine sur Facebook et Twitter).

Pour connaître la définition de la neutralité du net, interrogeons le net lui-même, et plus exactement Wikipédia, l'encyclopédie en ligne, qui, bien qu'ayant provoqué la quasi-disparition des encyclopédies traditionnelles, répond encore à ce modèle de gratuité pour les utilisateurs, d'indépendance, de coopération, et en définitive, de neutralité : « La neutralité du net ou la neutralité du réseau est un principe devant garantir l'égalité de traitement de tous les flux de données sur internet. Ce principe exclut par exemple toute discrimination positive ou négative à l'égard de la source, de la destination ou du contenu de l'information transmise sur le réseau ».

Ce ne serait donc pas dans la liberté, mais dans l'égalité que se concrétiserait ce principe de neutralité. Ou dans les deux : nous sommes tous (égalité) libres devant le Dieu internet ! L'égalité de qui devant quoi ? Celle du « traitement des flux de données », nous dit Wikipédia, et sans discrimination, même positive. Autrement dit, pas question de favoriser le « petit » diffuseur de contenu, écrasé par les GAFAM, mais pas question non plus de faire payer l'utilisateur s'il veut un meilleur service, ou un plus fort débit. Meilleur service, vraiment ? Ouvrir cette boîte de Pandore conduirait vraisemblablement à un service gratuit dégradé. Par exemple, visionner des vidéos sur YouTube en haute définition ne serait possible que contre paiement, alors qu'aujourd'hui, ce service est gratuit, du moins en apparence, car nous le finançons avec nos données. On pourrait aussi imaginer que la meilleure qualité soit réservée aux fournisseurs d'accès à internet qui ont conclu un accord avec Google, propriétaire de YouTube. Il est vrai que les GAFAM seraient tentés de trouver de nouvelles sources de revenus si des législations plus contraignantes en matière de traitement de données à caractère personnel devaient entraver la productivité de leur poule aux œufs d'or. Le processus est déjà enclenché, notamment en Europe avec le RGPD. Est-ce le prélude à une inflexion du modèle économique du net ?

Cette neutralité appliquée à l'offre de services n'appartient-elle pas déjà au passé ? Comme le souligne Winston Maxwell, avocat aux Barreaux de New York et de Paris, cabinet Hogan Lovells, « l'idée d'accès égalitaire pour internet est un mythe », comme l'est la traduction économique et commerciale du concept de non-discrimination, par exemple « entre les offres premier prix et les offres premium ». Et alors ? Il est légitime que la qualité se paye, sur le net comme ailleurs. La vraie crainte est ailleurs, comme l'illustre notre exemple YouTube : au lieu d'adopter l'équation « gratuit = bon, payant = meilleur », nous subissons « gratuit = médiocre ; payant = normal », appliqué à l'accès à internet à ses services de base.

Cette nouvelle équation ferait le bonheur des opérateurs, mais elle aurait également des vertus écologiques : assurer une bande passante maximale à tous, permettant par exemple le téléchargement d'un film au format 4K en une minute, exige des fermes de serveurs et d'autres infrastructures lourdes et très énergivores. Arpine Khachatryan, juriste à la Direction juridique Concurrence et réglementation d'Orange, le rappelle : « on attend 105 millions d'objets connectés d'ici 10 ans. Il est donc nécessaire de développer la bande passante. La question du modèle économique est centrale. Comment trouver un modèle économique équilibré ? Comment financer le développement des réseaux ? Est-ce que cette charge doit incomber aux seuls opérateurs ? » Effectivement, le consommateur est de plus en plus demandeur de puissance, de rapidité. Les prochaines applications d'intelligence artificielle l'inquiètent ou le font rêver, mais elles tendent à s'imposer à lui. Il en résulte que toucher au modèle économique du net, dans quelque sens que ce soit, est une tâche particulièrement délicate dont il faut évaluer préalablement tous les effets.

Les problèmes soulevés par la neutralité du net ne se limitent pas à des questions économiques ou qualitatives. L'un des piliers de cette neutralité est que l'ensemble du net (et pas seulement le Web) n'est qu'un simple réseau de tuyaux, qui n'a pas à contrôler le contenu diffusé (pourtant, nous avons vu que Google et YouTube ne s'en privent pas, selon leurs propres critères). La conséquence en est que ni le fournisseur d'accès, ni le moteur de recherche, ni le réseau social, ne sont responsables de la diffusion de la haine sous toutes ses formes. Ils ne sont ni éditeurs ni imprimeurs au sens de la loi sur la presse. La responsabilité civile et pénale des propos diffusés par le biais de ces neutres tuyaux est celle de leurs auteurs, camouflés derrière des pseudonymes, et parfois quasi impossibles à confondre, lorsqu'ils utilisent des outils techniques comme des VPN (virtual private network).

Inversement, le principe de neutralité permet au net d'offrir à tout un chacun la possibilité de s'exprimer. Aucun autre média n'offre une pareille possibilité d'expression. La neutralité du net, c'est la démocratie, plaident ses plus fervents supporters ! Cela renvoie à un déjà vieux débat : internet et particulièrement les réseaux sociaux sont-ils des instruments d'expression démocratique ou de mise en cause de la démocratie ? Fermer les comptes Facebook des islamistes, blacks blocs ou autres néonazis, est-ce une atteinte à la neutralité du net ? L'intérêt de la question est théorique, car dans les faits, personne n'a

intérêt à ce qu'elle devienne prétexte à la remise en cause de l'Etat de droit et de la démocratie. La neutralité du net doit être un principe souple, non un dogme rigide.

Bien qu'initiiée en 2003 par le professeur de droit Tim Wu, la neutralité du net demeure à ce jour un principe, source de débats voire de polémiques, et peine à s'établir en tant que règle de droit pérenne. En 2015, un règlement européen en a donné une définition très proche de celle de Wikipédia, consacrant ainsi le principe originel de neutralité. La même année, l'autorité américaine des télécommunications allait dans le même sens, avant que Donald Trump mette fin à cette neutralité en 2018, au grand dam de la Californie, encore centre névralgique d'internet, qui la rétablit localement, prélude à un bras de fer judiciaire avec l'administration fédérale.

En France et plus généralement en Europe, les velléités d'atteinte à la neutralité du net ne sont pas motivées par le souci de permettre à ses acteurs d'augmenter leurs profits en proposant des services à deux (ou plus) vitesses, mais par les considérations morales et sécuritaires sus mentionnées. Comment consolider cet extraordinaire vecteur de la liberté d'expression qu'est le net, tout en empêchant qu'il soit aussi outil de propagation du pire ? N'en déplaise aux puristes dogmatiques, cela ne peut passer que par la régulation, dans le respect du sacrosaint principe de proportionnalité cher aux juristes.

Raymond Taube

Rédacteur en Chef d'Opinion Internationale, Directeur de l'IDP (Institut de Droit Pratique

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1355

Prêt intragroupe et taux du marché

Par un arrêt du 31 décembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que :

- la preuve du caractère normal du taux d'intérêt servi à des entreprises liées est totalement libre tant au niveau des éléments à apporter qu'au niveau de la date de ces éléments. Dès lors une société peut se prévaloir d'une étude postérieure à l'emprunt pour justifier de la pertinence du taux d'intérêt le rémunérant ;
- la cour administrative d'appel de Paris juge néanmoins que les taux d'intérêt rémunérant les emprunts obligataires ne peuvent servir de référence afin de justifier que le taux d'intérêt servi à une entreprise liée n'est pas excessif. Dès lors, la cour a écarté sans plus de justifications les rapports émis par un cabinet d'audit et confirmé par un expert judiciaire ainsi que les bases de données Bloomberg référençant l'ensemble des opérations de financement, y compris celles des marchés financiers obligataires.



PIERRE MASQUART,
avocat au barreau de Paris
Cabinet Briard

CAA Paris, 9^e ch., 31 déc. 2018,
n° 17PA03018, WB Ambassador : Juris-
Data n° 2018-025089

La cour administrative d'appel de Paris par son arrêt WB Ambassador (CAA Paris, 31 déc. 2018, n° 17PA03018, préc.) s'inscrit dans une période jurisprudentielle particulièrement florissante concernant la législation relative à la limitation des taux d'intérêt rémunérant les emprunts consentis à une société par leurs actionnaires ou leurs associés (CGI, art. 39, 1, 3°), par une société liée (CGI, art. 212, I, a. - V. CE, 8^e et 3^e ch., 13 oct. 2016, n° 388574, Sté LMG France : Dr. fisc. 2016, n° 48, comm. 609. - CE, 9^e et 10^e ch., 18 mars 2019, n° 411189, SNC Siblu : JurisData n° 2019-004188 ; Dr. fisc. 2019, n° 13, act. 159. - TA Montreuil, 1^{re} ch., 30 mars 2017, n° 1506904, Sté BSA : JurisData n° 2017-009024) et par une société mère établie à l'étranger (CGI, art. 57, relatif aux prix de transfert. - V. CE, 9^e et 10^e ch., 19 juin 2017, n° 392543, GE Money Bank : JurisData n° 2017-013359 ; Dr. fisc. 2017, n° 41, comm. 495, A. de Waal).

Il ressort en effet de l'article 39, 1, du CGI que les intérêts peuvent être déduits du résultat imposable des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le

revenu. Il en résulte dès lors une fiscalité évidemment plus avantageuse pour les intérêts venant rémunérer un emprunt que pour le versement de dividendes. Par conséquent, la tentation est grande pour lesdites entreprises de maximiser le montant des intérêts d'emprunt déductibles afin de minorer leur résultat et de transférer ainsi du bénéfice « défiscalisé » vers une société liée en France, laquelle sera par ailleurs endettée, ou vers une société établie dans un État où la fiscalité est plus avantageuse.

Pour éviter tout abus, la loi fiscale a prévu des mécanismes venant limiter les intérêts déductibles du résultat imposable, l'un général à l'article 39, 1, 3°, du CGI, l'autre à l'article 212, I, a, propre aux sociétés à l'impôt sur les sociétés liées.

Aux termes, d'une part, de l'article 39, 1, 3° du CGI, les intérêts rémunérant les prêts (variables d'une durée supérieure à 2 ans) consentis par des associés personnes physiques ou personnes morales sont limités à un taux publié annuellement par l'Administration lequel prend en compte la moyenne annuelle des taux effectifs pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement.

Aux termes, d'autre part, de l'article 212, I, a, du CGI, les intérêts afférents aux prêts consentis entre sociétés liées (au sens de CGI, art. 39, 12) sont soumis à la même limite. Toutefois, la société emprunteuse est en droit de déduire de son résultat imposable la totalité des intérêts qu'elle verse à une société liée,

dès lors qu'elle parvient à établir que ce taux correspond à celui qu'elle aurait pu obtenir auprès d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

Ce taux est déterminé eu égard aux risques que prend la société prêteuse, autrement dit en fonction de la capacité de remboursement de la société emprunteuse et des garanties proposées par celle-ci. Le rôle d'évaluation est notamment joué par les agences de notation. La délimitation de la frontière entre le caractère normal ou anormal d'un tel taux, c'est-à-dire entre le moment où le taux est déterminé selon des considérations purement économiques (le risque pris) ou en vue d'optimiser fiscalement son résultat imposable, n'est pas aisée et les entreprises font face à un certain nombre de difficultés quant à l'administration de la preuve.

La question s'est tout d'abord posée au Conseil d'État de savoir si, pour apprécier la solvabilité de la société emprunteuse, il convient de prendre en compte la situation globale du groupe dont elle fait partie. Les juges de la Haute juridiction ont répondu par la négative en décidant que le caractère excessif du taux d'intérêt versé à des entreprises liées s'appréciait au regard de la situation financière propre de la société emprunteuse et non au regard de son appartenance au groupe (GE Money Bank rendu à propos de l'article 57 du CGI et confirmé par la décision SNC Siblu concernant l'article 212 du CGI. - V. CE, 18 mars 2019, n° 411189,

préc.). De ce fait, le Conseil d'État refuse de reconnaître l'existence d'une garantie implicite accordée par la simple appartenance à un groupe.

Les autres problématiques rencontrées par les acteurs économiques nous amènent à l'affaire commentée, dans laquelle la cour administrative de Paris a été confrontée, d'une part, à la question de savoir s'il était nécessaire, comme l'exigeaient les services vérificateurs, de produire une proposition ferme et antérieure de prêt émanant d'établissements de crédit pour justifier du caractère normal du taux pratiqué et, d'autre part, si le contribuable pouvait se prévaloir des taux pratiqués sur le marché obligataire pour établir le caractère non excessif au regard de sa situation intrinsèque du taux des intérêts qu'il sert à des entreprises liées.

Au cas d'espèce, la société requérante avait souscrit auprès de sa société mère et d'une

de ses sociétés filiales deux emprunts afin de compléter deux crédits bancaires qu'elle avait obtenus auprès d'établissements de crédit pour l'achat d'un hôtel.

Sur le premier aspect de cet arrêt. - La cour administrative d'appel a invalidé l'interprétation que faisait, jusqu'à présent, l'administration fiscale de l'article 212, I, a, du CGI laquelle exigeait, *contra legem*, la production d'une proposition de prêt ferme et préalable, ceci afin de justifier du caractère non excessif du taux d'intérêt afférent à l'emprunt accordé par une société liée par rapport au taux du marché. En effet, ladite cour indique sans ambiguïté que « l'administration n'est pas fondée à exiger de l'entreprise la production d'une offre de prêt contemporaine aux opérations pour justifier de la pertinence du taux d'intérêt pratiqué ». La cour va plus loin en jugeant que l'Administration n'est pas non plus fondée à exiger « une étude ou

un rapport contemporain à la mise en place du prêt ». Dès lors, le contribuable n'est pas dans l'obligation de produire, pour étayer la pertinence du taux pratiqué, un rapport réalisé préalablement à l'opération de prêt tel que l'exigeait pourtant la doctrine administrative.

Il s'ensuit ainsi que la requérante était fondée à produire les rapports visant à justifier de la pertinence du taux pratiqué, réalisés postérieurement à la conclusion de l'emprunt, par un cabinet d'audit et par deux experts judiciaires ainsi que les bases de données Bloomberg référençant l'ensemble des opérations de financement réalisées au cours d'une période donnée, y compris celles des marchés financiers obligataires. Mais la cour a toutefois écarté ces éléments sans autre justification que l'absence du caractère pertinent de ceux-ci en ce qu'ils n'étaient pas, selon elle, exclusivement fondés sur une comparaison

LA COUR [...] :

1. Considérant que la SAS WB Ambassador, qui a été créée le 3 juin 2008, est intégralement détenue par la SARL Barkelay, société de droit luxembourgeoise, et est membre d'une intégration fiscale au sens de l'article 223 A du CGI ; qu'elle a acquis le 31 octobre 2008 l'intégralité du capital et des droits de vote de la société A. Hôtel, qui détient en pleine propriété les murs et le fonds de commerce de l'Hôtel Ambassador, situé 16 boulevard Haussmann à Paris, et qui, par une convention datée du même jour, lui en a confié la location-gérance ; qu'en vue de financer cette acquisition, la SAS WB Ambassador a contracté deux emprunts auprès respectivement des banques Calyon et Aareal Bank AG ainsi que de la SARL Barkelay, société holding, et a repris une dette contractée par la SAS Concorde envers la société A. Hôtel ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité, des rectifications ont été notifiées à la SAS WB Ambassador en matière d'impôt sur les sociétés, à raison de la réintégration dans ses résultats, sur le fondement du I de l'article 212 du CGI, de la quote-part jugée excessive des intérêts versés en rémunération du prêt consenti sur 7 ans à cette entreprise, le 31 octobre 2008, par la société luxembourgeoise SARL Barkelay ainsi que ceux versés en rémunération du prêt consenti par la société A. Hôtel ; que la SAS WB Ambassador relève appel du jugement du 7 juillet 2017 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2010, 2011 et 2012, ainsi que des intérêts correspondants, et à l'annulation de la remise du déficit reporté en avant au titre de l'exercice clos au 1^{er} janvier 2010 ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 9 du Code de justice administrative : « Les jugements sont motivés » ; qu'il ressort des motifs du jugement attaqué, et notamment de ses points 2, 3 et 4, que le tribunal administratif de Paris, qui n'était pas tenu de répondre à tous les arguments avancés par les parties, a, après avoir cité les textes applicables, suffisamment précisé les motifs pour lesquels il a jugé que les rehaussements en matière d'impôt sur les sociétés étaient fondés ; que, dans

ces conditions, le moyen tiré de la violation de l'article L. 9 du Code de justice administrative ne peut qu'être écarté ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

3. Considérant qu'aux termes du I de l'article 212 du CGI : « Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues » ; qu'aux termes de l'article 39 du même code : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : [...] 3° Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans [...] » ; qu'en vertu du 12 de l'article 39 du CGI des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ; que, pour l'application du I de l'article 212 du CGI, il appartient en cas de litige à une entreprise ayant déduit des intérêts versés à une entreprise liée et dont le taux est supérieur à la limite prévue par le premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 de prouver qu'elle aurait pu obtenir le même taux d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ;

4. Considérant que pour apprécier la limite de déductibilité des intérêts servis par la société requérante à sa société mère les services fiscaux ont retenu les taux de référence de 6,21 %, 4,81 %, 3,82 %, 3,99 % et 3,39 % appliqués respectivement au titre des exercices clos en 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 et qui correspondent à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour les entreprises dont l'exercice comptable coïncide avec les années

avec des taux d'intérêt obtenus auprès d'établissements ou d'organismes financiers ; ce qui nous amène au point suivant.

Sur le second aspect de cet arrêt. - La cour administrative d'appel de Paris considère que les taux d'intérêt pratiqués sur le marché obligataire ne peuvent servir de comparables fiables afin d'apprécier le caractère normal, au regard du marché, des intérêts servis à une société liée et, ainsi justifier la déduction du résultat imposable de la société emprunteuse de la totalité desdits intérêts.

En effet, selon M^{me} Mielnik-Meddah, rapporteur public dans cet arrêt, la notion d'établissement ou d'organisme financiers s'entendrait exclusivement des établissements financiers de crédit, lesquelles, toujours selon elle, seraient seuls « habilités à accorder des crédits et/ou à recevoir des dépôts ».

Arrêtons-nous pour tenter de comprendre la notion d'établissement de crédit. Celle-

ci résulte actuellement de la loi bancaire du 24 janvier 1984 (*L. n° 84-46, 24 janv. 1984, relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit* : JO 25 janv. 1984, p. 389) modifiée par l'ordonnance n° 2013-544 du 27 juin 2013 (*Ord. n° 2013-544, 27 juin 2013, relative aux établissements de crédit et aux sociétés de financement* : JO 28 juin 2013, p. 10682 ; JCP E 2013, 1429, Th. Bonneau, intervenue à la suite de l'adoption de PE et Cons. UE, règl. (UE) n° 575/2013, 26 juin 2013, concernant les exigences prudentielles applicables aux établissements de crédit et aux entreprises d'investissement, dit « règlement CCR » : JOUE n° L 176, 27 juin 2013, p. 1) dont est issu l'article L. 511-1 du Code monétaire et financier aux termes duquel les établissements de crédit sont « des personnes morales dont l'activité consiste, pour leur propre compte et à titre de profession habituelle, à recevoir des fonds remboursables du

public mentionnés à l'article L. 312-2 et à octroyer des crédits mentionnés à l'article L. 313-1 ». Ajoutons à cela la notion de société de financement, lesquelles sont définies à l'article L. 511-1 du Code monétaire et financier comme « des personnes morales, autres que des établissements de crédit, qui effectuent à titre de profession habituelle et pour leur propre compte des opérations de crédit dans les conditions et limites définies par leur agrément ».

Il s'ensuit que, si on suit la logique de la cour administrative d'appel, seuls les taux d'intérêt d'emprunts obtenus auprès des établissements de crédit et des sociétés de financements peuvent servir de comparables afin de justifier de la pertinence du taux servi à une entreprise liée alors même que l'emprunt donnant lieu audit taux d'intérêt serait obligataire.

Néanmoins, cette argumentation n'est pas convaincante, et ce, à plusieurs titres.

litigieuses ; qu'à l'issue des opérations de contrôle le service a considéré que les intérêts d'emprunt afférents au prêt intragroupe consenti par la SARL Barkelay sur les exercices 2008 à 2012, rémunérés au taux de 7 %, à la SAS WB Ambassador ainsi que ceux versés en rémunération du prêt consenti par la société A. Hôtel excédaient la limite mentionnée à l'article 212 du CGI ; qu'il a ainsi réintégré au bénéfice imposable de la société la fraction qu'il a considérée comme excédentaire des intérêts déductibles ; que, pour justifier que les taux de 7 % étaient les mêmes que ceux qu'elle aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, la société requérante a produit une étude réalisée par le cabinet Ernst et Young en 2015, dont l'analyse a été réalisée conformément aux lignes directrices décrites dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et aux règles de prix de transfert applicables en France ; qu'au stade de la procédure devant la Cour, la société a soumis cette étude de prix de transfert à deux experts judiciaires qui, après avoir émis certaines réserves, ont confirmé la pertinence de la méthodologie suivie et des résultats obtenus au regard des éléments économiques et financiers retenus ; que, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, l'appartenance de la SAS WB Ambassador au groupe Barkelay non plus que son entière détention par la SARL Barkelay ne sauraient à elles seules faire présumer une garantie des emprunts à l'origine du litige par le groupe, et par conséquent, entraîner une minoration des taux d'emprunt litigieux ; qu'en outre l'administration n'est pas fondée à exiger de l'entreprise la production d'une offre de prêt contemporaine aux opérations pour justifier de la pertinence du taux d'intérêt pratiqué ni d'une étude ou d'un rapport contemporain à la mise en place du prêt ; que la SAS WB Ambassador a utilisé la méthode dite du prix comparable sur le marché libre et s'est à cette fin référée à la base de données financières publiées par la société Bloomberg ; que l'étude de prix de transfert réalisée par le cabinet Ernst et Young est basée sur trois approches distinctes ; que la première méthode a consisté à utiliser une opération de financement interne comme terme de comparaison ; que la société s'est ainsi référée à l'emprunt qu'elle a souscrit auprès des banques concomitamment au prêt consenti par la société Barkelay et a opéré des ajustements afin de tenir compte des points de divergence ; qu'elle a ainsi déterminé le profil de risque financier de l'emprunt souscrit auprès de la société Barkelay, en tenant

notamment compte de la note de crédit dont aurait pu bénéficier le prêt intragroupe ; que la deuxième méthode a consisté à comparer le taux litigieux de 7 % avec le taux d'intérêt moyen du marché, à partir notamment de l'utilisation de la base de données de la société Bloomberg et en tenant compte des opérations dont les caractéristiques sont similaires au prêt consenti par la SARL Barkelay ; que la troisième méthode a consisté à comparer les conditions financières du prêt intragroupe avec celles obtenues spécifiquement par des entreprises du secteur hôtelier ; que si les trois approches proposées par l'étude menée par le cabinet Ernst et Young et complétée par les deux expertises réalisées en janvier et février 2018 conduisent à des résultats permettant de constater que le taux d'intérêt de 7 % se situe dans la fourchette des taux d'intérêt de pleine concurrence, il est constant que les méthodes mises en oeuvre par la société se fondent sur des comparables de taux issus de marchés financiers obligataires ; que, pour apprécier la pertinence du taux appliqué au prêt consenti par une entreprise liée, l'emprunteur doit démontrer que ce taux est conforme à celui qu'il aurait pu obtenir non sur les marchés financiers mais auprès d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ; qu'en l'espèce, la société requérante, qui ne propose aucune autre méthode fondée exclusivement sur une comparaison avec des taux d'intérêt obtenus auprès d'établissements ou d'organismes financiers indépendants, n'est donc pas fondée à soutenir que l'administration fiscale ne pouvait réintégrer à ses bénéfices imposables la fraction excédentaire des intérêts déductibles régulièrement calculés par les services fiscaux ;

En ce qui concerne l'application de l'interprétation administrative de la loi :

5. Considérant que la SAS WB Ambassador ne peut utilement se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'instruction fiscale publiée sous la référence 4 H 8-07 du 31 décembre 2007 et reprise au BOI sous la référence BOI-IS-BASE-35-20-10 qui ne comporte pas une interprétation de la loi fiscale différente de celle qui vient d'être retenue ; [...]

6. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SAS WB Ambassador n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ; [...]

Elle méconnaît, premièrement, la distinction qu'a faite le législateur entre l'article 212, I, a, du CGI, lequel évoque les établissements ou organismes financiers et l'article 39, 1, 3°, du CGI lequel se réfère expressément aux établissements de crédit et aux sociétés financières. Elle confond, deuxièmement, la notion d'établissement de crédit avec celle d'établissement financier laquelle bénéficie de sa propre définition. Dès lors il est impropre de viser, comme l'a fait le rapporteur public, les établissements financiers de crédit.

Elle méconnaît, troisièmement, la définition même des établissements financiers. En effet, ceux-ci sont définis par le droit européen comme « une entreprise, autre qu'un établissement de crédit dont l'activité principale consiste à prendre des participations ou à exercer une ou plusieurs activités visées aux points 2 à 12 et au point 15 de la liste figurant à l'annexe I de la directive 2013/36/CE » (PE et Cons. UE, dir. 2013/36/UE, 26 juin 2013, concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE : JOUE n° L 176, 27 juin 2013, p. 338 ; JCP E 2013, 1429, Th. Bonneau préc. - PE et Cons. UE, règl. n° 575/2013, préc., art. 4, § 1, 26). Or, figure au point 7 de l'annexe I de la directive susvisée les activités de transaction d'instruments financiers à terme et option, lesquels comprennent par définition les titres obligataires.

Elle méconnaît, quatrièmement, la volonté du législateur tel qu'elle ressort du rapport de l'Assemblée nationale ayant donné lieu à l'adoption de l'article 212, I, a, du CGI, en ce qu'il faisait référence au « taux comparable

pratiqué dans le cadre d'opération de prêt sur le marché libre » (Rapp. AN n° 2568, 12 oct. 2005, t. III, vol. 1, p. 460, G. Carrez). Or, le marché libre comprend par principe le marché des emprunts obligataires.

Elle méconnaît, cinquièmement, la position de l'OCDE qui considère indifféremment les emprunts bancaires et obligataires (N. Vergnet et J. Videau, *Justification du taux d'intérêt servi aux entreprises liées : le rejet des comparables issus du marché obligataire* : Dr. fisc. 2018, n° 39, act. 420), tel que cela ressort du projet de document sur les transactions financières en ce qu'il indique qu'« il est parfois possible de déterminer un indicateur raisonnable d'un taux de rendement corrigé des risques à partir de transactions comparables sur le marché libre ou en recherchant des investissements alternatifs réalistes à la disposition des parties qui reflètent le même profil de risque. En fonction des faits et des circonstances, les alternatives réalistes à un prêt intragroupe peuvent être des émissions obligataires ou des prêts sur le marché libre » (OCDE, actions BEPS 8 et 10, Transactions financières, projet pour commentaires, 3 juill.-7 sept. 2018, p. 14, § 18).

Enfin, et surtout, la position ainsi retenue aboutit à considérer qu'un emprunt obligataire souscrit auprès d'une entreprise liée dans le cadre d'une opération de LBO ne pourrait pas être comparé à un emprunt de même nature souscrit dans des conditions analogues (une opération de LBO) sur le marché libre (L. Borey, C. Lalloz et N. Vergnet, *Intérêts versés à des entreprises liées : la saga continue (pour le meilleur et pour le pire)* : Dr. fisc. 2019, n° 8, comm. 165. - J.-L. Médus, *Endettement auprès d'entreprises liées et déductibilité fiscale : une probatio dia-*

bolica ? : BJS janv. 2019, n° 119h9, p. 59). En ce sens, M^{me} Émilie Bokdam-Tognetti, dans ses conclusions sous l'affaire LMG France, avait précisé, à propos des obligations, que « dès lors que les obligations sont des titres financiers qui [...] "représentent chacun un droit de créance sur la personne morale qui les émet" et que l'émission d'obligations constitue une forme particulière d'emprunt [...] les sommes correspondant au nominal de ces obligations, souscrites en numéraire, présentent le caractère d'un prêt d'argent consenti à la société » (CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2017, n° 388133 : Dr. fisc. 2017, n° 49, comm. 571. - V. Cl. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2018, n° 23, étude 294, spéc. n° 3). Peu importe ainsi la qualité du prêteur.

Il en résulte que rien n'exclut que les taux d'intérêts des emprunts pratiqués sur le marché obligataire puissent servir de référence, au même titre que les taux d'intérêts des emprunts accordés par les établissements de crédit, pour justifier le caractère non excessif des intérêts servis à une société liée, et ainsi déduire du résultat imposable, en vertu de l'article 212, I, a, du CGI, la totalité desdits intérêts.

Cette solution devra toutefois être confirmée par le Conseil d'État saisi d'un pourvoi contre l'arrêt WB Ambassador de la cour administrative d'appel de Paris ainsi que d'une demande d'avis sur la recevabilité de « taux pratiqués par des sociétés tierces pour des emprunts obligataires » par le tribunal administratif de Versailles (TA Versailles, 4 avr. 2019, SAS Wheelabrator Group). Nous ajouterons que, par ailleurs, la publication d'une instruction administrative serait plus qu'appréciée afin de mieux encadrer les vérifications de comptabilité sur ce point.

FISCALITÉ

532

3 QUESTIONS

Prêt intragroupe, taux de marché et marché obligataire



Pierre Masquart,

avocat, Cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

1 Est-il possible de se référer au marché obligataire afin d'apporter la preuve que le taux d'intérêt versé à une entreprise liée dans le cadre d'un emprunt intragroupe n'est pas excessif ?

Dans un avis du 10 juillet 2019, Sté Wheelabrator Group (CE, 8^e et 3^e ch., 10 juill. 2019, n° 429426 : *JurisData* n° 2019-012279), le Conseil d'État tente de mettre un terme à une difficulté que rencontrent certaines sociétés de groupes quant aux modes de preuve qu'elles peuvent apporter pour justifier de la totalité de la déduction des intérêts qu'elles versent à une entreprise liée. La question était de savoir si cette preuve pouvait être rapportée en se référant aux taux pratiqués par des sociétés tierces pour des emprunts obligataires afin de justifier du caractère non-excessif des intérêts servis à une entreprise liée dans le cadre d'un prêt intragroupe. Le Conseil d'État répond, tout d'abord, que « ce taux ne saurait, eu égard à la différence de nature entre un emprunt auprès d'un établissement ou organisme financier et un financement par émission obligataire, être celui que cette entreprise aurait elle-même été susceptible de servir à des souscripteurs si elle avait fait le choix, pour se financer, de procéder à l'émission d'obligations plutôt que de souscrire un prêt ».

Ensuite, le Conseil d'État indique que « l'entreprise emprunteuse a la faculté d'apporter cette preuve par tout moyen et qu'à ce titre,

pour évaluer ce taux, elle peut le cas échéant tenir compte du rendement d'émissions obligataires consenti par des entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables, lorsque ces émissions constituent, dans l'hypothèse considérée, une alternative réaliste à un prêt intragroupe ».

Dès lors, le Conseil d'État reconnaît la possibilité de se référer aux taux pratiqués pour les émissions d'obligations d'entreprises se trouvant dans des conditions économiques analogues et si ces emprunts constituent une alternative réaliste à un emprunt intragroupe.

2 Sous quelles conditions est-il possible de se référer au marché des émissions obligataires ?

Le recours aux taux pratiqués pour les emprunts obligataires n'est pas sans limite. Le contribuable devra rapporter la preuve, d'une part, qu'il pouvait également se financer par l'émission d'obligations et, d'autre part, que le taux qui aurait été pratiqué dans cette hypothèse soit un taux de pleine concurrence, c'est-à-dire un taux qui lui aurait permis de faire un arbitrage réaliste entre les deux modes de financement.

Le Conseil d'État estime également qu'un contribuable ne peut se référer au taux qu'elle aurait pu elle-même servir à une entreprise qui lui est liée dans le cadre d'une émission d'obligations. Ainsi, les magistrats

En mouvement

À l'occasion de son 10^e anniversaire, **Lex-Case** annonce le renforcement significatif de ses départements Industries et Produits de santé et IT.

L'année 2019 est une année notable pour le cabinet LexCase. Présent à Paris, Lyon et Marseille, le cabinet se renforce significativement en intégrant **Diane Bandon-Tourret** en qualité d'associée, accompagnée de ses trois collaboratrices (Esther Vogel, Victoire Storksen et Joyce Valencia) et **Donatienne Blin** en qualité d'of Counsel.

Vaughan Avocats nomme Lucie Jeannesson et Sébastien Perrin, directeurs.

Lucie Jeannesson exerce ses



fonctions au sein du cabinet Vaughan Avocats depuis septembre 2012. Elle intervient en matière de relations collectives du travail. Elle intervient également sur des

dossiers liés à des problématiques de relations individuelles du travail.

Sébastien Perrin a intégré le cabinet



en août 2017. Depuis, il intervient dans le cadre de prestations de conseil relatives à l'ensemble des domaines du droit du travail.

Il assiste également les clients du Cabinet devant l'ensemble des juridictions prud'homales, civiles et administratives et a développé une expérience contentieuse particulière liée aux litiges collectifs en matière de préjudice d'anxiété lié à l'exposition à l'amiante.

BMH Avocats a annoncé la nomination de Thibaut Houssel et Stéphane Dassonville en tant qu'associés depuis le 1^{er} juillet 2019.

Thibaut Houssel exerce son activité en droit des sociétés, principalement dans le cadre d'acquisitions, de cessions et de restructurations de sociétés nationales ou transfrontalières. Il intervient également devant les juridictions étatiques, plus particulièrement à l'occasion de litiges en matière de contrats de distribution et de rupture de relations commerciales.

Stéphane Dassonville intervient en conseil et contentieux de la propriété intellectuelle (droits d'auteur, marques, dessin et modèles, brevet, savoir-faire) et IT aussi bien auprès d'entreprises internationales cotées que de PME et PMI.

Suite page 6

refusent que le contribuable se réfère au taux qu'il aurait pu lui-même pratiquer lors d'une émission d'obligations.

3 Quelles sont les raisons qui ont amené le Conseil d'État à revenir sur l'analyse de la cour administrative d'appel de Paris dans l'affaire SAS WB Ambassador?

Dans la décision SAS WB Ambassador, qui fait l'objet d'un pourvoi en cassation, les magistrats de la cour administrative d'appel de Paris ont jugé que les taux d'intérêt pratiqués sur le marché obligataire ne pouvaient servir

de comparable fiable dès lors que la notion d'établissement ou d'organismes financiers s'entendait exclusivement des « établissements financiers de crédit » (CAA Paris, 9^e ch., 31 déc. 2018, n° 17PA03018 : *Juris-Data* n° 2018-025089 ; JCP E 2019, 1355, P. Masquart).

Si, devant le Conseil d'État, Mme Ciavaldini, rapporteure publique, a relevé que les termes de l'article 212, I, a, du CGI ne sont pas suffisamment précis pour considérer le marché obligataire comme une référence possible, elle a indiqué que cet article n'exclut pas non plus qu'un tel marché puisse servir de point

de comparaison fiable. Au terme de son analyse, elle a constaté « l'existence de différences incontestables », avant toutefois de relever que ces différences ne sont pas telles qu'elles empêcheraient toute « comparaison entre les deux types de taux ».

En conclusion, le Conseil d'État a décidé de ne pas exclure par principe la possibilité pour un contribuable de se référer aux emprunts obligataires pour satisfaire la charge de la preuve qui leur incombe. Il aura l'occasion de préciser sa position dans le cadre de l'affaire WB Ambassador, laquelle est dorénavant d'autant plus attendue.

Focus

G7/Accord commun «droit de la concurrence et économie numérique»

Les autorités de concurrence des pays du G7 (Allemagne, Canada, États-Unis, France, Italie, Japon, Royaume-Uni), ainsi que la Commission européenne, ont publié l'accord commun auquel elles sont parvenues dans le cadre de la présidence française du G7, qui présente leur compréhension commune des questions que soulève l'économie numérique, et du rôle que joue le droit de la concurrence à cet égard (« *Common Understanding* »). Le *Common Understanding* a fait l'objet d'un accord des autorités de concurrence du G7 le 5 juin 2019, à Paris, et a été partagé avec les ministres des finances du G7 lors de leur réunion qui s'est déroulée les 17 et 18 juillet 2019. Le *Common Understanding* fait état des approches conjointes des autorités de concurrence du

G7 quant au rôle du droit de la concurrence dans l'économie numérique, suivant quatre axes. Des marchés concurrentiels sont essentiels au bon fonctionnement des économies, et les nombreux bénéfices de l'économie numérique se matérialisent d'autant plus que les marchés numériques demeurent concurrentiels ; à cet effet, la bonne mise en œuvre du droit de la concurrence continuera à jouer un rôle décisif pour préserver la confiance dans les marchés numériques, et garantir que l'économie numérique soit porteuse de dynamisme économique, d'animation concurrentielle des marchés, de bienfaits pour les consommateurs et d'incitations à innover.

Le droit de la concurrence est souple et adapté pour répondre aux enjeux du numérique. Des

décisions récentes démontrent, à cet égard, que le droit de la concurrence offre aux autorités les instruments et la flexibilité pour traiter les comportements anticoncurrentiels qui peuvent émerger dans l'économie numérique. Pour autant, il est nécessaire que les autorités de concurrence continuent à œuvrer pour améliorer leurs interventions. Il est ainsi important qu'elles puissent disposer des outils et des ressources pour approfondir leur compréhension des nouveaux modèles d'affaires, et leur impact sur la concurrence. Parce que les lois et les règlements peuvent également affecter la concurrence, en accroissant les coûts d'entrée et en renforçant les acteurs en place, le *Common Understanding* souligne que les gouvernements devraient

évaluer dans quelle mesure les lois et règlements, existants ou en projet, entravent de manière injustifiée la concurrence dans les marchés numériques, et que la diffusion au sein des pouvoirs publics de l'expertise des autorités de concurrence est de nature à favoriser une économie numérique concurrentielle. Dès lors que l'économie numérique ne connaît pas de frontières, il est capital de promouvoir plus de coopération et de convergence internationales dans l'application des règles de concurrence ; la coopération internationale contribue en outre à instaurer un paysage concurrentiel cohérent, dans l'intérêt des acteurs économiques (*Aut. conc., communiqué, 18 juill. 2019*).

Maître François-Henri Briard vous raconte...



**“ L’AVOCAT DE LA QPC 2010-3
EST ÉMU ; IL NE PEUT S’EMPÊCHER
DE SOULIGNER DANS SA PLAIDOIRIE
LE CARACTÈRE HISTORIQUE
DE L’AUDIENCE ”**

CINQ GRANDS MOMENTS

À travers notre nouvelle rubrique, Chronique de robe, un avocat ou un magistrat se livre sur un moment crucial de sa carrière.

Rencontres décisives, première audience du Conseil constitutionnel, réception par le président des États-Unis...

Dans ce numéro, l’avocat au Conseil d’État et à la Cour de cassation, François-Henri Briard, revient non pas sur un, mais sur cinq épisodes marquants de sa vie professionnelle.

Premiers pas : rencontre avec Jean Labbé

La rue Saint-Guillaume bruisse de cris et de pas. Noël 1978 approche. Les élèves de la section service public sont particulièrement affairés à préparer les contrôles de fin d’année, sous la houlette des géants que sont Alfred Grosser, René Rémond et Guy Braibant. Dans leur tête, ils sont déjà ministres ou Président de la République. C’est l’époque de la grande mutation giscardienne ; la France change et l’ère gaulliste s’évanouit lentement. Le vestiaire de la Péniche existe encore et les dames vêtues de blouses règlementaires accrochent délicatement les lodens des élèves sur des cintres. Jacques Chapsal, directeur de Sciences-Po Paris et artisan de la transformation de l’ancienne École libre des Sciences Politiques après la Seconde Guerre mondiale, est encore là ; il va bientôt passer la main à Michel Gentot. Un jeune auditeur au Conseil d’État attire les foules. Il s’appelle Bernard Stirn, et sa destinée paraît déjà tracée ; il sera président de la section du contentieux. La brillante et stricte Marie-Aimée Latournerie, maîtresse des requêtes au Conseil d’État, rassemble ses

élèves et interroge un jeune homme pressé : « Briard, mais vous avez à peine 21 ans et vous êtes déjà avocat ? Vous devriez vous intéresser au contentieux administratif. »

une demi-heure, une heure, une heure et demie s’écoulent ; a-t-il oublié son visiteur ? Soudain, la porte s’ouvre et un colosse apparaît, tignasse brune ramassée vers

« Antonin Scalia : ce grand juriste aura été pour le jeune avocat l’une des clés de son aventure américaine et l’une des grandes rencontres de sa vie. »

Aussitôt dit aussitôt fait : sur la recommandation d’un oncle très cher, appel à la cousine Bernadette, avocate au barreau de Paris : « J’ai un ami, il s’appelle Jean Labbé, il est avocat mais d’un type un peu particulier, il est avocat au Conseil d’État et à la Cour de cassation ; il vient de succéder à son père, va le voir de ma part. » L’immeuble de l’avenue de Villiers porte la marque du modernisme des années 1930 à Paris, face au Lycée Carnot. Ascenseur rassurant, porte blindée, dernier étage, accueil plutôt froid d’une secrétaire. Il est 19h00. Le cœur du jeune homme pressé bat la chamade. L’attente est longue et la nuit est là depuis longtemps. Rien ne se passe ; des effluves de volaille rôtie se glissent sous la porte ;

l’arrière, visage volontaire, sourire narquois, chemise dégrafée, chaussures déformées et cravate improbable, un profil de Grimod de La Reynière. « Venez dans mon bureau ». Le maître s’assoit derrière un vaste bureau moderne jonché de dossiers et de papiers ; il tient à la main un couteau de chasse quand il parle, vision gargantuesque où dominent l’intelligence et la dérision. Éclat de rire : « Vous aimez mon bureau ? Je n’ai rien gardé de ces innombrables meubles Louis XV de mon grand-père et de mon père. Vous êtes le cousin de Bernadette ? Ah, ah, elle était si jolie à vingt ans ! Bon, vous savez, moi, la technique de cassation... C’est le Conseil d’État qui m’intéresse ; mon père en était membre. Vous êtes en service public ? Alors,

j'ai un dossier pour vous : il faut faire évoluer tout cela, ce n'est pas acceptable de protéger ainsi le fisc ; vous allez demander l'abandon de la faute lourde en matière fiscale. Revenez demain, Louise vous donnera le dossier. » Le cœur serré est devenu un cœur joyeux : un premier dossier pour un avocat aux Conseils ! Le dossier sera instruit, échouera bien sûr ; ce n'est qu'en 2001 avec l'arrêt « *Krupa* » que le Conseil d'État abandonnera l'exigence de la faute lourde en matière fiscale. Jean Labbé avait vu juste, vingt ans plus tôt. Ainsi commençait une destinée dans un cabinet qui devait devenir, quarante ans plus tard, sans qu'il ne l'ait jamais quitté, celui du jeune homme pressé.

Reçu à la Cour suprême des États-Unis

« *Come to my Chambers* » ; ainsi est libellée, à l'automne 1993, la télécopie du juge Antonin Scalia, membre de la Cour suprême des États-Unis, en réponse à la lettre du jeune avocat français, qui ignore encore tout du monde judiciaire américain. Qui est ce juge si vénéré aux États-Unis, nommé par le Président Ronald Reagan, connu pour la qualité et la vigueur de ses opinions juridiques ? Le jeune avocat s'interroge, mais il le saura bientôt. Tout se fait rapidement, un appel téléphonique, un billet d'avion, voici les portes de la Cour qui s'ouvrent un matin. Après le passage par le *Marshall's office* et un peu d'attente, l'assistante du juge introduit le jeune avocat dans les *Chambers* du juge, sorte d'immense appartement aux murs recouverts de livres, de boiseries et de trophées de chasse. La poignée de main d'Antonin Scalia est ferme et franche ; il émane de l'homme une grande force physique et intellectuelle. Père de neuf enfants, catholique déclaré, diplômé de Harvard et professeur de droit, il respire la joie de vivre. « *Asseyez-vous. Regardez les livres que j'ai en permanence sur mon bureau, l'Esprit des lois de Montesquieu et De la démocratie en Amérique de Tocqueville, ce sont vos compatriotes, tout y est dit.* » La conversation est dense et longue ; le juge y dévoile son goût pour l'originalisme et le textualisme. Quand vient la grande question des méthodes d'interprétation, Antonin Scalia est formel : « *Ne*

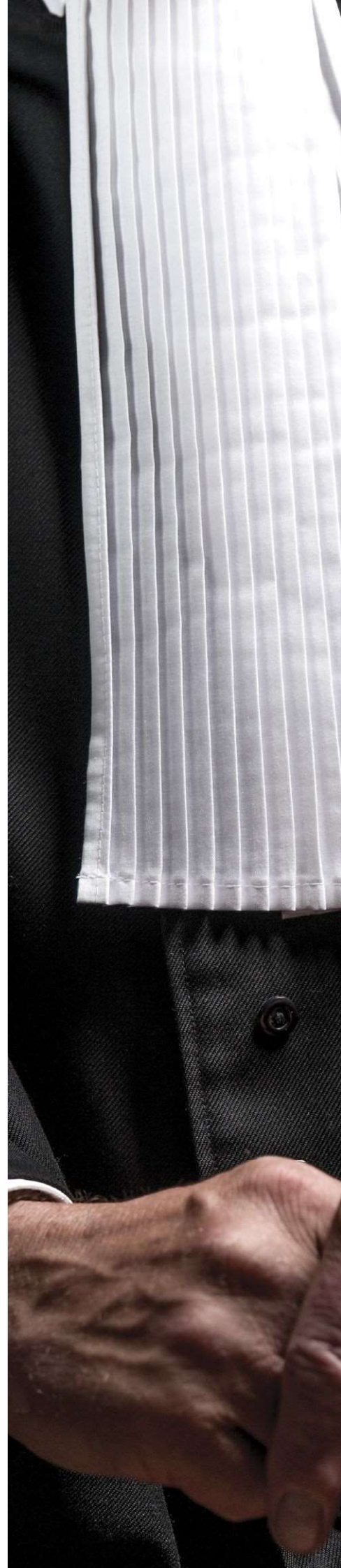
vous laissez influencer par rien, aucune idée reçue, aucun commentaire, le texte, le texte, rien que le texte, recherchez l'interprétation la plus simple, la plus claire et la plus fidèle. » La rencontre durera toute la matinée. Elle sera le point de départ d'une longue amitié qui durera près d'un quart de siècle : rencontres annuelles à la Cour, correspondances et articles partagés, nombreux moments festifs, voyage en Louisiane, bicentenaire du Conseil d'État à Paris... Ce grand juriste aura été pour le jeune avocat l'une des clés de son aventure américaine et l'une des grandes rencontres de sa vie.

Première audience du Conseil constitutionnel

Il fait très beau, en ce matin du 25 mai 2010. Une petite assemblée attend de bonne heure devant le Palais de la rue de Montpensier. Le Conseil constitutionnel tient la première audience de son histoire. Pour la première fois, grâce à la réforme constitutionnelle de 2008, le Conseil constitutionnel met en œuvre le contrôle de constitutionnalité *a posteriori*. Jean-Louis Debré est un peu fébrile. La salle d'audience n'existe pas encore, et le Conseil se réunit autour d'une grande table de verre, au premier étage. L'huissier à chaîne et queue de pie est affairé, trois avocats plaident, les deux affaires sont appelées séparément. À la droite du président Debré, Valéry Giscard d'Estaing, distant et dubitatif. À sa gauche, Jacques Chirac, jovial et souriant. Renaud Denoix de Saint Marc, ancien vice-président du Conseil d'État, et Guy Canivet, ancien Premier président de la Cour de cassation, siègent. L'audience commence, Jacques Barrot se déporte et cède son siège à Floriane Beauthier, future avocate en formation, dont le fauteuil sera légèrement décalé par l'huissier, la règle des quinze minutes est donnée aux avocats pour leurs interventions, et le président Debré introduit l'affaire. L'avocat de la QPC 2010-3 est ému ; il ne peut s'empêcher de souligner dans sa plaidoirie le caractère historique de l'audience et de la comparer à celle qui s'est tenue devant la Cour suprême des États-Unis, fondatrice du contrôle de constitutionnalité *a posteriori*,

Biographie

François-Henri Briard est avocat depuis près de quarante ans ; il exerce la profession d'avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation depuis janvier 1988. Sa carrière professionnelle devant les Cours suprêmes en France et en Europe a été complétée par une longue pratique des États-Unis et une vie militaire de réserviste. Il a été membre du Conseil de l'Ordre des avocats aux Conseils et administrateur de l'Université Sarah Lawrence à New York. François-Henri Briard est membre de la Société historique de la Cour suprême des États-Unis et Capitaine de frégate en exercice de la Marine nationale (réserve citoyenne).



Le « *Judicial Review* », le 11 février 1803, dans l'affaire *Marbury v/ Madison*. Les membres du Conseil sont attentifs. Jacques Chirac manipule son téléphone portable, et soudain, le téléphone de Michel Charasse sonne. L'éclat de rire de Jacques Chirac permet de présumer l'auteur de l'appel. Près de dix ans plus tard, le Conseil constitutionnel aura examiné plus de 700 QPC. Le légicentrisme français est bien mort et la France a enfin rejoint le camp des pays qui font de la Constitution le vigile de la loi. Tout a commencé par une audience.

Le président des États-Unis ouvre sa porte

Octobre 2008, 60^e voyage aux États-Unis. Atterrissage à Dulles Airport, consultation de la messagerie américaine : « *Monsieur Briard, I am the assistant to the president of the United States ; the President would like to meet you tomorrow at the White House at noon. Please call me back* ». Est-ce une farce, une mauvaise plaisanterie ? Le numéro rappelé est bien celui de la Maison Blanche. Le rendez-vous a lieu le lendemain, quelque part avec l'ami qui a organisé cette belle surprise. Il sera midi dans 15 minutes. Le soleil d'automne de l'été indien d'Amérique du Nord brille sur la capitale américaine. La limousine noire entre lentement dans le périmètre protégé, contrôles minutieux et successifs des services secrets. Le véhicule se gare enfin devant l'entrée de la *West Wing*. Moment intense et lumineux pour l'avocat français qui sera dans quelques instants reçu par le chef de la première puissance économique et militaire mondiale. Elise Stefanik, jeune étudiante et assistante personnelle du Président, manifeste un accueil enthousiaste et souriant. Pays éternellement jeune, comme le disait le président Ronald Reagan. Et voici le bureau ovale, pièce d'apparat sans le moindre dossier, très éclairé, tel que les images télévisées le montrent habituellement, tentures néoclassiques, drapeaux militaires, salon de réception et portrait de George Washington. Le président George W. Bush entre d'un pas enthousiaste, direct et chaleureux. La conversation s'engage sur l'aventure américaine de l'avocat français, sur l'Europe, la France, la famille, les enfants, les idées conservatrices... Le Président est attentif. Il commente les objets autour de lui. « *You see François, my desk is President Roosevelt's desk, but it was made higher by President Reagan, who was a tall guy !* » Seize minutes au total, qui s'achèvent par la remise de petits souvenirs du Président. L'hélicoptère « *Marine One* » vrombit déjà sur la pelouse, pour

décoller vers la base d'Andrews. L'entretien est terminé. L'avocat français, qui a partagé un tête-à-tête avec le président des États-Unis, plane un peu en sortant de la Maison Blanche. Cet entretien sera réitéré exactement dix ans plus tard, dans les mêmes conditions, avec le président Donald Trump.

Une séance de jugement devant l'assemblée du contentieux du Conseil d'État

Plaider devant le Conseil d'État est un grand honneur, surtout dans sa formation de jugement la plus élevée. C'est aussi, pour celle ou celui qui porte la parole, le bonheur de l'ultime travail de conviction, là où l'hésitation est permise, là où le doute est présent pour choisir entre plusieurs voies. Cette parole est le privilège de la biséculaire et illustre compagnie des avocats aux Conseils, dont le monopole repose sur la compétence professionnelle et l'intérêt du justiciable. Vue de la barre, l'assemblée du contentieux ressemble pour l'avocat à une *agora* faite de beaux esprits, forts d'une riche expérience administrative et contentieuse. Chaque mot va compter devant ces hommes et ces femmes chez qui dominent l'indépendance intellectuelle et le sens du débat, avec celui de l'intérêt général. En ce 29 mai 2015, c'est le « *passage en clair* » de la chaîne LCI qui est publiquement débattu. Pour l'avocat de LCI, qui a prêté serment près de trente ans plus tôt à cette barre, c'est une nouvelle plaidoirie qui commence, après tant d'autres, notamment en section et en assemblée. Le vice-président du Conseil d'État est attentif et presque hiératique, les regards se croisent, les projets circulent entre les mains des membres de l'assemblée. La rapporteure publique hésite, mais elle est en définitive au rejet, elle s'en justifiera longuement dans ses conclusions, en analysant l'intention du législateur. Le texte en cause est pourtant clair sur la nécessité d'une publication de l'étude d'impact préalablement à la décision du Conseil supérieur de l'audiovisuel ; tout tient dans une virgule, que l'avocat de LCI a longuement mise en exergue, se souvenant de ses cours de grammaire, en faisant l'éloge de la ponctuation et de son rôle dans la clarté de la langue. Art et finesse de la ponctuation... Une virgule qui conditionne toute la phrase, une virgule qui fera tout basculer. Le Conseil d'État ne suivra pas sa rapporteure publique, il suivra l'avocat, fera prévaloir le texte dans sa clarté, annulera la décision attaquée et ouvrira ainsi la voie à un passage en clair de LCI, qui verra le jour quelques mois plus tard... Plaider est une responsabilité, une joie, un devoir et un art.

Pas d'action pénale autonome des parties civiles à l'égard des militaires engagés dans des opérations extérieures

30 septembre 2019

Par une décision 2019-803 QPC, le Conseil constitutionnel vient de valider une importante disposition du code de procédure pénale français (article 698-2, second alinéa) qui interdit aux victimes (ou prétendues telles) de mettre seules en mouvement l'action publique à raison de faits commis par un militaire engagé dans une opération extérieure. Cette prérogative demeure le monopole du parquet, libre d'apprécier l'opportunité de telles poursuites. A l'occasion d'une affaire de droit commun de harcèlement, la disposition en cause était critiquée à la fois sous l'angle du droit au recours juridictionnel effectif et au regard du principe d'égalité, les infractions commises par un militaire en France pouvant donner lieu à une mise en mouvement de l'action publique par la partie lésée.

Le Conseil constitutionnel a écarté à juste titre ces deux griefs :

- d'une part, les parties lésées par l'action d'un militaire en OPEX peuvent toujours obtenir réparation devant le juge civil ou le juge administratif ;
- d'autre part, les militaires en opérations extérieures doivent être protégés contre les actions pénales abusives, et seul le procureur de la république doit disposer de ce droit de mise en mouvement de l'action publique.

Une telle solution, qui contredit une jurisprudence excessivement libérale de la chambre criminelle de la Cour de cassation antérieure à la loi du 18 décembre 2013 (Cass Crim. 10 mai 2012, action de familles de militaires tués en Afghanistan), mérite l'approbation sans réserves : elle prend en considération la spécificité des opérations extérieures françaises, qui sont aujourd'hui nombreuses et permanentes, elle protège les militaires engagés et le commandement contre une judicialisation excessive, elle empêche l'instrumentalisation des actions judiciaires (médiatisation des citations directes) et elle évite la déstabilisation de l'action militaire de la France à l'étranger, même si celle-ci n'est pas directement en cause.

Il faut espérer que la Cour européenne des droits de l'homme, si elle est saisie et si elle accepte d'examiner le dossier, partagera cette analyse.

François-Henri Briard

Le Monde du Droit

Le Magazine des Professions Juridiques

Droits d'inscription à l'université : une victoire pour le gouvernement

LE MONDE DU DROIT | 1 NOVEMBRE 2019

DÉCRYPTAGES (/DECRYPTAGES.HTML)



Tribune de François-Henri BRIARD, Avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation.



La récente décision du Conseil constitutionnel (2019-809 QPC du 11 octobre 2019) a été saluée par certains bons esprits comme une consécration de la gratuité de l'enseignement supérieur public qui ferait désormais échec aux projets du gouvernement en la matière. Rien n'est moins sûr. Il suffit pour s'en convaincre de prendre un peu de distance par rapport à la confusion ambiante et de lire attentivement cette décision.

Que dit-elle exactement ?

Tout d'abord, et ceci est essentiel, elle donne raison au gouvernement et rejette l'argumentation des organisations d'étudiants requérantes. Celles-ci n'avaient conçu cette question prioritaire de constitutionnalité que pour obtenir ultérieurement l'annulation de l'arrêté ministériel du 19 avril 2019 relatif aux droits d'inscription. L'argumentation constitutionnelle était simple : l'article 48 de la loi n° 51-598 du 24 mai 1951 de finances pour l'exercice 1951, sur lequel se fonde cet arrêté, serait contraire à la Constitution car il ne comporterait pas de garanties suffisantes et violerait le principe de la gratuité de l'enseignement public. Le Conseil constitutionnel répond clairement par la négative : cet article de loi n'est pas contraire à la Constitution ; le pouvoir réglementaire peut fixer les montants annuels de ces droits. La décision du Conseil constitutionnel constitue à cet égard une victoire totale du gouvernement ; car une décision de non-conformité aurait à coup sûr exposé l'arrêté précité du 19 avril 2019 à une annulation devant le Conseil d'Etat.

Ensuite, cette décision des sages de la rue de Montpensier ne comporte pas davantage la moindre réserve d'interprétation ; la loi peut toujours permettre la fixation par arrêté des taux et modalités de perception des droits d'inscription, de scolarité, d'examen, de concours et de diplôme dans les établissements de l'État. Rien n'a changé à cet égard.

Enfin, comme il l'avait déjà jugé dans une certaine mesure en 2012 (Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012), le Conseil constitutionnel n'a fait qu'une application prévisible du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, qui dispose que l'enseignement public est gratuit « à tous les degrés ». Comment aurait-il été possible de juger autrement en présence de termes aussi clairs ? Mais le juge constitutionnel a aussitôt ajouté que cette gratuité ne fait absolument pas échec à la perception de droits d'inscription. Ces derniers devront simplement être « *modiques* », c'est à dire mesurés, et ils pourront, le cas échéant, être modulés en fonction des capacités financières des étudiants, en assurant l'égal accès à l'instruction, tout ceci se déroulant sous l'œil vigilant du juge administratif. Modicité n'est pas gratuité, et en termes plus concrets, il sera possible de percevoir des droits raisonnables, mais malgré tout avec une certaine relation au coût effectif des études ; ces droits devront aussi être conformes au principe d'égalité, dont on sait néanmoins qu'il impose précisément de traiter différemment des situations différentes (la question des étudiants étrangers extra-européens devra être intégrée au titre de ces différences).

La feuille de route du gouvernement est dès lors clairement tracée, en vue de la décision à venir du Conseil d'Etat : oui la loi est conforme à la Constitution ; oui vous pouvez fixer des taux et des modalités de perception de droits d'inscription ; oui, vous pourrez le faire mais faire avec mesure, en respectant – les ministres le savaient déjà – les principes de gratuité et d'égal accès. Le Roi Pyrrhus n'aurait pas démenti un tel épilogue constitutionnel.

François-Henri BRIARD, Avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation

2.2

Les conventions fiscales internationales à l'épreuve du contrôle de cassation



François-Henri BRIARD

Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation,
cabinet Briard

L'office du juge de cassation, Conseil d'État et Cour de cassation, s'étend aux conventions fiscales internationales (V. § 2). Ce contrôle s'exerce dans la limite du champ d'application des conventions et en conformité avec les normes supérieures (V. § 3). La typologie des moyens de cassation demeurant celle du droit commun, l'office du juge exclut l'appréciation souveraine des faits

(V. § 4). Il intègre en revanche le contrôle de la motivation, du défaut de base légale et de la dénaturation (V. § 5). L'erreur de droit est le domaine privilégié du juge de cassation ; les qualifications juridiques contrôlées issues de normes conventionnelles sont multiples, et l'interprétation des conventions, réalisée selon diverses approches, tient une place centrale (V. § 6).

Introduction

1. La technique de cassation, que les spécialistes font remonter en France à la seconde moitié du XVI^e siècle¹, a devancé de très loin celle des conventions fiscales internationales, nées d'une réflexion conduite par le Comité financier de la Société des Nations en 1921². Mais la différence d'âge est parfois source d'une beauté singulière ; et ce couple entretient depuis suffisamment longtemps des relations riches et complexes pour qu'il soit permis de s'y intéresser. Tel est l'objet des développements qui suivent, consacrés aux seules conventions fiscales bilatérales, les conventions internationales que sont le Traité de Rome³ et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés

fondamentales⁴, qui tiennent aujourd'hui une place majeure en matière fiscale, demeurant hors du champ de l'étude. Ne seront davantage intégrés ni les avis du Conseil d'État parfois émis en matière de fiscalité internationale en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative⁵, ni les décisions des cours administratives d'appel, ni les arrêts de cours d'appel judiciaires, ni les jugements rendus en premier et dernier ressort, dont beaucoup de décisions définitives et publiées constituent des références intéressantes, mais qui sont des juridictions subordonnées, précisément soumises au contrôle de cassation.

I. Juridictions de contrôle

2. L'existence du couple cassation-conventions se déroule essentiellement en France devant les juridictions suprêmes qui pratiquent le contrôle de cassation, c'est-à-dire devant le

1 J. Massot et al., *Le Conseil d'État juge de cassation* : Berger-Levrault, 6^e éd., 2018. – J. et L. Boré, *La cassation en matière civile* : D., éd. 2015-2016, p. 8.

2 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éd. Francis Lefebvre, 12^e éd., p. 25.

3 Étant précisé que la liberté des États-membres de l'Union européenne en matière de conventions fiscales bilatérales ne peut s'affranchir du respect des règles du droit de l'Union : CE, 12 mai 2015, n° 366398, Sté Gist Brocades International BV : Lebon T., p. 614 sur la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 et la convention franco-italienne du 5 octobre 1989.

4 Sous la réserve des problématiques d'articulation des conventions fiscales bilatérales avec la Convention européenne des droits de l'homme : CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis : Rec. Lebon, p. 89.

5 CE, avis, 10 nov. 2004, n° 268852 : Rec. Lebon, p. 422.

Conseil d'État - depuis la réforme du contentieux administratif réalisée par la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 - et la Cour de cassation, avec quelques rares détours constitutionnels⁶, européens⁷ et internationaux⁸. La dualité française de juridictions en matière fiscale demeure un sujet de débat, y compris dans cette matière particulière des conventions fiscales ; mais elle prévaut jusqu'à présent, de telle sorte que le juge judiciaire et le juge administratif, tous deux appelés à mettre en œuvre un contrôle de cassation, ont été conduits, chacun dans son domaine, à statuer sur les mêmes ouvertures à cassation. Ils l'ont fait de façon assez unitaire, avec de nombreux traits communs, en mettant en œuvre des principes anciens et connus, tels que par exemple l'irrecevabilité des moyens nouveaux en cassation⁹. Les rencontres fortuites entre juge administratif de cassation et juge judiciaire arrivent parfois, notamment lorsque le premier tire les conséquences de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux constatations matérielles du second en matière de fraude fiscale, dans le cadre de l'application d'une convention fiscale internationale¹⁰.

II. Conventions contrôlées

3. Pour que ces conventions soient contrôlées par le juge de cassation, il convient que leur mise en œuvre entre dans le champ de l'office des juges du fond. Si tel n'est pas le cas, la Cour de cassation écartera la convention invoquée en jugeant qu'elle ne relève pas de la compétence desdits juges, et se trouve donc exclue du contrôle de cassation. Ne peut ainsi être utilement invoquée en matière de visites domiciliaires la convention fiscale conclue entre la France et la Lettonie le 14 avril 1997, qui relève de la compétence du juge de l'impôt et non de celle du juge chargé de l'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales¹¹. Échappe aussi au champ d'application des conventions fiscales internationales

la situation des contribuables exonérés d'impôt dans un État contractant et de ce fait dépourvus de la qualité de résident¹². Au-delà de l'appréciation portée par le juge de cassation sur l'application qui a été faite par les juges du fond, dans une espèce déterminée, de la ou des conventions en cause, il arrive que les conventions soient elles-mêmes critiquées devant le juge de cassation au regard de normes supérieures. L'avenant du 26 mai 2003 à la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 a ainsi été examiné et validé par la Cour de cassation, qui a jugé, par un arrêt assez remarquable, que le texte ne procédait à aucune discrimination, ménageait un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits des contribuables, étant ainsi conforme à la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime¹³. Cet arrêt illustre le contrôle possible d'une juridiction interne suprême sur une norme fiscale internationale ; il peut inciter les praticiens à emprunter cette voie audacieuse lorsque la norme contrôlée apparaît contraire à des principes supérieurs. Dans le même esprit, le Conseil d'État a confronté une convention fiscale bilatérale aux grandes libertés protégées par les traités européens¹⁴. Si le texte des conventions est contrôlé, les échanges de lettres sont en revanche écartés par la Cour de cassation lorsqu'ils sont invoqués à l'appui d'un moyen ; dans ce cas, les motifs relatifs à de tels échanges de lettres sont qualifiés de surabondants¹⁵. Les conventions fiscales dans leurs stipulations relatives à l'assistance administrative peuvent aussi constituer un point d'appui pour le juge de cassation lorsqu'il doit caractériser l'origine licite de pièces saisies¹⁶. Enfin, la chambre criminelle de la Cour de cassation se voit souvent opposer en matière de fraude fiscale des conventions fiscales internationales, qu'elle écarte régulièrement¹⁷. Si les conventions signées par la France constituent l'essentiel du périmètre de travail du juge de cassation, il arrive que soit également sanctionné, mais en filigrane, le caractère impératif des conventions-modèle OCDE, par exemple pour appliquer l'ordre successif des critères de résidence¹⁸. La fonction régulatrice du juge de cassation lui a enfin permis de prendre position à plusieurs reprises sur le principe de la possible subsidiarité des conventions fiscales ; selon le Conseil d'État, celles-ci peuvent conduire à écarter sur tel ou tel point la loi nationale mais ne peuvent, par elles-mêmes, servir de base légale à une décision d'imposition, sauf si la loi interne confère expressément une base légale à l'imposition établie

6 CC, 29 déc. 2016, n° 2016-743 DC.

7 Cass., avis, 2 sept. 2005, n° 05-00.007 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur la contribution sociale généralisée, la contribution à la dette sociale et la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968). - Cass. com., 13 déc. 2005 : Bull. civ. IV n° 249, p. 213 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur l'assistance mutuelle fiscale en droit européen et conventionnel).

8 CE, ass., 6 juin 1997, n° 148683, Aquarone : Rec. Lebon, p. 206, aux conclusions du Président Gilles Bachelier, à propos du régime fiscal du personnel de la Cour internationale de justice et du rôle de la coutume internationale.

9 CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis, préc.

10 CE, sect., 16 févr. 2018, n° 395371, Thomas : Rec. Lebon, p. 41, concl. E. Crépey.

11 Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-13.882 et Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-10.775 et 15-10.778 sur la convention conclue le 14 avril 1997 entre la France et la Lettonie. - Cass. com., 20 nov. 2012, n° 11-25.904 sur la convention franco-tunisienne du 28 mai 1973. - Cass. com., 26 juin 2012, n° 11-21.047 sur la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958. - Cass. com., 30 mai 2012, n° 11-14601, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée. - Cass. com., 8 févr. 2017, n° 15-25.070 sur la convention franco-polonaise du 20 juin 1975. - Cass. com., 23 janv. 2019, n° 17-15.893 sur la convention entre la France et les Pays-Bas du 16 mars 1973.

12 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : Rec. Lebon, p. 376.

13 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044 : Bull. civ. IV, n° 160 ;

14 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci : Rec. Lebon, p. 294.

15 Cass. civ. 1^{re}, 18 déc. 1990, n° 89-13.950. - Cass., ass. plén., 2 oct. 2015 : Bull. plén. n° 8, p. 15.

16 Cass. com., 20 févr. 1996, n° 93-17.759 et n° 93-17.760. - Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-30.023 et n° 96-30.039. - Cass. com., 22 févr. 2001, n° 99-30.050.

17 Cass. crim., 18 sept. 1997 : Bull. crim. n° 307, p. 1007. - Cass. crim., 22 oct. 1998, n° 97-84.187. - Cass. crim., 24 nov. 1999, n° 98-85.905. - Cass. crim., 1^{er} mars 2000 : Bull. crim. n° 100, p. 300. - Cass. crim., 27 sept. 2001, n° 99-30.129.

18 CE, 29 oct. 2012, n° 352209, Kessler : RJF 1/13, n° 83.

sur le fondement d'une convention¹⁹. La Cour de cassation semble sur ce point privilégier davantage l'application directe des conventions²⁰.

III. Appréciation souveraine

4. Refuge privilégié du juge de cassation auquel il n'appartient pas de s'immiscer dans les questions de fait, l'appréciation des faits et éléments de preuve a peu de place en matière de conventions fiscales internationales, domaine de nature essentiellement juridique. On trouve néanmoins la trace de cette frontière en matière pénale, lorsque se fondant sur le droit international, le contribuable tente de remettre en cause les faits constitutifs de fraude fiscale²¹, par exemple en matière d'établissement stable²² ou de domicile fiscal²³. Il en est de même en matière civile pour l'appréciation des moyens d'activité d'une société à l'étranger²⁴ ou encore l'étendue des droits de jouissance et de disposition en matière de trust²⁵. Pour la détermination du centre des intérêts vitaux, concept souvent présent dans les conventions, c'est encore de façon souveraine que les juges du fond apprécient des éléments tels que contrat de travail, contrats commerciaux, actes de vente et justificatifs fiscaux²⁶. Il en est de même pour l'appréciation de la durée des séjours du contribuable dans chacun des deux États contractants²⁷, l'analyse des éléments constitutifs d'une installation fixe d'affaires au sens de la convention en cause²⁸, la mesure des liens personnels et économiques entre le contribuable et l'un des pays contractants²⁹ ou encore l'appréciation de la date

de levée d'options de souscription ou de rachat d'actions³⁰. Ici comme ailleurs, la distinction du fait et du droit demeure un exercice difficile, aussi bien pour le praticien que pour le juge, dans la mesure où questions de fait, qualifications juridiques et interprétation des conventions sont souvent entremêlées.

IV. Contrôle disciplinaire et dénaturation

5. Le Conseil d'État comme la Cour de cassation exercent un contrôle disciplinaire comparable à celui qui est pratiqué dans les autres matières, notamment en ce qui concerne une motivation insuffisante ou un défaut de réponse à un moyen pertinent. La technique de la réponse implicite aux moyens est mise en œuvre en matière de conventions comme dans d'autres domaines³¹. L'insuffisance des constatations de fait constitutives d'une situation légale peut donner matière à cassation. Encourt ainsi la censure l'arrêt qui, en matière d'établissement stable, s'abstient de rechercher si la société en cause exerçait en fait, et non seulement en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société³². Il en est de même si, pour apprécier l'existence d'un foyer permanent d'habitation, les juges du fond négligent certains justificatifs produits par le contribuable³³. La dénaturation peut également être sanctionnée, dénaturation de l'écrit clair et précis devant le juge judiciaire suprême³⁴, dénaturation des faits ou du dossier devant la juridiction suprême de l'ordre administratif. Devant le Conseil d'État, la dénaturation des pièces a déjà été retenue en matière de crédits d'impôt résultant de l'application d'une convention fiscale internationale³⁵. Si la dénaturation n'est pas invoquée par le contribuable, elle ne sera pas soulevée d'office et l'appréciation souveraine sera retenue³⁶.

19 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755 ; BDCF 10/02 n° 120, concl. contraires S. Austray ; Lebon, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657. - CE, 13 juil. 2007, n° 290266, Min. c/ Sté Pacific Espace : Lebon T. : RJF 2007 n° 1302 ; BDCF 11/07 n° 132, concl. F. Séners. - CE, 11 avr. 2008, n° 285583, Cheynel : Lebon T. ; Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 7/2009 n° 769. - CE, 12 mars 2014, n° 362528, Sté Céline : Rec. Lebon ; RJF 6/14 n° 602. - CE, 7 juin 2017, n° 386579, Min. c/ Sté LVMH : Lebon T. ; RJF 2017 n° 941, concl. E. Bokdam-Tognetti. - CE, 31 juill. 2009, n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd et n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG : Rec. Lebon ; RJF 11/09 n° 979 et 980, chron. V. Daumas, p. 819 ; BDCF 11/09, n° 133, concl. E. Glaser.

20 Cass. ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

21 Cass. crim., 29 juin 2005, n° 04-85.120. - Cass. crim., 3 nov. 2005, n° 04-87.195.

22 Cass. crim., 8 oct. 2003, n° 02-86.146. - Cass. crim., 20 mai 2015, n° 13-84.223. - Cass. crim., 5 sept. 2007, n° 06-84.746. - CE, 20 juin 2003, n° 224407, Interhome AG : Rec. Lebon, p. 170 ; RJF 10/03, n° 1147, chron. L. Olléon, p. 751 ; BDCF 10/03, n° 130, concl. S. Austray.

23 Cass. crim., 3 mai 2018, n° 17-81.594.

24 Cass. com., 12 oct. 2010, n° 09-70.590.

25 Cass. com., 31 mars 2009, n° 07-20.219.

26 CE, 17 déc. 2003, n° 241920 : Lebon T. Le Conseil d'État accepte néanmoins de contrôler cette question du centre des intérêts vitaux lorsque le moyen lui est présenté sous l'angle d'une erreur de droit ou d'une erreur de qualification juridique (CE, 17 mars 2016, n° 383335 : Lebon T. pour l'application de la convention franco-russe du 26 novembre 1996).

27 CE, 10 nov. 1993, n° 116355, Granat.

28 CE, 31 mars 2017, n° 389573 pour l'application des articles 2 et 4 de la convention entre la France et le Luxembourg du 1^{er} avril 1958.

29 CE, 26 sept. 2012, n° 346556, Tedesco : Rec. Lebon, p. 341.

30 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux : Rec. Lebon, p. 72 ; RJF 6/10 n° 588 ; BDCF 6/10, n° 66, concl. N. Escaut.

31 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

32 CE, 20 juin 2003, Sté Interhome AG, préc. Dans cet arrêt, le Conseil d'État retient la qualification d'erreur de droit pour une censure que la Cour de cassation aurait probablement prononcée sur le terrain du défaut de base légale, vice de forme révélateur d'une erreur de droit. V. aussi CE, 4 juin 2019, n° 415959, Min. c/ Zacharias, concl. R. Victor : FI 3-2019, n° 3, § 11 et n° 6, § 15, cassation pour n'avoir pas recherché si le contribuable était résident français au sens de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 ; cet arrêt mérite l'attention dans la mesure où le juge de cassation fait directement référence aux pièces de fond, négligées par les juges d'appel, qui caractérisaient la résidence fiscale française.

33 CE, 21 oct. 2016, n° 392997 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959.

34 La dénaturation de l'écrit devant la Cour de cassation est une création jurisprudentielle (arrêt Veuve Foucauld et Coulombe c. Pringault, Civ., 15 avr. 1872 : H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette, Les Grands Arrêts de la jurisprudence civile, t. 2 : D., 12^e éd., 2008, n° 161, p. 156).

35 CE, 20 déc. 2017, n° 398528. - V. aussi CE, 21 nov. 2016, n° 383815 pour la dénaturation de pièces.

36 CE, 26 janv. 2018, n° 408561 : Lebon T.

V. Erreur de droit et qualification juridique

6. Qu'il s'agisse du Conseil d'État ou de la Cour de cassation, l'« erreur de droit » au Palais Royal, dénommée « violation de la loi » Quai de l'Horloge, constitue sans nul doute le premier et le plus noble des moyens de cassation en matière de conventions internationales. Fausse application, fausse interprétation ou refus d'application, l'erreur de droit doit être privilégiée parmi tous les moyens ; c'est elle qui est le plus en harmonie avec la mission des juridictions suprêmes³⁷. Le moyen de droit présenté doit être clair et ne pas mélanger les cas d'ouverture, au risque d'être déclaré irrecevable³⁸.

Le juge de cassation exerce tout d'abord un **contrôle sur le champ d'application des conventions**. Cet exercice se fait parfois au regard de concepts de droit interne. A ainsi été déclaré hors du champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} octobre 1958 le prélèvement exceptionnel mis à la charge des organismes d'assurance et assimilés par la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 dans la mesure où ledit prélèvement était assimilable au droit de timbre et d'enregistrement, et non à l'impôt sur les sociétés ou à une imposition analogue³⁹. Il en a été de même pour la taxe professionnelle pour la convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975⁴⁰. Les qualifications juridiques contrôlées sont nombreuses : qualité de résident⁴¹, domicile fiscal⁴², bien immobilier⁴³, revenus donnant lieu à crédit d'impôt⁴⁴, conditions d'assimilation aux sociétés de droit français⁴⁵, revenu immobilier⁴⁶, clauses de non-discrimination⁴⁷, notion

de personne⁴⁸, bénéfices imposables en France⁴⁹, taux effectif⁵⁰, établissement stable⁵¹, siège de direction⁵², revenus provenant de biens immobiliers⁵³, lien de dépendance entre des sociétés⁵⁴, plus-values latentes⁵⁵, imposition de l'activité rémunérée par l'attribution d'options⁵⁶, revenus d'origine indéterminée⁵⁷, etc. Les discussions à cet égard devant le juge de cassation sont souvent aux confins de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique. Il peut arriver que dans le contrôle du champ d'application de la convention, le juge de cassation ne soit confronté à aucune difficulté d'interprétation⁵⁸. Tel est notamment le cas en ce qui concerne les impositions visées : le juge de cassation écarte fréquemment les moyens tirés de dispositions conventionnelles qui ne visent pas précisément l'impôt litigieux⁵⁹. L'office du juge de cassation peut aussi être centré sur la combinaison entre le droit interne et les dispositions conventionnelles⁶⁰.

Mais dans le contrôle de l'erreur de droit par le juge de cassation, l'**interprétation des conventions** tient une place centrale. Le Conseil d'État rappelle aux juges du fond que cette mission d'interprétation des conventions vise à « *les comprendre conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but* »⁶¹. L'interprétation du juge de cassation peut être littérale⁶². Si les termes conventionnels ne sont pas suffisamment définis, le Conseil d'État attache peu de crédit aux travaux préparatoires mais peut être conduit selon les conventions en cause à se fonder sur l'intention des États contractants⁶³ ou sur la législation de chaque État à moins que le contexte n'exige une interprétation différente⁶⁴, ou encore à retenir la signification que leur attribue la loi fiscale française⁶⁵, dans des

37 Le Conseil d'État utilise parfois l'expression « *a méconnu la portée des stipulations de la convention fiscale* » plutôt que le terme « *erreur de droit* », notamment lorsqu'il se fonde sur une approche téléologique du texte (CE, 20 oct. 2000, n° 182165, SA New Building Promotion : Rec. Lebon, p. 447, sur la notion d'établissement stable selon la convention franco-suisse du 9 septembre 1966).

38 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044, préc.

39 Cass. com., 3 avr. 2012, n° 11-11.161.

40 CE, 30 mars 2016, n° 375169, SA Nortel Networks.

41 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136 sur la convention franco-égyptienne du 19 juin 1980. - CE, 20 mai 2016, Sté Easyvista : Lebon T., p. 704. - CE, 27 juill. 2016, n° 394518 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959. - CE, 29 mars 2019, n° 392317 sur la convention franco-belge du 10 mars 1964.

42 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136. - Cass. com., 26 avr. 2017, n° 15-27.364.

43 CE, 27 mai 2002, n° 125959, Sté Superseal Corporation : Rec. Lebon, p. 184. - Cass. com., 19 janv. 2010, n° 08-20.936 pour l'application de la convention franco-saoudienne du 18 février 1982.

44 Cass. civ. 2°, 10 mars 2016, n° 13-15.404.

45 Cass. com., 23 févr. 1989 : Bull. civ. IV, n° 73, p. 47. - Cass. com., 20 juin 1989, n° 87-19.186. - V. aussi Cass. com., 19 févr. 1991, n° 88-18.655.

46 CE, 4 oct. 2013, n° 351065, Clive-Worms : Lebon T., p. 531 ; RJF 2014 n° 29 ; BDCF 6/2014, concl. E. Cortot-Boucher, pour des produits résultant d'opérations d'emprunt et de swap.

47 CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Min. c/ Benmiloud : Rec. Lebon, p. 519 ; RJF 2/97 n° 158, concl. G. Bachelier p. 74. - CE, 15 déc. 2004, n° 257337, Min. c/ Société de promotion écologique : Rec. Lebon, p. 462. - CE, 15 mai 2006, n° 275609, Heaton : Lebon T., p. 806. - CE, 5 juill. 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes : Rec. Lebon, p. 243, sur la prééminence de la convention fiscale franco-grecque du 21 août 1963 en matière de non-discrimination. - CE, 24 janv. 2011, n° 316457.

48 CE, 6 mai 1996, n° 154217, SA Quartz d'Alsace : Rec. Lebon, p. 155.

49 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Sté Kingroup : Rec. Lebon, p. 133.

50 CE, 30 mars 2005, n° 244173, Pouffary : Rec. Lebon, p. 130.

51 CE, 21 nov. 2007, n° 295356, Ville de Nîmes : Lebon T., p. 777. - CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Ltd : Rec. Lebon, p. 88 ; RJF 6/10 n° 568.

52 CE, 16 avr. 2012, n° 323592, Paupardin : Lebon T., p. 674. - CE, 7 mars 2016, n° 371435, Compagnie internationale des wagons-lits et du tourisme : Lebon T., p. 704.

53 CE, 7 déc. 2018, n° 409229, Société Générale, concl. V. Daumas : FI 1-2019, n° 7.2.1.

54 CE, 15 avr. 2016, n° 372097, Sté LSVD : Lebon T., p. 137.

55 CE, 23 juin 2016, n° 378008, Picart.

56 CE, 18 oct. 2017, n° 408763, Rapp : Lebon T., p. 539.

57 CE, 22 juin 2017, n° 391379.

58 CE, 5 mars 2018, n° 400329. - CE, 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher : FI 2-2019, n° 6, § 3.

59 Pour la cotisation foncière des entreprises qui ne figure pas au nombre des seules impositions visées par la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, v. CE, 21 avr. 2017, n° 400297, SNC Ultramarine 1101 : Lebon T.

60 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux, préc.

61 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, LHV, préc. - CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté Staff and Line : Lebon T. - CE, 9 mai 2019, n° 422046, Sté Chemkostav, concl. K. Ciavaldini : FI 3-2019, n° 3, § 17.

62 CE, 2 nov. 2011, n° 340438 : Lebon T., p. 860.

63 CE, 9 mai 2019, n° 422046, préc.

64 CE, 27 juill. 2001, n° 215124, SA Golay Buchel France : Lebon T., p. 897.

65 Par ex. sur la typologie des sociétés visées par les conventions, v. CE, 24 nov. 2014, n° 363556 et CE, 8 nov. 2019, n° 430543, Min. c/ Sté Masterfoods Holding SAS.

conditions pouvant d'ailleurs conduire à une cassation sur le terrain de la méconnaissance de la convention⁶⁶. L'intention des États contractants est présumée en matière d'abus de droit lorsqu'elle ne peut être regardée comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer les stipulations de la convention à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de substance économique⁶⁷. Les juges du fond peuvent commettre une erreur de droit en interprétant faussement la convention. Le juge de cassation possède à cet égard une plénitude de juridiction, notamment depuis l'abandon - au nom de l'indépendance de la justice, du procès équitable et de l'égalité des armes - de la théorie des renvois préjudiciels obligatoires et liants au ministre des affaires étrangères en matière d'interprétation des accords internationaux⁶⁸. Dans l'exercice de cette mission d'interprétation, qui s'articule avec un contrôle de cohérence de la doctrine administrative⁶⁹, le juge de cassation met parfois en œuvre une approche téléologique⁷⁰ ; il peut aussi être conduit à intégrer les principes de la convention de Vienne sur le droit des Traités du 23 mai 1969 et les commentaires du Comité fiscal de l'OCDE, à la condition que lesdits commentaires ne soient pas postérieurs aux stipulations en cause⁷¹.

L'erreur de droit commise par une juridiction d'appel qui a cru devoir à tort appliquer les stipulations d'une convention fiscale peut conduire à une cassation totale. Il en a été ainsi s'agissant d'un arrêt qui avait à tort appliqué la clause-balai de la convention conclue entre la France et la Norvège aux revenus de l'associé non résident d'une société de personnes au prorata de sa participation en capital, alors que cette convention ne s'appliquait qu'aux revenus réalisés en propre par cette société⁷². C'est encore l'erreur de droit qui a récemment été privilégiée par le Conseil d'État pour prononcer une cassation en matière de crédits d'impôt résultant de retenues à la source sur des intérêts de prêts consentis par le groupe BNP Paribas à des succursales situées en Chine, aux Philippines, en Inde, à

Singapour et en Thaïlande⁷³. Tout le débat contentieux portait sur l'interprétation des termes « *intérêts provenant d'un État contractant* » et « *débiteur des intérêts* » figurant dans ces cinq conventions, rédigées en des termes inspirés de l'article 11 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour censurer la lecture de la Cour administrative d'appel de Versailles, le Conseil d'État s'est placé sur le terrain de l'erreur de droit, alors que la qualification juridique, contrôlée en cassation, était aussi envisageable⁷⁴. Mais le moyen avait été présenté sous cet angle, et la censure prononcée sur ce fondement avait une portée sans doute plus forte, alors surtout que le rapporteur public avait proposé de retenir une approche strictement juridique et non économique du concept de débiteur. C'est sans aucun doute la convention elle-même qui est visée par le moyen d'erreur de droit ou de violation de la loi. Mais les échanges de lettres entre les États, notamment dans un but interprétatif de la convention, peuvent aussi servir de fondement à une cassation⁷⁵. Le juge de cassation peut aussi être conduit à combiner droit conventionnel et droit interne ; dans cette hypothèse, c'est la hiérarchie des normes et la primauté de la convention sur la loi française interne qui déterminent systématiquement la solution devant le juge de cassation⁷⁶. Il est même arrivé dans une telle situation à la Cour de cassation de casser solennellement un arrêt sous le visa de l'article 55 de la Constitution⁷⁷. Cette primauté des conventions internationales a encore été récemment rappelée par l'assemblée plénière de la Cour de cassation pour l'application de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 en matière d'actions et parts sociales de sociétés immobilières⁷⁸.

L'erreur de droit aboutit le plus souvent à une cassation totale et à un renvoi, sauf règlement de l'affaire au fond par le Conseil d'État⁷⁹ ; elle peut aussi conduire à un rejet du pourvoi si le juge de cassation procède à une **substitution de motifs**. C'est ainsi que par une décision assez remarquable, intervenue en matière d'établissement stable et de plus-value immobilière, le Conseil d'État a censuré une fausse application de l'article 15-1 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en procédant ensuite à une substitution de motifs fondé sur l'article 7-8 de la même convention, dans des conditions qui ont conduit à un rejet du pourvoi et, par voie de conséquence,

66 CE, 10 juill. 2019, n° 425148, Min. c/ Libre, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 2, § 9, sur la notion de « *produits [...] de toutes autres créances* » prévue par l'article 16 de la convention franco-belge du 10 mars 1964.

67 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet et a. : Rec. Lebon, p. 321 ; RJF 1/18 n° 70. – V. aussi, pour un montage artificiel échappant au bénéfice de la convention entre la France et le Luxembourg du 1^{er} avril 1958, CE, 23 nov. 2016, n° 383838, Eurotrade Juice : Lebon T.

68 CE, 29 juin 1990, n° 78519, Assoc. GISTI : Rec. Lebon, p. 171, concl. R. Abraham. – Pour la Cour de cassation : Cass. civ. 1^{re}, 19 déc. 1995, n° 93-20.424 ; Cass. crim., 11 févr. 2004 : Bull. crim. n° 37 ; Cass. crim., 15 janv. 2014 : Bull. crim. 2014, n° 11 ; Cour de cassation, étude annuelle 2017, Le juge et la mondialisation, p. 64 et s.

69 CE, 26 juill. 2006, n° 284930, Sté Natexis Banques Populaires : Lebon T., p. 805. Rien ne s'opposerait néanmoins à une consultation non liante par le juge de cassation du ministre compétent, notamment sous la forme d'observations soumises au débat contradictoire (v. en ce sens CE, 17 févr. 1999, n° 182302).

70 CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 368935, Min. c/ Sté Lufthansa AG : Rec. Lebon, p. 348.

71 CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : Rec. Lebon, p. 527 ; RJF 3/04 n° 238. – CE, 21 juill. 2017, n° 392908, Sté Thermo Electron Holdings : Lebon T., p. 539, configuration particulière dans laquelle la caractérisation d'un abus de droit dépend de l'interprétation d'une convention fiscale internationale.

72 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest : Rec. Lebon, p. 342 ; RJF 2011 n° 1063 ; BDCF 10/11 n° 117, concl. L. Olléon. – CE, 13 févr. 2013, n° 342085, Barlow : Lebon T., p. 533.

73 CE, 10 juill. 2019, n° 418108, Sté BNP Paribas, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 5, § 18.

74 L'erreur de qualification juridique est parfois expressément retenue : en matière d'erreur du contribuable sur l'étendue des obligations fiscales vis-à-vis de la France, v. CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Limited, concl. E. Crépey : FI 1-2019, n° 3.2.1 et n° 3, § 1.

75 Cass. com., 9 oct. 2012, n° 11-22.023 : Bull. civ. IV, n° 180, p. 204, à propos de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950.

76 Cass. com., 15 mai 1990, n° 88-14.293, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

77 Cass., ass. plén., 21 déc. 1990 : Bull. AP. n° 12, p. 23 sur la même convention franco-suisse. – Cass. com., 5 oct. 1999, n° 97-13.122, à propos de la convention franco-panaméenne du 10 juillet 1953.

78 Cass., ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

79 Pour l'hypothèse d'un règlement au fond comportant, après cassation pour dénaturation de la portée d'un contrat, une interprétation de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, v. CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Min. c/ Bank of Scotland : Rec. Lebon, p. 578.

à une confirmation du redressement⁸⁰.

Toujours dans le cadre de sa mission régulatrice, le juge de cassation assure la conciliation entre le caractère secret des **échanges de renseignements** entre États contractants et la procédure contentieuse contradictoire⁸¹ ; il vérifie également les bonnes conditions d'application du **régime de la preuve** pour l'application des conventions fiscales⁸² et l'**application dans le temps** de ces conventions, en particulier au regard de la commune intention des États contractants⁸³. Il veille aussi à une **mise en œuvre « équilibrée » des conventions** fiscales internationales : ainsi, une convention fiscale internationale qui prive la France de son pouvoir d'imposer un gain susceptible d'être réalisé lors de la cession de titres de participation dans une filiale fait obstacle à ce qu'une moins-value relative à une telle cession soit prise en compte pour déterminer le montant net des plus-values ou moins-values de même nature entrant dans l'assiette de l'impôt en France ; il en résulte qu'une provision anticipant une telle moins-value ne peut être prise en compte pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû⁸⁴.

80 CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus AG : Rec. Lebon, p. 43. – V. aussi pour une substitution de motifs après censure d'une erreur de droit dans l'interprétation de conventions fiscales internationales : CE, 27 juin 2016, Faurecia : Lebon T., p. 704. – V. égal. CE, 20 sept. 2017, n° 392231 : Lebon T., p. 538.

81 CE, 4 juin 2008, n° 301776, Sté Sparflex : Lebon T., p. 665. – CE, 26 janv. 2011, n° 311808, Weissenburger : Rec. Lebon, p. 18.

82 CE, 13 oct. 1999, n° 191191, Min. c/ SA Diebold Courtage : Rec. Lebon, p. 307 sur le régime de la preuve objective. – CE, sect., 5 oct. 2007, n° 292388, Mori-Bodin : Rec. Lebon, p. 414 sur la preuve de la résidence habituelle à Monaco.

83 CE, 17 sept. 2010, n° 312725, SA Trans World Finances : Rec. Lebon, p. 348. – V. aussi pour une double substitution de motifs par des motifs de pur droit, CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

84 CE, 12 juin 2013, n° 351702, BNP Paribas : Rec. Lebon, p. 155.

Conclusion

7. Les conventions fiscales internationales ne sont pas seulement l'affaire de la France puissance souveraine et des États avec lesquels elle contracte. Elles sont aussi du ressort des juridictions suprêmes françaises, en particulier en ce qui concerne leur interprétation et leur articulation avec le droit national. Dans ce domaine comme dans d'autres, à travers une jurisprudence complexe et abondante, la technique de cassation a fait la preuve de son efficacité et de son adéquation avec la mission unificatrice du Conseil d'État et de la Cour de cassation. Sans nul doute, le couple conventions fiscales internationales-cassation a encore un bel avenir devant lui, pour le bien des États contractants et la sécurité juridique des contribuables transnationaux.

F.-H. BRIARD ■



AVOCAT AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION



**Le cabinet Briard est titulaire d'un office d'avocat
au Conseil d'État et à la Cour de cassation.**

Il est composé d'un associé et de plusieurs équipes
d'avocats spécialisés dans différentes disciplines,
toutes ordonnées à l'exercice du contrôle de cassation
en matière civile, pénale et administrative.



**9-11 avenue Franklin Roosevelt,
75008 Paris**

Tél : 01 44 09 04 58

www.cabinet-briard.com

