

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 22 septembre 2021

Cassation

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 632 F-D

Pourvoi n° M 19-10.827

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 22 SEPTEMBRE 2021

M. [Q] [M], domicilié [Adresse 2], a formé le pourvoi n° M 19-10.827 contre l'arrêt rendu le 19 novembre 2018 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant au responsable du pôle de recouvrement spécialisé parisien 2, domicilié [Adresse 1], défenderesse à la cassation.

Le demandeur invoque, à l'appui de son pourvoi, les trois moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Lion, conseiller référendaire, les observations de la SCP Piwnica et Molinié, avocat de M. [M], et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 8 juin 2021 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Guérin, conseiller doyen, et Mme Labat, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 19 novembre 2018), l'administration fiscale a adressé à la société Kerry une proposition de rectification portant sur un rappel d'impôt sur les sociétés (IS) et de contribution sociale sur l'IS au titre des exercices 2003 et 2004. Un avis de mise en recouvrement (AMR) a été émis le 23 octobre 2006.
2. Après avoir notifié à la société Kerry, le 21 août 2012, un avis de dégrèvement faisant suite à la décharge totale des impositions supplémentaires mises à sa charge, prononcée par un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 27 avril 2012, l'administration fiscale a formé un pourvoi contre cette décision, que le Conseil d'Etat a annulée par un arrêt du 23 juin 2014, remettant à la charge de la société Kerry l'ensemble des impositions et pénalités contestées.
3. Le responsable du pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 (le comptable public) a ensuite assigné M. [M], dirigeant de la société Kerry au cours des années concernées, devant le président d'un tribunal de grande instance afin qu'il soit déclaré solidairement responsable, avec la société, du paiement des dettes fiscales de cette dernière.

Examen des moyens

Sur le premier moyen, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

4. M. [M] fait grief à l'arrêt de déclarer le comptable public recevable en son action, de le déclarer solidairement tenu, avec la société Kerry, au paiement de la somme de 1 026 881,09 euros et de le condamner à payer cette somme au comptable public, alors « que la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs ; que le dirigeant d'une société dont la responsabilité solidaire est recherchée, est donc recevable à faire apprécier, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, l'existence et le montant de la dette qui lui est opposée ; qu'en refusant d'examiner la question de l'exigibilité du titre exécutoire délivré le 23 octobre 2006, en vertu duquel l'administration a authentifié sa créance à l'égard de la société Kerry, dont M. [M] a été déclaré solidairement responsable, sans renvoyer les parties à saisir la juridiction administrative de cette question préjudicielle et surseoir à statuer, la cour administrative d'appel a violé l'article L. 267 du livre des procédures fiscales. »

Réponse de la Cour

Vu l'article L. 267 du livre des procédures fiscales :

5. Il résulte de ce texte que la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration fiscale, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs.

6. Pour accueillir la demande du comptable public, l'arrêt énonce qu'aux termes de l'article L. 252 du livre des procédures fiscales, le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics, qui sont investis d'un mandat de représentation de l'Etat, et que l'article L. 252 A du même code précise que constituent des titres exécutoires les AMR que l'Etat, ou les collectivités dotées d'un comptable public, délivrent pour le recouvrement des recettes. Il ajoute que, selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, la contestation de l'AMR, ou titre exécutoire, qui constitue le dernier acte de la procédure d'assiette, doit être soumis au juge administratif, juge de l'impôt, et en déduit que la cour d'appel est incompétente pour statuer sur le moyen tiré, par M. [M], de l'inexigibilité de la créance de l'administration fiscale à

l'égard de la société Kerry, du fait de l'absence de titre exécutoire.

7. En statuant ainsi, alors que lorsqu'une dette fiscale relevant de la compétence des juridictions administratives est contestée par le dirigeant, dont la responsabilité solidaire au paiement de celle-ci est recherchée, le juge judiciaire doit, sauf si la contestation n'est pas sérieuse, retenir l'existence d'une question préjudicielle, ordonner le sursis à statuer et renvoyer la question devant le juge de l'impôt, la cour d'appel a violé le texte susvisé.

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 19 novembre 2018, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ;

Remet l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Paris, autrement composée ;

Condamne le responsable du pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, condamne le responsable du pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 à payer à M. [M] la somme de 3 000 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-deux septembre deux mille vingt et un.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Piwnica et Molinié, avocat aux Conseils, pour M. [M].

PREMIER MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré le comptable du Pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 recevable en son action, déclaré M. [M] solidairement tenu, avec la société Kerry de payer audit comptable, la somme de 1 026 881,09 euros en application de l'article L.267 du livre des procédures fiscales, et condamné M. [M] à payer au même comptable ladite somme ;

AUX MOTIFS QUE M. [M] demande d'annuler le jugement déféré, de déclarer l'action de l'administration des impôts irrecevable du fait de l'extinction de la créance. Il fait valoir que l'AMR ayant été annulé par décision du 21 août 2012 et n'ayant pas réémis, le Trésor ne disposait plus d'un titre de créance à l'encontre de la société Kerry ; qu'aux termes de l'article L.252 du livre des procédures fiscales, le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics, qui sont investis d'un mandat de représentation de l'Etat. L'article 252 A du même code précise que constituent des titres exécutoires, les avis de mise en recouvrement que l'Etat ou les collectivités dotées d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes. Il se déduit de ces dispositions que l'appréciation de l'extinction de la créance de l'avis de mise en recouvrement, ou titre exécutoire, relève de la compétence exclusive du comptable des finances publiques. Il sera souligné que selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'avis de mise en recouvrement, ou titre exécutoire, constitue le dernier acte de procédure d'assiette et en tant que tel, doit être soumis au juge administratif, juge de l'impôt. En conséquence, la cour se déclare incompétente pour statuer sur le moyen tiré de l'inexigibilité du titre exécutoire ;

ET AUX MOTIFS QUE M. [M] maintient devant la cour que la créance de l'administration fiscale est prescrite l'administration a émis à l'encontre de la société Kerry le 23 octobre 2006, un avis de mise en recouvrement d'un montant total de 1 100 733 euros. Cet avis de mise en recouvrement, qui représente le titre exécutoire, authentifie la

créance et sa notification constitue le point de départ de l'action. L'avis de mise en recouvrement a fait courir le délai de prescription quadriennal de l'action dirigée contre la société Kerry. Ce délai a été suspendu pendant la durée de la procédure de contestation sur les impositions et majorations. La décision du Conseil d'Etat du 23 juin 2014 a eu pour effet de rétablir les impositions initiales mises à la charge de la société Kerry et par conséquent l'avis de mise en recouvrement du 23 octobre 2006, a repris tous ses effets. L'administration rappelle à bon droit l'autorité de chose jugée attachée à la décision du 23 juin 2014 a eu pour effet de rendre les impositions certaines liquides et exigibles, sans qu'il y ait lieu de procéder à l'émission d'un nouveau titre exécutoire. Il convient de rejeter le moyen.

1°) ALORS QUE la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs ; que le dirigeant d'une société dont la responsabilité solidaire est recherchée, est donc recevable à faire apprécier, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, l'existence et le montant de la dette qui lui est opposée ; qu'en refusant d'examiner la question de l'exigibilité du titre exécutoire délivré le 23 octobre 2006, en vertu duquel l'administration a authentifié sa créance à l'égard de la société Kerry, dont M. [M] a été déclaré solidairement responsable, sans renvoyer les parties à saisir la juridiction administrative de cette question préjudicielle et surseoir à statuer, la cour administrative d'appel a violé l'article L.267 du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS QUE les tribunaux de l'ordre administratif sont exclusivement compétents pour statuer sur les impositions directes tels l'impôt sur les sociétés et la contribution sur cet impôt ; qu'ils sont également exclusivement compétents pour statuer sur les questions relatives à l'exigibilité de ces impôts et la prescription de l'action en recouvrement les concernant ; que par suite, en statuant sur le moyen tiré de l'absence de titre exécutoire relatif aux impositions supplémentaires auxquelles la société Kerry avait été assujettie au titre des années 2003 et 2004 et dont M. [M] a été déclaré solidairement responsable, ainsi que sur la prescription de l'action en recouvrement du comptable, sans renvoyer les parties à saisir la juridiction administrative de ces questions préjudicielles et surseoir à statuer, la cour d'appel a violé les articles L.199, L.281 et L.267 du livre des procédures fiscales ;

3°) ALORS QUE lorsque l'administration prononce le dégrèvement d'une imposition, en exécution d'une décision juridictionnelle exécutoire, tel un arrêt de cour administrative d'appel qui prononce la décharge des impositions auxquelles un contribuable a été assujetti, sa décision a pour effet d'annuler le titre initial fondant le paiement de cette imposition ; qu'en l'espèce, si par arrêt du 22 avril 2012, la cour administrative d'appel de Paris a prononcé la décharge des impositions supplémentaires auxquelles la société Kerry avait été assujettie au titre des années 2003 et 2004, ce qui a eu pour effet de suspendre l'exigibilité de l'avis de mise en recouvrement initial du 23 octobre 2006, l'administration a pris le 21 août 2012 un avis de dégrèvement desdites impositions, ce qui a eu pour effet d'annuler cet avis de mise en recouvrement ; qu'en jugeant que suite à la décision du Conseil d'Etat du 23 juin 2014 qui a remis à la charge de la société Kerry les impositions auxquelles elle avait été précédemment assujettie au titre des années 2003 et 2004, et qui n'a annulé que l'arrêt de la cour administrative d'appel qui avait prononcé la décharge des impositions correspondantes, l'avis de mise en recouvrement initial du 23 octobre 2006 avait repris tous ses effets de sorte que l'administration n'avait pas à émettre un nouvel avis de mise en recouvrement, la cour d'appel a violé l'article L.256 du livre des procédures fiscales ;

4°) ALORS QUE lorsque le redevable de l'impôt obtient le sursis de paiement, l'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur sa réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent ; qu'il résulte des mentions de l'arrêt attaqué que l'administration a émis un avis de mise de recouvrement d'un montant de 1 100 733 euros à l'encontre de la société Kerry, le 23 octobre 2006, lequel constitue le point de départ de l'action en recouvrement de l'administration des impôts ; que le 22 juin 2007, la société Kerry a introduit une réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement ; qu'ayant constitué des garanties, le sursis de paiement lui a été accordé ; que celui-ci n'a suspendu la prescription de l'action en recouvrement que jusqu'à l'intervention du jugement du tribunal administratif de Paris le 8 mars 2011 qui a rejeté la requête de la société Kerry tendant à la décharge des impositions mises à sa charge ; que le jugement étant exécutoire, le délai de prescription de l'action en recouvrement a recommencé à courir à compter de ce jugement, nonobstant l'appel interjeté devant la cour administrative d'appel ; qu'en jugeant que ce délai avait été suspendu pendant toute la durée de la procédure de contestation portant sur les impositions et majorations de sorte que la prescription n'était pas

acquise lorsqu'est intervenue la première mise en demeure de payer les impositions dues le 18 décembre 2014, la cour d'appel a violé l'article L.277 du livre des procédures fiscales, L.11 du code de justice administrative, ensemble l'article L.274 du livre des procédures fiscales.

DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré le comptable du Pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 recevable en son action, déclaré M. [M] solidairement tenu, avec la société Kerry de payer audit comptable, la somme de 1 026 881,09 euros en application de l'article L.267 du livre des procédures fiscales ; condamné M. [M] à payer au même comptable ladite somme ;

AUX MOTIFS QUE une société mère peut être exonérée des impôts dus au titre des dividendes versés par ses filiales sous certaines conditions. Les actes administratifs d'un abus de droit fiscal relèvent de l'article L.64 du livre des procédures fiscales. Ainsi que l'a relevé le tribunal, à l'époque des faits, contrairement à ce qui est allégué, l'abus de droit en matière fiscale était subordonné à la démonstration par l'administration du caractère fictif de l'acte ou, depuis 1981, à l'obligation de démontrer que l'acte litigieux avait un but exclusivement fiscal, si bien que l'abus fiscal ne procède pas d'une interprétation rétroactive de la loi fiscale. En l'espèce, le Conseil d'Etat a fait application de cette dernière jurisprudence, en constatant que le montage poursuivi n'avait pour autre but que d'éluder ou atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait dû supporter. En l'espèce, M. [M] était le dirigeant de la société Kerry. Les manquements reprochés ont été constitués durant la période au cours de laquelle il était dirigeant. La société Kerry, société holding, avait pour objet social la détention de participations au sein d'un groupe de sociétés animées pour la plupart par M. [T], dont l'actionnaire unique était la société SA Tampico, au moment de la vérification. La société était tenue à ce titre au paiement de l'impôt sur les sociétés. Les manquements ont été constatés au cours de la vérification de comptabilité. L'administration a ainsi établi que M. [M] en sa qualité de président de la société Kerry avait minoré les déclarations de résultats, soumises à l'impôt sur les sociétés, et procédé à une série d'actes dépourvus d'intérêt économique, en détournant le régime fiscal « mère-fille » ce qui a permis à la société Kerry de réaliser, au titre des exercices 2003 et 2004, des gains fiscaux immédiats. L'analyse du montage mis en oeuvre a abouti à démontrer l'absence de démarche économique au profit d'un but purement fiscal, qui a été sanctionné par le Conseil d'Etat, comme constituant un abus de droit. L'administration rapporte la preuve du lien de causalité entre ces manoeuvres frauduleuses et le recouvrement impossible, en établissant que le montage a été précédé d'une phase préparatoire au cours de laquelle M. [M], animateur au sein du groupe [T] a organisé l'empilement de structures vides en vue de permettre le rachat de ces structures par d'autres sociétés du groupe dont la SAS Kerry et d'effacer l'impôt au moyen du détournement du régime « mère-fille ». Elle a mis en lumière le caractère artificiel du montage consistant à dégager d'importants déficits fiscaux lors de l'opération CFC. La société CFC, dont les actifs étaient constitués pour l'essentiel d'obligations d'une société luxembourgeoise de participations financières ont été appréhendés sous couvert de distributions massives de dividendes. Ces distributions de dividendes privaient la société Kerry de la possibilité de retrouver une activité, la société CFC étant par ailleurs vidée de sa trésorerie, placée en obligations internes au sein du groupe. Cette volonté de ne pas valoriser cette acquisition est de plus confirmée par le fait qu'elle ait provisionné la dépréciation de la valeur des titres peu de temps après leur acquisition. Ainsi que l'a jugé le tribunal, un tel montage constitue une inobservation grave des obligations fiscales de la société puisqu'il tend à ne pas supporter l'impôt normalement dû. Le recours abusif du régime fiscal « mère-fille » par la société Kerry l'a conduit à ne pas payer l'impôt sur les sociétés qu'elle aurait dû supporter au regard de sa situation et de ses activités économiques réelles. M. [M] en sa qualité de dirigeant effectif de la société holding Kerry au cours de la période vérifiée du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2004 ne peut nier sa responsabilité, provenant des manoeuvres frauduleuses susrelatées.

1°) ALORS QUE les manoeuvres frauduleuses supposent des agissements tendant soit à égarer, soit à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration, soit à faire obstacle au recouvrement de l'impôt par le trésorier ; qu'il résulte de l'arrêt attaqué que suite à la vérification de comptabilité dont la société Kerry a fait l'objet au titre des années 2003 et 2004, l'administration a établi que cette société, sous la présidence de M. [M], avait acquis la totalité des titres de la société Carbo France Chirurgical, CFC, dont les actifs étaient pour l'essentiel constitués d'obligations d'une société luxembourgeoise, sous le régime des sociétés mères-filles ; qu'elle a bénéficié en 2003 et 2004 de distributions importantes de dividendes versés par la société CFC, en franchise d'impôt sur les sociétés ; qu'elle a déduit de ses résultats imposables des provisions pour dépréciation des titres de la société CFC du fait de la distribution massive de

ses bénéfiques ; que cette opération a généré des économies d'impôt et des déficits fiscaux ; que le Conseil d'Etat, dans sa décision du 23 juin 2014, après avoir annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 27 avril 2012 qui avait décidé le contraire, a jugé que cette opération était constitutive d'un abus de droit au sens de l'article L.64 du livre des procédures fiscales ; qu'en jugeant que M. [M] était responsable de manoeuvres frauduleuses lesquelles résulteraient de cette opération, sans caractériser des agissements personnels de sa part de nature soit à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration, soit à faire obstacle au recouvrement de l'impôt, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L 267 du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS QUE les manoeuvres frauduleuses supposent des agissements accomplis en pleine connaissance de cause de leur caractère frauduleux ; qu'en jugeant que M.[M] était responsable de manoeuvres frauduleuses résultant de l'abus de droit commis par la société Kerry au cours des années 2003 et 2004, sous sa présidence, sans établir qu'il était conscient du caractère frauduleux de ses actes, la cour d'appel a derechef privé sa décision de base légale au regard de l'article L.267 du livre des procédures fiscales ;

3°) ALORS QUE M. [M] a fait valoir que l'abus de droit était, au moment où il était dirigeant de la société Kerry, subordonné à la démonstration par l'administration du caractère fictif de l'acte litigieux, ou que ce dernier avait un but exclusivement fiscal ; que le Conseil d'Etat, en 2007, a ajouté une condition supplémentaire tenant à l'application par le contribuable d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ; qu'en 2013, le Conseil d'Etat, faisant une application de cette définition de l'abus de droit, a pour la première fois, d'une part, défini l'objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il a mis en place le régime des sociétés mères, d'autre part, qualifié d'abus de droit le dispositif consistant à acquérir une société ayant cessé son activité et liquidé ses actifs, dans le but d'en récupérer les liquidités par le versement de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime de faveur des sociétés mères, sans prendre aucune mesure de nature à lui permettre de reprendre et développer son ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle ; que M. [M] en a conclu qu'en 2003, et 2004, date des faits litigieux, il ignorait d'une part que l'abus de droit était subordonné à une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, d'autre part les objectifs poursuivis par le législateur lorsqu'il a mis en place le régime des sociétés mères-filles, enfin le caractère abusif de l'opération d'achat des titres CFC sous ce régime, de sorte qu'il n'avait pas agi en connaissance de cause lorsqu'il avait fait procéder à cette opération puis à la distribution des dividendes en cause en franchise d'impôt ; qu'en jugeant que M. [M] était responsable de manoeuvres frauduleuses résultant de cette opération et que celle-ci caractérisait en outre des manquements graves et répétés des obligations fiscales de la société Kerry, sans répondre à ces conclusions, la cour d'appel a méconnu les exigences de l'article 455 du code de procédure civile.

TROISIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré le comptable du Pôle de recouvrement spécialisé parisien 2 recevable en son action, déclaré M. [M] solidairement tenu, avec la société Kerry de payer audit comptable, la somme de 1 026 881,09 euros en application de l'article L.267 du livre des procédures fiscales, et d'avoir condamné M. [M] à payer au même comptable ladite somme ;

AUX MOTIFS QU'il est de règle que la condamnation solidaire des dirigeants sociaux suppose que soit constatée une impossibilité définitive de recouvrer les impositions dues par la société. En l'espèce, M. [Q] [M] était dirigeant de droit de la société Kerry à la date des faits reprochés en 2003, et 2004. A la suite de l'avis de mise en recouvrement du 23 octobre 2006, la société Kerry a contesté l'assiette de l'imposition et ce contentieux a été porté devant le Conseil d'Etat. Il résulte des développements précédents que l'avis de mise en recouvrement du 23 octobre 2006, a tout d'abord vu ses effets suspendus du fait des contestations émises. Lorsque la créance fiscale a été rétablie, le 23 juin 2014, le comptable public a engagé des poursuites à l'encontre de la société Kerry, par deux mises en demeure en date des 18 décembre 2014 et 16 janvier 2015, puis par quatre avis à tiers détenteur entre janvier et mai 2015 qui se sont toutes révélées infructueuses. Le comptable public ne pouvait engager une action à l'encontre de M. [M] qu'après avoir acquis la certitude de l'irrecouvrabilité de sa créance auprès de la société Kerry. Il s'ensuit qu'au regard des circonstances de l'espèce, l'assignation délivrée le 23 décembre 2015 à l'encontre de M. [M] n'est pas tardive. M. [M] reproche la négligence du comptable public dans le recouvrement des impositions. Il prétend que le comptable aurait pu préserver ses droits en utilisant la procédure de sursis à exécution prévue à l'article R.281-5 du code de justice administrative. Le comptable s'est

conformé aux dispositions de l'arrêt de la cour administrative d'appel qui avait prononcé la décharge des impositions et ordonné la restitution des sommes de la société Kerry. Lors de la reprise des poursuites de l'administration, celles-ci se sont révélées infructueuses, puisque la SAS Kerry, dont l'objet social était la gestion d'actifs immobiliers, ne disposait plus d'aucun actif immobilier. Ses déclarations de résultat en 2012, 2013 et 2014 ont montré qu'elle ne réalisait plus aucun chiffre d'affaires. Aucune négligence ne peut donc être reprochée au comptable, dès lors qu'il a justifié des diligences accomplies lorsque la créance est redevenue exigible. L'administration rapporte la preuve du lien de causalité entre ces manoeuvres frauduleuses et le recouvrement impossible, en établissant que le montage a été précédé d'une phase préparatoire au cours de laquelle M. [M], animateur au sein du groupe [T] a organisé l'empilement de structures vides en vue de permettre le rachat de ces structures par d'autres sociétés du groupe dont la SAS Kerry et d'effacer l'impôt au moyen du détournement du régime « mère-fille » ;

1°) ALORS QUE la responsabilité solidaire du dirigeant ne peut être engagée que s'il existe un lien de causalité entre les manquements ou les manoeuvres frauduleuses qui lui sont reprochés et l'impossibilité de recouvrer les impositions en cause ; qu'il ressort des motifs de l'arrêt attaqué que l'impossibilité de recouvrer les impositions dues par la société Kerry résulte du fait que celle-ci n'avait plus d'actif, notamment immobilier, au moment où l'administration a poursuivi le recouvrement des impositions, au mois de décembre 2014, puis en janvier et mai 2015, et qu'elle ne réalisait plus aucun chiffre d'affaires depuis 2012 ; qu'il est également constant que M. [M] avait été le dirigeant de la société Kerry de 2002 jusqu'au 26 septembre 2006, date à laquelle il a quitté ses fonctions et le groupe auquel appartenait la société Kerry ; que les manquements et les manoeuvres qui sont retenus contre lui ont été commis en 2003 et 2004 ; qu'en le déclarant solidairement responsable des impositions dues par la société Kerry au titre de ces années, du fait des fautes qu'il aurait commises pendant ces années, sans établir le lien de causalité entre ces dernières et la situation patrimoniale de la société Kerry en 2015 et économique à partir de 2012, situation qui est à l'origine de l'impossibilité de recouvrer les sommes en cause, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L.267 du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS QU'en se bornant à relever que M. [M] avait, avant l'abus de droit litigieux, soit vraisemblablement en 2003, organisé l'empilement de structures vides en vue de permettre leur rachat par d'autres sociétés du groupe, dont la société Kerry, et d'effacer l'impôt au moyen du détournement du régime des sociétés mères filles, sans préciser comment ces agissements commis en 2003 avaient pu avoir pour conséquence que la société Kerry a cessé toute activité à partir de 2012, et ne disposait plus d'actif en 2015, la cour d'appel a derechef privé sa décision de base légale au regard de l'article L.267 du livre des procédures fiscales ;

3°) ALORS QUE la responsabilité solidaire du dirigeant ne peut être engagée que s'il existe un lien de causalité entre les manquements ou les manoeuvres frauduleuses qui lui sont reprochés et l'impossibilité de recouvrer les impositions en cause ; que l'absence de diligence de l'administration dans le recouvrement des impositions est de nature à établir l'absence de lien de causalité ; que le Conseil d'Etat peut, à la demande de l'auteur du pourvoi, ordonner qu'il soit sursis à l'exécution d'une décision juridictionnelle rendue en dernier ressort si cette décision risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens invoqués paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier outre l'annulation de la décision juridictionnelle rendue en dernier ressort, l'infirmer de la solution retenue par les juges du fond ; qu'il résulte de la décision du Conseil d'Etat du 23 juin 2014, que l'administration des impôts, auteur du pourvoi formé contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 27 mars 2012, qui avait prononcé la décharge totale des impositions supplémentaires auxquelles la société Kerry avait été assujettie au titre des années 2003 et 2004, disposait d'un moyen sérieux, de nature à annuler cet arrêt et à infirmer la solution retenue par la cour administrative d'appel ; qu'en outre l'exécution de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 27 mars 2012, consistant à restituer à la société Kerry les sommes qu'elle avait versées à l'administration, à titre de garantie, d'un montant de 430 000 euros, risquait d'entraîner des conséquences difficilement réparables puisque la société Kerry avait cédé ses actifs immobiliers en 2007 et 2009, et que dès 2012, elle avait mis en sommeil son activité ; qu'en jugeant que l'administration fiscale devait se conformer à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 27 mars 2012, et ordonner la restitution des sommes à la société Kerry, de sorte qu'aucune négligence ne pouvait lui être reprochée, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations et a violé les articles R 821-5 du code de justice administrative et L.267 du livre des procédures fiscales.