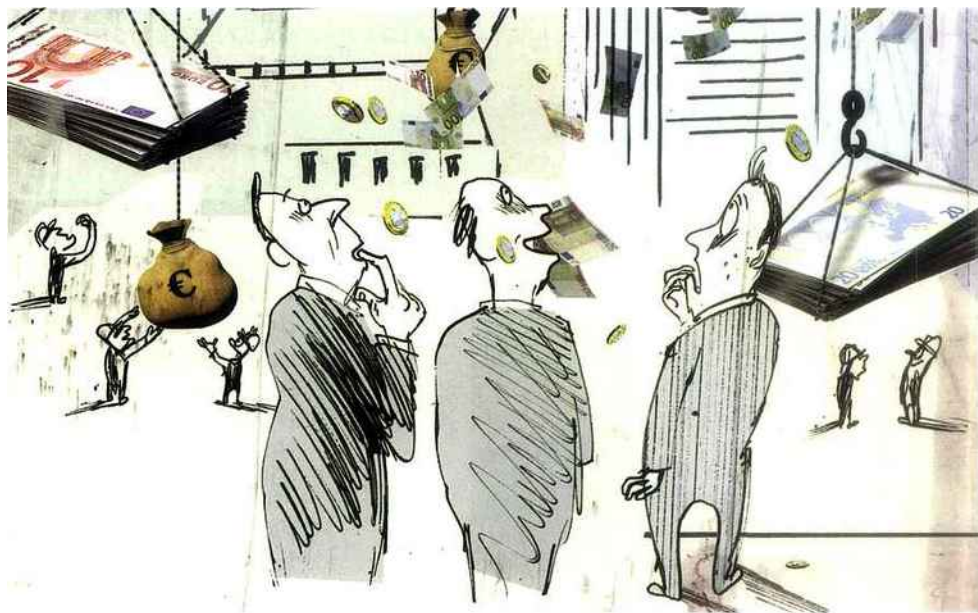


ACTUALITÉ ÉCLAIRAGE



2014 : UNE NOUVELLE DONNE POUR LE CONSEIL FISCAL ?

Comment les professionnels du droit fiscal envisagent-ils leur pratique au regard des évolutions réglementaires et législatives ? Le point sur les évolutions de leur pratique professionnelle tant au regard de leurs relations avec l'administration fiscale que de celles avec leurs clients.

2013 a généré un certain nombre d'inquiétudes au sein des rangs des fiscalistes de la place. Textes coercitifs, pénalisation accrue du droit fiscal, climat de chasse aux sorcières relevé par certains lors des débats parlementaires où les conseils fiscaux se sont vu accusés d'être les alliés naturels des fraudeurs. Dans ce climat délétère, la prise de position du Conseil Constitutionnel sur la loi de finances pour 2014, unanimement saluée, a rasséréiné les professionnels du conseil fiscal. En effet, les Sages ont annulé plusieurs dispositions du projet de loi de finances pour 2014,

dont deux textes qui inquiétaient tout particulièrement les fiscalistes : l'article 100 modifiant la définition de l'abus de droit et l'article 96 instituant une obligation de déclaration à l'administration des « schémas d'optimisation fiscale » par toute personne les commercialisant, les élaborant ou les mettant en œuvre (Cons const., 29 déc 2013, n° 2013-685 DC). « En tant que conseils, nous étions très inquiets à la lecture de ces deux textes qui réduisaient singulièrement notre marge de manœuvre et modifiaient durablement l'exercice de notre profession. La décision du Conseil constitutionnel constitue un signal très positif », résume Sophie Gonsard, spécialiste stratégie patrimoniale au sein d'[Althemis](#) réseau notarial. Concernant l'obligation de déclaration de schémas, le Conseil a relevé que ces dispositions retenaient une définition trop générale et imprécise, alors qu'elles apportaient des restrictions à la liberté d'entreprendre et étaient lourdement sanctionnées. « Ce rappel de la liberté d'entreprendre pour ceux qui exercent le conseil juridique et fiscal est fondamental », commente Olivier de Saint-Chaffray, associé du cabinet d'avocats CMS Bureau Francis Lefebvre. « À la lecture de cette décision, on a le sentiment d'une véritable sanctuarisation de la pratique du conseil fiscal », complète Thomas Laumière, avocat du cabinet d'avocats CMS Bureau Francis

Lefebvre. Seul bémol, certains professionnels craignent que le législateur ne tente, en force, de revenir sur ce texte. On a vu, que ce soit pour les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) pour les biens et droits immobiliers situés en Corse, ou pour le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune, que les parlementaires n'hésitaient pas à revoter des mesures censurées par le Conseil constitutionnel les années précédentes : « une pratique dénoncée récemment par le président du Conseil constitutionnel, Jean-Louis Debré. Sa critique du travail législatif a été objective. Le Parlement tente ces derniers temps de revenir sur l'autorité de la chose jugée », explique Olivier de Saint-Chaffray.

La notion d'optimisation fiscale protégée ?

L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF) permet à l'administration d'écarter pour l'établissement de l'impôt, les actes ayant un caractère fictif ou ayant pour motif exclusif celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales. Outre le rétablissement de l'impôt dû et le paiement d'intérêts de retard, un tel abus est lourdement sanctionné, la majoration étant égale à 80 % des impôts dus. Lors du vote du collectif budgétaire, le législateur a modifié ce texte afin qu'il soit désormais applicable à toutes les opérations où l'objectif du contribuable apparaît principalement fiscal et non plus exclusivement fiscal, comme c'était le cas jusqu'alors. « Cette nouvelle définition sanctionnait la notion même d'optimisation fiscale. Or le contribuable a toujours eu deux voies, la possibilité de choisir la moins onéreuse d'un point de vue fiscal », signale Laurent Moury, associé du cabinet d'avocats Arago. Cette réécriture, très critiquée par les professionnels du droit fiscal, a été retoquée par le Conseil constitutionnel qui a relevé que, compte tenu des conséquences lourdes attachées à la procédure d'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait retenir une définition aussi large à moins de porter atteinte au principe de légalité des peines.

Insécurité juridique grandissante

Au-delà de ces bonnes nouvelles, nombre de professionnels continuent à manifester leurs inquiétudes face aux évolutions de leur univers de travail. « Nos clients sont très sensibles au climat d'instabilité juridique et réglementaire actuel. Or ce climat détruit la confiance qu'ils peuvent avoir envers la norme fiscale et envers ceux qui la font appliquer », précise Pauline Soulas, ingénieur patrimonial, à la banque Neufilze OBC. À cet égard, les aléas des règles relatives aux produits latents sur les contrats d'assurance-vie et de capitalisation investis en euros sont significatifs. Le législateur a tenté d'inclure ces produits dans le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune (ISF) 2013, ce qui repoussait mécaniquement la limite des 75 %

d'imposition maximale. Le Conseil constitutionnel a censuré cette mesure au motif qu'il ne s'agissait pas de revenus perçus par le contribuable. « L'administration ne s'est pas démontée et a publié une instruction incluant ces produits dans le calcul du plafonnement ISF à quelques jours du dépôt des déclarations ISF à la mi-juin 2013. Les contribuables l'ont vécu comme un coup bas. La plupart avaient déjà déposé leurs déclarations d'ISF », explique la fiscaliste (BOI-PAT-ISF-40-60-20130614). Le Conseil d'État, saisi d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de cette instruction, a annulé ladite instruction et ouvert un droit de réclamation aux contribuables concernés (CE, 20 déc. 2013, n°s 371157, 372625 et 372675). « Lors du vote du collectif budgétaire, le législateur a à nouveau fait voter un texte similaire, texte annulé à son tour par le Conseil constitutionnel. Pour le contribuable, on est dans une situation d'insécurité juridique maximale », estime Pauline Soulas.

L'heure est à la pédagogie

Conséquence de cette inflation des textes, les professionnels du conseil fiscal voient augmenter massivement le temps passé à décrypter et expliquer la norme à leurs clients. « Le temps passé au conseil fiscal pur se réduit significativement. En réalité, on est dans la réactivité. Il faut faire preuve de souplesse, savoir s'adapter, ne pas mettre en œuvre de schémas qui s'avèreront trop compliqués à défaire le cas échéant », précise Pauline Soulas. La plupart des praticiens soulignent le climat d'urgence dans lequel ils doivent désormais travailler. « Nous surveillons chaque jour les débats parlementaires comme du lait sur le feu, témoigne Pauline Soulas. Désormais, pour éviter les effets d'aubaine, il n'est pas rare que la date d'effet d'un texte corresponde au jour de son annonce. Il nous faut être en permanence sur le qui-vive ». Un sentiment partagé. « Nous passons de plus en plus de temps à anticiper ce que le législateur va pouvoir voter. Autrefois, pour les opérations de fin d'année, nous nous basions sur les débats parlementaires pour anticiper le texte à venir, maintenant nous nous basions sur de simples annonces ministérielles », explique Thomas Laumière. Le métier même de conseil fiscal évolue. Olivier de Saint-Chaffray et Thomas Laumière soulignent ainsi le rôle de « passeur » désormais assumé par l'avocat fiscaliste. « Nous faisons preuve de pédagogie, expliquons les risques mais également les raisons d'être d'une loi. Au-delà de notre rôle technique, notre rôle se fait psychologique, nous adoucissons les angles, appelons à la responsabilisation », explique l'associé. « Sans l'action des avocats fiscalistes, il n'y aurait sans doute pas eu autant de régularisations », estime quant à lui Thomas Laumière. Ce rôle de pédagogue peut en heurter certains. « Mon rôle consiste à dire le droit, exposer les risques. Si j'influence le client dans un sens ou dans



« Le temps passé au conseil fiscal pur se réduit significativement »

PAULINE SOULAS,
INGÉNIEUR
PATRIMONIAL

un autre, j'outrepasse mon rôle », explique Amélie Lièvre-Gravereaux, associée du cabinet d'avocats Arago. « Pour certains de mes confrères, l'évolution de notre métier le vide de son sens. Le rôle d'un avocat est-il de faire des régularisations de comptes bancaires à l'étranger pour satisfaire les exigences de l'administration et remplir les caisses de Bercy ?, interroge Laurent Moury. Rien n'est moins sûr ».

Quelle marge de manœuvre pour le conseil fiscal ?

À l'aune des objectifs de lutte contre la fraude fiscale que le législateur s'est fixés, le durcissement des textes fiscaux est patent. « Les moyens d'exception ont été multipliés, au nom de la lutte contre la fraude fiscale voire de la fraude aggravée. Mais la définition de ces concepts mêmes reste très floue. L'utilisation d'un compte à l'étranger, y compris un compte déclaré, y compris un compte ouvert dans une banque européenne, est susceptible de caractériser une fraude aggravée », s'indigne Delphine Ravon, avocat fiscaliste et une des spécialistes des perquisitions fiscales. « Lorsque le législateur vote des dispositifs destinés à lutter contre la fraude fiscale, il ne la définit pas. En revanche, il chiffre très précisément à l'avance le montant des produits qu'il compte percevoir grâce à ces outils. On peut s'étonner de ce degré de précision combiné à ce flou artistique », commente Laurent Moury. Dans quelle mesure la pratique des professionnels est-elle affectée par ces textes ? « Pour moi, on est passé à l'ère de la prohibition », commente Laurent Moury qui souligne « un climat de peur permanent ». Même sentiment pour Delphine Ravon qui parle d'un « climat de terreur fiscale ». Doit-on en conclure que malgré l'appui salutaire du Conseil constitutionnel, il est de plus en plus difficile de pratiquer le conseil fiscal ? « En réalité, nos clients s'inquiètent bien moins de la charge d'impôts qu'ils auront à payer que de la visibilité qu'ils peuvent avoir sur celle-ci et de la possibilité qu'ils ont ou non de mettre en place une stratégie », précise Pauline Soulas. La marge de manœuvre du praticien s'est-elle réduite ? Laurent Moury répond affirmativement à cette interrogation. « La notion même d'optimisation devient suspecte. Il faut désormais en justifier ». Pourtant, les clients ne sont pas forcément conscients de ce risque. « Pour le client patrimonial d'une étude notariale, l'idée qu'une optimisation de bon aloi, je parlerais presque d'une optimisation "de bon père de famille" puisse tomber sous les fourches caudines de l'abus de droit, est inimaginable, explique Sophie Gonsard. Ces clients s'estiment tout à fait raisonnables en cherchant, de manière légale, à utiliser au mieux les textes fiscaux. Et nous pensons pouvoir encore les accompagner sereine-



« Sans l'action des avocats fiscalistes, il n'y aurait sans doute pas eu autant de régularisations »

THOMAS LAUMIÈRE,
AVOCAT

ment ». « Même si la marge de manœuvre est plus étroite, c'est notre métier d'interpréter, de trouver de nouvelles voies dans un environnement mouvant », conclut Olivier de Saint-Chaffray.

Un climat qui se durcit ?

Autre modification notable : une intensification des contrôles fiscaux. « Indéniablement, pour prendre ne serait-ce que l'exemple de l'abus de droit, l'administration y recourt plus fréquemment,

précise Sophie Gonsard. En cas de donation préalable à une cession, c'est-à-dire de donation en vue d'enrichir le donataire, mais effectuée selon un calendrier favorable au contribuable, nous avertissons désormais nos clients que le risque de contrôle fiscal est très élevé, d'où la nécessité de renforcer la sécurisation du schéma sur la durée. Même si le contrôle n'aboutit pas, c'est une période d'angoisse pour nos clients ». Les professionnels soulignent également un recours plus fréquent aux pénalités. « L'administration, par rapport à une erreur d'évaluation, se montre moins bienveillante et n'hésite pas à sanctionner le contribuable pour mauvaise foi », commente

Sophie Gonsard. « Dans certains cas, l'administration va trop loin, j'ai un dossier avec une vieille dame de 85 ans attrait devant la commission des infractions fiscales pour une sous-évaluation successorale », ajoute Amélie Lièvre-Gravereaux. Certains conseils soulignent également un net durcissement des relations avec l'administration fiscale. C'est d'ailleurs une des conclusions de l'enquête menée en octobre dernier, par le Medef et le cabinet d'avocats Arsène Taxand sur le contrôle fiscal.

L'enquête du Medef

Pour Frédéric Donnedieu de Vabres, managing partner du cabinet Arsène Taxand, « au moment où l'administration lance son initiative de la relation de confiance, l'étude que nous avons menée avec le Medef rend objectif le constat que, nous, praticiens de la fiscalité, faisons quotidiennement sur le terrain aux contacts de nos clients : le dialogue avec l'administration a tendance à être de plus en plus frustrant, voire à se durcir ». Les témoignages des dirigeants d'entreprise dénoncent une culture de chiffre et s'inquiètent de ce qu'ils identifient comme des préjugés négatifs entretenus par les vérificateurs à leur égard : « le chef d'entreprise est perçu, par l'administration, comme a priori un délinquant fiscal en puissance », souligne le dirigeant



Delphine Ravon,
avocate

d'une entreprise située dans les Yvelines, avec un chiffre d'affaires situé entre 5 M€ et 50 M€. Un autre dirigeant installé dans les Hauts de Seine, avec un chiffre d'affaires de plus de 2 000 M€ évoque une « application systématique des pénalités sou-

vent disproportionnées, abusives et détournées de l'esprit des textes les prévoyant ». « L'administration fiscale a conscience de son pouvoir quasi absolu, et le fait savoir indirectement, n'entendant pas les arguments fournis par l'entreprise », souligne un chef d'entreprise installé dans le Loiret, avec un chiffre d'affaires situé entre 5 M€ et 50 M€. « Je n'ai pas ce sentiment, nuance Olivier de Saint-Chaffray. Certes, les règles se durcissent, en conséquence, les contrôles se font plus draconiens, les équipes se sont professionnalisées et sont plus efficaces mais l'administration travaille en conscience et essaye de comprendre les problématiques de ses interlocuteurs », résume l'avocat qui se félicite de travailler en bonne intelligence avec l'administration fiscale.

Une pénalisation du droit fiscal ?

Autre motif d'inquiétude, l'influence grandissante du droit pénal au sein de la matière fiscale. « On assiste à une véritable pénalisation du droit fiscal », s'alarme Amélie Lièvre-Gravereaux. Un sentiment avéré au regard des très nombreuses formations et conférences sur ce thème dispensées ces derniers temps aux professionnels du droit. Pour n'en mentionner que quelques-unes, citons ainsi la conférence de l'Institut des avocats conseils fiscaux du 17 janvier dernier « La pénalisation du droit fiscal : arrêt sur

image après la loi du 6 décembre 2013 », ou encore celle organisée par le barreau de Paris, le 18 décembre dernier, sur la pénalisation du droit fiscal. Et les professionnels du droit ne sont pas épargnés

par ce vent de rigueur. « Les perquisitions se multiplient au sein de cabinets d'avocats », témoigne Amélie Lièvre-Gravereaux. Ces perquisitions, rappelons-le, peuvent être menées sur deux fondements, tout d'abord sur celui de l'article L. 16 B du LPF (perquisitions dites fiscales) ou encore sur celui de l'article 56-1 du Code de procédure pénale (perquisitions dites pénales). « À ma connaissance, le nombre de fois où le premier texte a été utilisé à l'encontre de confrères parisiens au cours des sept dernières années se compte sur les doigts d'une seule main ; en revanche, deux à trois perquisitions pénales sont réalisées chaque mois dans des cabinets parisiens alors même que les avocats ainsi perquisitionnés ne sont pas ultérieurement mis en examen », explique Delphine Ravon. « La perquisition pénale en cabinets d'avocats est en fait utilisée pour collecter de l'information, procédé fermement condamné en 2008 par la Cour européenne des droits de l'Homme dans son arrêt André s'agissant des perquisitions fiscales », conclut la fiscaliste.



« Dirigeants, avocats fiscalistes, sans doute incarnons-nous des boucs émissaires faciles, mais nous sommes au-dessus de ça »

**OLIVIER DE SAINT-CHAFFRAY,
AVOCAT ASSOCIÉ**

Frédérique Laquerrière