



LightHouse LHLF

Law Firm

4, rue Saint Florentin - 75001 Paris

6, rue du Palais de Justice - 69005

Lyon

www.lh-lf.com

Fiscalité des entreprises et principes constitutionnels

Vendredi 13 novembre 2015

Commission Fiscal et Douanier

Palais de Justice, 4 boulevard du Palais, 75001 Paris – Bibliothèque de l'Ordre



Introduction

Introduction

- ❖ **Introduction de la QPC** : loi organique du 23 juillet 2008 entrée en vigueur le 1^{er} mars 2010 ;
 - Répare la carence de recours pour les justiciables face à un acte législatif non conforme ;
 - La mise en place de la QPC a créé une polémique entre ses défenseurs et ses détracteurs.
- ❖ **Adoption de l'article 61-1 de la Constitution** :

« Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » (3 mois).

- ❖ **Les statistiques**

<http://spritesapp.com/view/embed/22363>

Introduction

❖ La QPC 5 ans après, un premier bilan ?

• La matière fiscale, une matière à QPC par nature

La majorité des QPC transmise par le Conseil d'Etat est relative au contentieux fiscal ;

Au 31 décembre 2014, sur 380 décisions QPC rendues depuis le 1^{er} mars 2010, 23 ont intéressé la fiscalité des entreprises, soit un peu plus de 5%.

Sur 145 décisions de censure, 16 correspondent à des dispositions fiscales.

Les dispositions déférées, en ce qui concerne la fiscalité des entreprises, ont été déclarées conformes à la Constitution dans 47% des cas, contre 56,2% toutes QPC confondues.

Dans la majorité des cas, le Conseil a donc prononcé une décision de non-conformité, totale ou partielle (34%) ou a formulé une réserve d'interprétation (21%).

• La QPC, un espoir déçu ?

Pas de révolution du paysage contentieux fiscal.

Toutefois, les cours constitutionnelles sont généralement réticentes à prononcer des décisions de non-conformité.

1. Cinq ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

❖ L'incompétence négative du législateur, un moyen inopérant ?

- Le moyen tiré de l'**incompétence négative** du législateur est **inopérant**, sauf à justifier **d'une atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit**. (**Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 « Kimberly Clark »**)
- Evolution : en 2013, le Conseil a déclaré contraires à la Constitution certaines dispositions du CGI ne prenant pas en compte les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. (**Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013**)

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

❖ Renforcement du principe de non rétroactivité de la loi fiscale

- Le Conseil constitutionnel **écarter l'application rétroactive de la contribution exceptionnelle pour les revenus de capitaux mobiliers perçus en 2011 et soumis au prélèvement forfaitaire libératoire. (Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014)**
- Arguments tirés du droit civil – Non modification des droits acquis et effet libératoire du prélèvement

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

Décision n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, Crédit Agricole

- Disposition concernée : article 18, I de la LFR pour 2012 modifiant l'article 39 quaterdecies, 2 bis du CGI concernant les restrictions à la déduction du résultat imposable de la moins-value résultant de la cession de titres de participation en cas renflouement d'une filiale qui présente une situation nette négative par voie d'apport.

- Suppression d'une **distorsion fiscale**, l'opération ayant globalement pour effet de créer une charge sans profit corrélatif.

- Nouveau régime : « *La moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission. Ces dispositions s'appliquent aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012* »

Ce nouveau régime avait été annoncée le 12 juillet 2012 dans la Commission des Finances de l'AN

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

•Cas d'espèce :

La SA Crédit Agricole s'est vu opposer un refus par l'Administration d'obtenir la déduction de la moins-value à court terme résultant de la cession des titres de participation de sa filiale grecque.

Ces titres avaient été émis le 19 juillet 2012, et ont été cédés pour 1 euro symbolique en février 2013.

•Griefs avancés par la société :

- Atteinte à la garantie des droits résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789
- Atteinte au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques
- Atteinte à la liberté d'entreprendre et à la liberté contractuelle

•**Selon le Conseil constitutionnel, les dispositions sont conformes à la Constitution.**

➔ **Attention aux annonces en Conseil des Ministres !**

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

La Charte de Gouvernance Fiscale

a. La rétroactivité des lois fiscale réservée à des cas spécifiques:

1. Les dispositions interprétatives

- Contribuent « à la clarté du droit fiscal » et « sécurisent » la doctrine et la jurisprudence
- Solution déjà admise par le Conseil constitutionnel (décision CC, 1989)

2. Les mesures législatives dites « de validation »

- Permettent d'éviter « une désorganisation des services de l'Etat et un encombrement de la justice » (*contentieux de masse*)
- Très encadrées par le Conseil constitutionnel:
 - Respect de l'autorité de la chose jugée,
 - Non-rétroactivité des sanctions répressives (CC 28 déc. 2000)
 - Conformité à la Constitution des actes validés et
 - But d'intérêt général suffisant (décision CC, 2002)

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

La Charte de Gouvernance Fiscale

3. La lutte contre l'optimisation fiscale

- Les dispositions pouvant entraîner des comportements d'optimisation pourront entrer en vigueur le jour du Conseil des ministres où elles sont annoncées
- Tolérance qui existe déjà dans d'autres pays (Italie, Argentine, Etats-Unis, Grèce)
- Quoiqu'il en soit, le principe de non-rétroactivité a valeur constitutionnelle pour toute sanction ayant le caractère d'une punition (CC 28 déc. 2000)

b. Les lois fiscales ne pourront plus être « rétroactives »

- Potentiel saut qualitatif (« du bon et du nouveau »):
- Les projets de loi gouvernementaux ne devront plus s'appliquer aux revenus perçus au cours de l'année d'adoption de la loi et ne pourront s'appliquer qu'aux exercices ouverts à compter de la publication de celle-ci, sauf mesures favorables au contribuable
- Pas de valeur constitutionnelle à ce stade

III. Conclusion, perspectives

- Valeur juridique incertaine :
 - Mais le principe constitutionnel de la garantie des droits permet aujourd'hui une protection efficace contre la rétroactivité au sens strict! (e.g. prélèvement libératoire)

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

Règles étrangères

- **Etats-Unis** :
 - Constitutionnalité des mesures fiscales rétroactives, particulièrement en matière d'impôt sur le revenu, lorsqu'il s'agit d'imposer des revenus réalisés durant l'année au cours de laquelle est adoptée la loi, ou l'année de la session législative antérieure à la date de son adoption
 - Les juridictions prennent en compte l'importance des modifications introduites et, surtout, la connaissance du contribuable de ce que la législation va changer
- **Grèce** :
 - La Constitution grecque prévoit le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale (art. 78 de la Constitution), sauf lorsqu'il s'agit d'imposition ou d'augmentation de taxes à l'importation ou à l'exportation, ou d'un impôt sur la consommation. Leur perception est permise à partir du dépôt du projet de loi à la Chambre des Députés.
- **Argentine et Italie** :
 - Arrêt « Juan Pedro Insua » du 1^{er} octobre 1987 qui reprend la jurisprudence de la Cour suprême italienne des années 1970

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

❖ Le principe de sanctions proportionnées

- Inconstitutionnalité **d'un cas particulier de cumul de poursuites pénales et administratives** (celui des textes qui répriment le « délit d'initié » -ouvrant des poursuites devant l'Autorité des marchés financiers- et le « manquement d'initié » -ouvrant des poursuites devant l'autorité judiciaire). Le cumul n'est pas condamné en tant que tel, mais en ce que les dispositions censurées "**définissent et qualifient de la même manière le manquement d'initié et le délit d'initié** » (Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015) :
- Cette décision est-elle transposable en matière fiscale et douanière ?

2. Principes constitutionnels et préparation de la Loi de Finances

2. Principes constitutionnels et préparation des Lois de Finances

Principes constitutionnels et projets de loi de finances

- Les saisines du Conseil constitutionnel dans le cadre du contrôle *a priori* étant souvent politiques, les fédérations professionnelles peuvent adresser des communications techniques au Conseil constitutionnel
- Ces notes permettent de recentrer le débat sur les aspects juridiques des réformes envisagées
- Attendre la première saisine du Conseil par les élus de l'opposition!
- Loi de finances pour 2013: réforme de la fiscalité et du régime social applicables aux avantages tirés de l'exercice d'une stock option ou de l'acquisition d'actions gratuites

2. Principes constitutionnels et préparation des Lois de Finances

Principes constitutionnels et projets de loi de finances

A. Sur l'article 11 :

Il modifiait l'imposition des avantages tirés de l'exercice d'une stock option ou de l'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 pour les soumettre au barème de l'impôt sur le revenu => **l'objet de la loi a été de faire en sorte que les gains tirés des instruments qu'elle vise soient désormais assimilés à des salaires différés**

Par sa décision n° 2012-662 DC en date du 29 décembre 2012, le Conseil considère que :

- Les modifications de l'art. L. 137-14 du Code de la Sécurité sociale sont non conformes :
 - Taux de la contribution salariale à 17,5% ou à 22,5%, élevant le taux marginal maximal d'imposition de ces gains et avantages respectivement à 72 % et à 77 % ;
 - Et ce alors que pour les autres revenus du contribuable célibataire soumis au barème de l'IR qui excèderont 150 000 euros, le taux d'imposition de ces gains et avantages s'élèvera au minimum à 68,2 % ou à 73,2 % ;
 - La disposition est contraire à la Constitution en ce qu'il fait peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur faculté contributives => entorse au principe d'égalité devant les charges publiques

2. Principes constitutionnels et préparation des Lois de Finances

Principes constitutionnels et projets de loi de finances

B. Sur l'article 12 :

Il entendait instituer une « Contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité »

- Seraient soumis à la contribution les stock-options ou actions gratuites qui n'auraient pas été soumis aux contributions sociales spécifiques, c'est à dire, ceux résultant de plans antérieurs au 16 octobre 2007
 - Les intéressés seraient imposés à 82,5% (45% d'IR + 15,5% de prélèvements sociaux + 4% de contribution et 18% de contribution exceptionnelle)
- ➔ **Décision n° 2012-662 DC => En soumettant à cette contribution exceptionnelle les revenus des personnes physiques, sans tenir compte de l'existence du foyer fiscal, le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives et le principe d'égalité devant les charges publiques**

3. Principes constitutionnels et contrôle douanier

3. Principes constitutionnels et contrôle douanier

- Présomption automatique irréfragable de l'élément intentionnel, en cas de constat de la matérialité de l'infraction
- Opacité de la procédure devant le Comité du Contentieux Fiscal Douanier et des Changes
- Absence de motivation et de débat contradictoire dans le cadre du Règlement transactionnel (omission de la modulation des peines à compter du 01.01.2013)
- Absence de proportionnalité des peines (une à trois fois la valeur des marchandises, y compris en absence de mauvaise foi)
- Poursuites pénales, même en l'absence de mauvaise foi
- TGAP : Les déchets dangereux pourraient-ils bénéficier d'une fiscalité plus avantageuse par rapport aux déchets non dangereux selon la rédaction du CGI en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014 ?

Le droit constitutionnel, peut-il apporter des solutions concrètes à ce déséquilibre majeur, qui met en grave difficulté de nombreuses sociétés en France, faute d'avoir les moyens de faire face à une réglementation extrêmement complexe?

Conclusion

Conclusion

❖ La QPC, un facteur d'appropriation des règles constitutionnelles fiscales

- La QPC permet aux contribuables de revendiquer l'application des règles constitutionnelles ;
- Utilisation de voies non juridictionnelles pour l'application des règles constitutionnelles (lobbying, groupements d'entreprises...) ;

❖ La réserve d'interprétation, une révolution tranquille ?

- **La réserve d'interprétation** précise une condition d'application de la loi, sans censurer sa conformité globale à la Constitution ;
- Les décisions de conformité avec réserve sont très nombreuses (14,1% des décisions) – Le chiffre est quasi identique au nombre de censures.



Fiscalité des entreprises et principes constitutionnels

Animé par Victoria Alvarez

Avocat à la Cour, Docteur en Droit

Tél. : 01 76 70 46 15

victoria.alvarez@lh-lf.com

LightHouse LHLF Société d'avocats

4, rue Saint-Florentin

75001 Paris

6, rue du Palais de Justice

69005 Lyon

www.lh-lf.com

1. 5 ans de QPC fiscale et principes formels de l'imposition

• Annexe – Exemple décision 2015-475 QPC du 17.07.2015

Avant la réforme	Après la réforme
Situation nette négative de la filiale : 100	Situation nette négative de la filiale : 100
Apport de la mère à sa filiale, par voie d'apport : 150	Apport de la mère à sa filiale, par voie d'apport : 150
Valeur réelle des titres émis en contrepartie : 50	Valeur réelle des titres émis en contrepartie : 50
Valeur des titres en comptabilité chez la société apporteuse : 150	Valeur des titres en comptabilité chez la société apporteuse : 150
Cession des titres par la société apporteuse à la valeur de marché : 50	<u>Cas n°1 :</u> Cession des titres par la société apporteuse à la valeur de marché : 50
Puisqu'elle cède les titres dans les deux ans de leur acquisition, l'apporteuse réalise une plus ou moins value à court terme de : $150 - 50 = 100$, déductible de son résultat imposable.	Moins-value déductible : $50 - 50 = 0$ <u>Cas n°2 :</u> Cession des titres par la société apporteuse : 40
	Moins-value déductible : $50 - 40 = 10$