

ASSISES DE LA FISCALITÉ

**GROUPE 4 : RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LES
ENTREPRISES**





SOMMAIRE

PREMIÈRE PARTIE - ÉLABORATION DE LA NORME FISCALE

ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

PROPOSITION 1 : ENCADRER LA « PETITE » RETROACTIVITE DES LOIS DE FINANCES.	4
PROPOSITION 2 : PREPARER LES TEXTES D'APPLICATION ET LES COMMENTAIRES DE L'ADMINISTRATION RELATIFS AUX DISPOSITIONS NOUVELLES DES LOIS DE FINANCES DES L'ELABORATION DES PROJETS DE LOIS DE FINANCES.	5
PROPOSITION 3 : HARMONISER (PLUS SPONTANEMENT) LA NORME FISCALE NATIONALE AVEC LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE ET LE DROIT INTERNATIONAL	6
PROPOSITION 4 : PUBLIER TOUS LES RESCRITS, Y COMPRIS INDIVIDUELS, AFIN D'ASSURER L'EGALITE DES CONDITIONS DE CONCURRENCE.	14
PROPOSITION 5 (REPRISE DE LA PROPOSITION 9 DU RAPPORT FOUQUET DE JUIN 2008) : ÉTENDRE LA GARANTIE CONTRE LES CHANGEMENTS DE DOCTRINE A TOUS LES CONTRIBUABLES ET A TOUTES LES PRISES DE POSITION FORMELLES DE L'ADMINISTRATION.	15
PROPOSITION 6 : INSTAURER UN RECOURS EFFECTIF CONTRE LES « POSITIONS DE SERVICE » DEFAVORABLES AUX CONTRIBUABLES.	16
PROPOSITION 7 : PUBLIER ET COMMENTER PLUS SYSTEMATIQUEMENT LA JURISPRUDENCE	23

SECONDE PARTIE - CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX

24

PROPOSITION 8 : FACILITER LA REGULARISATION DES ERREURS ET OMISSIONS DECLARATIVES SANCTIONNEES PAR DES AMENDES	25
PROPOSITION 9 : DELAI DE REPONSE A UNE PROPOSITION DE RECTIFICATION.	26
PROPOSITION 10 : OUVRIR UN RECOURS HIERARCHIQUE EN CAS DE CONTROLE SUR PIECES	27
PROPOSITION 11 : RENFORCER LE ROLE DE L'INTERLOCUTION DEPARTEMENTALE OU REGIONALE	28
PROPOSITION 12 : RENFORCER LA COHERENCE DES PRISES DE POSITION DE L'ADMINISTRATION DANS LE CADRE DES CONTROLES	29
PROPOSITION 13 : ÉLIMINER LA DOUBLE IMPOSITION ECONOMIQUE DES TRANSACTIONS ENTRE ENTREPRISES LIEES	30
PROPOSITION 14 : AMELIORER LE FONCTIONNEMENT DE LA COMMISSION DEPARTEMENTALE DES IMPOTS DIRECTS ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.	32
PROPOSITION 15 : MODALITES DE RECUPERATION DE LA TVA ACQUITTEE A TORT	33
PROPOSITION 16 : OUVRIR LE DROIT A SURSIS DE PAIEMENT, AVEC CONSTITUTION DE GARANTIES, EN CAS D'OUVERTURE D'UNE PROCEDURE AMIABLE EN VUE D'ELIMINER LA DOUBLE IMPOSITION.	34
PROPOSITION 17 : RENDRE EQUITABLE LE PROCES FISCAL DEVANT LA JURIDICTION ADMINISTRATIVE.	36
PROPOSITION 18 : SIMPLIFIER ET MODERNISER LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	41
PROPOSITION 19 : INSTAURER UN TAUX INTERMEDIAIRE DE MAJORATION	42
PROPOSITION 20 : COORDONNER POURSUITES PENALES ET CONTENTIEUX FISCAL	43



PREMIÈRE PARTIE - ÉLABORATION DE LA NORME FISCALE



Proposition 1 : Encadrer la « petite » rétroactivité des lois de finances.

PROJET DE TEXTE

À l'article 1er de chaque loi de finances, ajouter un III ainsi rédigé :

« III. Sauf disposition contraire, justifiée par une étude préalable spécifique analysant notamment leurs modalités d'application et les obligations déclaratives des contribuables, les dispositions fiscales nouvelles de la présente loi s'appliquent aux créances acquises, aux dépenses engagées et aux effets des situations en cours à compter de leur date d'annonce par le gouvernement ou, à défaut, à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

La « petite » rétroactivité des lois de finances – dont l'article 1^{er} énonce que, sauf disposition contraire, la loi s'applique à l'impôt dû au titre de l'année écoulée ou sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre de l'année – est une cause d'incertitude permanente pour les contribuables et spécialement les entreprises: la règle fiscale applicable aux revenus et aux résultats n'est connue qu'après la réalisation des opérations qui concourent à la formation des revenus et des résultats.

Cette solution contraste avec le droit commun d'application de la loi dans le temps qui ne régit que les situations nées après leur entrée en vigueur ou les effets postérieurs des situations en cours.

L'incertitude permanente qui découle de cette spécificité des lois de finances a des conséquences d'autant plus graves pour la gestion des entreprises lorsque les dispositions nouvelles aggravent la charge fiscale, ce qui a généralement été le cas depuis quatre années.

Afin de réduire cette incertitude, il est souhaitable d'aligner la date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales nouvelles affectant les impôts sur le revenu et sur les sociétés sur la norme générale d'application de la loi dans le temps afin qu'elles ne s'appliquent qu'aux situations nées après leur entrée en vigueur ou aux effets futurs des situations en cours.

Toutefois, lorsque le nouveau dispositif aura été annoncé par le gouvernement avec la précision suffisante, la date d'entrée en vigueur pourra être celle de l'annonce.

Cela n'exclut certes pas que, par une disposition contraire expresse, le législateur en décide autrement par un choix spécifiquement éclairé au moyen d'une étude d'impact appropriée.



Proposition 2 : Préparer les textes d'application et les commentaires de l'administration relatifs aux dispositions nouvelles des lois de finances dès l'élaboration des projets de lois de finances.

Avantages :

- permettre aux entreprises de disposer des délais suffisants pour préparer leurs systèmes d'information ;
- permettre à l'administration fiscale d'anticiper au mieux les éventuelles difficultés d'application pratiques que seront susceptibles de rencontrer les contribuables pour la mise en œuvre des nouvelles dispositions ;
- éviter autant que possible les ajustements ultérieurs de la loi pour remédier à des inconvénients identifiés lors de l'entrée en application des nouvelles dispositions.

Modalités :

Identifier dès l'élaboration des projets de textes législatifs ceux pour lesquels les textes réglementaires et/ou les précisions apportées par l'administration seront déterminants pour la mise en œuvre des nouvelles dispositions.

Engager une concertation avec les professionnels concernés.



Proposition 3 : Harmoniser (plus spontanément) la norme fiscale nationale avec le droit de l'Union Européenne et le droit international

De nos jours la norme nationale s'insère dans un ensemble de normes d'autorité supérieure. Beaucoup a été fait, souvent à la suite de contentieux parfois longs, pour corriger les défauts de conformité de la norme nationale au droit de l'Union européenne ou la combiner avec les conventions de double imposition.

Le principe national d'égalité conduit, pour éviter notamment les discriminations à rebours, à aligner le traitement des situations internes sur celui des situations directement régies par le droit de l'Union européenne (régime des sociétés mères et filiales, fusions de sociétés, retenues à la source etc.). Cet alignement n'a pas toujours été spontané et des différends subsistent.

Pour améliorer la sécurité juridique, il serait préférable d'anticiper les conflits de normes et si possible de les régler hors de la voie contentieuse.

Deux séries de normes nationales paraissent concernées :

- des normes anciennes, pour lesquelles la question n'avait pas été identifiée à l'origine et qu'il y aurait lieu de toiletter ;
- des normes nouvelles, pour lesquelles l'étude d'impact au regard du droit de l'Union européenne et des conventions internationales a été incomplète et/ou imparfaite.

A/ Exemples de normes anciennes.

1° Pour les entreprises moyennes ou de services, dont les associés, voire les salariés, sont assujettis à l'impôt sur le revenu sur leurs revenus d'activité pour partie en France et pour partie à l'étranger, la proratisation des charges déductibles du revenu global et de l'avantage résultant du quotient familial, directement contraire à la jurisprudence CJUE depuis 2002 et (jusqu'en 2011) à celle des cours et tribunaux administratifs.

Proposition 3A :

L'administration devra revoir sa doctrine et sa pratique, s'aligner sur la jurisprudence de la CJUE réaffirmée à deux reprises en 2013 et celle des tribunaux administratifs antérieure à 2011, sans persister jusqu'au Conseil d'État pour obtenir des décisions, telles que CE, 26 juillet 2011, n° 308679-308754 et 308968, *Min. c. Türckheim* et *Saucé*, que celui-ci a d'ailleurs entrepris d'abandonner. Modifier la base Bofip et les programmes de calcul de l'impôt sur le revenu en conséquence. Répondre en ce sens à la Commission européenne qui a ouvert une procédure d'infraction INF 2013/4287 sur ce point.



2° Il en va de même pour la majoration de 25% des revenus d'activités de source étrangère des membres d'associations et centres de gestion agréés.

Les tribunaux administratifs de Paris et Versailles ont déjà jugé que la loi écartant l'application de cette majoration ne distinguait pas entre les revenus de source française ou étrangère (*TA Versailles, 22 novembre 2012, n° 08-11594, et Paris, 9 décembre 2013, n° 13-01573*). La Commission européenne a confirmé que la discrimination qui résulterait d'une telle majoration est contraire au droit de l'Union européenne (*mise en demeure du 20 février 2014, INF 2013/4323*).

Proposition 3B :

L'administration devrait publier ces jugements au Bofip et modifier ses programmes de calcul des impôts (IR, contribution sur les hauts revenus et revenu de référence) des professionnels et entrepreneurs concernés.

B/ Exemple récent de norme nouvelle : la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3% sur les bénéfices distribués instaurée en 2012.

Est-ce le rôle du législateur national de "tenter sa chance" en adoptant des textes dont il apparaît dès l'abord, qu'ils sont d'une compatibilité douteuse ? Raisonner en termes de conflits de normes afin de tester la limite n'est pas satisfaisant pour la sécurité juridique dans l'intérêt tant de l'État que des entreprises.

Proposition 3C : Mettre l'article 235 ter ZCA du CGI en conformité avec les dispositions de la directive 2011/96/UE et les stipulations des conventions internationales contre la double imposition.

PROJET DE TEXTE

1° À l'article 235 ter ZCA du CGI, 2ème alinéa 1ère phrase, après les mots « *montants distribués* » ajouter les mots :

« *sous déduction :*

(1) *des produits de participations ayant ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales défini aux articles 145 et 216 du même code perçus par la société distributrice ainsi que*

(2) *des bénéfices imposables dans des États ou territoires ayant conclu une convention tendant à éviter la double imposition et prévoyant soit l'exonération de ces bénéfices soit l'octroi d'un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant à ces bénéfices.*

Dans un groupe fiscalement intégré conformément aux articles 223 A et suivants du même code, la déduction s'applique à la somme des produits de participations perçus et des bénéfices réalisés hors de France par chacune des sociétés membres du groupe dont la société distributrice est tête de groupe ».

2° Les dispositions du 1° ont un caractère interprétatif.



EXPOSÉ DES MOTIFS

Éviter l'insécurité juridique en mettant la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3% au titre des montants distribués en conformité avec les principes et normes – de valeur supra législative – qui font obstacle à la double imposition économique des bénéficiaires des entreprises, sans attendre l'issue des contentieux en cours ou à venir.

1. La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués, instituée par la loi de finances rectificative du 16 août 2012, a un effet cumulatif contraire à l'objectif de neutralité concurrentielle de l'impôt au regard de l'organisation des entreprises et groupes de sociétés.

Ainsi que l'a rappelé le Conseil d'État sous le visa conjoint du code général des impôts et de la directive européenne 90/435/CEE alors applicable « *le régime fiscal des sociétés mères, (...) tend à prévenir le risque de double imposition des dividendes provenant des filiales et a pour objectif de favoriser les concentrations d'entreprises* » (CE, 20 février 2012, n° 321224, *Sté Civile Participasanh, Dr. Fisc. 2012, n° 17, comm. 276, concl. D. Hedary, et note de M. le Président Olivier Fouquet*).

Conformément à cet objectif, le régime des sociétés mères et filiales exonère les produits de participations reçus par les sociétés mères de leurs filiales et participations (sauf reprise d'une quote-part de frais et charges de 5%). Si une société mère ne reçoit pas d'autres revenus que les dividendes de ses filiales et participations, ceux-ci ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés lors de leur perception, mais – selon une lecture trop littérale de l'article 235 ter ZCA du CGI - ils seraient cependant taxés au taux de 3% lors de leur redistribution par la société mère. Et il en irait ainsi alors même que les dividendes provenant de filiales et participations françaises auraient aussi été assujettis à la contribution de 3%. Tel est notamment le cas des filiales communes à deux ou plusieurs entreprises, des entreprises faisant appel à des investisseurs financiers minoritaires et autres situations pour lesquelles le régime d'intégration fiscale ne peut être appliqué.

Contrairement à l'objectif du régime des sociétés mère filiales, l'imposition cumulative – même limitée à la contribution additionnelle de 3% - des dividendes versés entre sociétés d'un même groupe pénalise les regroupements d'entreprises sous l'égide de sociétés françaises en augmentant le coût de leur accès au capital – et spécialement aux capitaux propres - non pas en raison de différences économiques ou financières objectives mais du fait de la diversité des techniques d'organisation et de gestion suivies par les sociétés qui, en elle-même, ne devrait pas avoir d'influence (voir en ce sens *C. Const., 16 janvier 1982, Loi de nationalisation n° 81-132 DC, considérant 55*).

2. Cet effet, contraire à l'objectif de neutralité de la loi fiscale – c'est-à-dire d'égalité devant l'impôt - et à la compétitivité des entreprises françaises, procède du caractère hybride de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à raison des montants distribués, laquelle s'apparente à certains



égards à une retenue à la source sur les bénéfices distribués à raison de son fait générateur et de sa base d'imposition de sorte qu'elle s'applique à des sommes provenant de bénéfices exonérés ou situés hors du champ d'application, notamment territorial, de l'impôt sur les sociétés et que les déficits fiscaux reportables ne soit pas déductibles de sa base d'imposition.

Dans le projet initial du Gouvernement, l'analyse en termes de retenue à la source avait prévalu, de sorte qu'étaient exclus les montants distribués à des sociétés mères au sens de la directive 2011/96/UE – laquelle a codifié la directive 90/435/CEE et ses modifications successives – afin de ne pas contrevenir aux exigences de l'article 5 de cette directive précisées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (*CJCE, Epson Europe, C-375/98, Rec. p. I-4243, point 23 ; Athinaïki Zythopoïia, C-294/99, Rec. p. I-6797, points 28 et 29 ; Burda, 26 juin 2008, C-284/06 points 52 et 53, Rec. CJCE, p. I-4571, concl. P. Mengozzi, Dr. fiscal 2008, n°37, comm. 476*). La double imposition économique était ainsi évitée en amont, dès la première distribution par une société française.

Ainsi que l'a relevé M. le rapporteur général Christian Eckert, cette analyse conduisait à distinguer suivant la situation des actionnaires. Le Parlement a fait prévaloir le caractère de supplément d'impôt sur les sociétés de manière à asseoir la contribution sur les dividendes versés à tous les actionnaires, y compris les sociétés mères, notamment européennes ou situées dans des pays tiers, comme c'était le cas du complément d'impôt sur les sociétés en vigueur de 1989 à 1992.

3. Cependant le caractère de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, dont le fait générateur est seulement décalé au moment de la distribution, implique certaines exigences - tant au regard de l'économie de l'impôt lui-même que du droit de l'Union européenne et des conventions internationales tendant à éviter la double imposition - que le texte actuel de l'article 235 ter ZCA ne prend pas en compte.

À la différence d'un impôt de distribution retenu à la source, un complément d'impôt sur les sociétés n'a pas plus vocation que l'impôt lui-même à s'appliquer aux produits déjà taxés, et dont une norme de droit de l'Union européenne ou de droit international prescrit d'éviter la double imposition, tels que les dividendes reçus de filiales et les bénéfices réalisés à l'étranger par les établissements stables qui y sont situés et y sont imposables.

4. En premier lieu, l'article 4 de la directive 2011/96/UE (qui reprend en substance l'article 4 de la directive 90/435/CEE avec ses modifications successives) exige que l'exonération des produits de participations ouvrant droit au régime des sociétés mères et filiales s'applique afin d'éviter la double imposition économique des dividendes dans les groupes de sociétés, même si le fait générateur et



l'assiette du complément d'imposition sont décalés au moment de la distribution. Tel était le cas, de 1989 à 1992, sous l'empire du double taux d'impôt sur les sociétés.

Cette exigence a été indirectement rappelée par la Cour de justice des communautés européennes à propos de l'*advance corporation tax* britannique dans un arrêt solennel de Grande Chambre du 12 décembre 2006 (*FII Group Litigation*, C-446/04, *Rec. p. I-11753, points 104 à 105*) dont la motivation prend tout son sens à la lecture des conclusions de l'Avocat général Leendert A. Geelhoed (*points 82 et 83*).

Depuis cette décision la plupart des États membres ont supprimé toute surtaxe ou complément d'impôt sur les sociétés lors des distributions de bénéfices. Actuellement, dans l'Union européenne, seules la Belgique et l'Estonie perçoivent aussi l'impôt sur les sociétés ou un complément de celui-ci lors de la distribution des bénéfices. Dans les deux cas, la double imposition économique des dividendes perçus par la société distributrice est évitée car ceux-ci sont déduits de l'assiette de l'impôt établi lors de chaque distribution sur les montants distribués.

Autrement dit, comme naguère en France avec le supplément d'impôt sur les sociétés, l'impôt est perçu lors de la distribution de bénéfices par une filiale à sa société mère mais ne l'est pas une seconde fois lors de la distribution par la société mère de ses propres résultats comprenant les dividendes reçus de la filiale et déjà taxés.

La même mesure s'impose pour éviter l'imposition en cascade à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés des bénéfices ayant ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales.

On rappellera que les dispositions des articles 145 et 216 du CGI - qui instaurent ce régime depuis l'article 27 de la loi budgétaire pour 1920 du 31 juillet 1920 - satisfont aux exigences de la directive européenne de sorte qu'elles n'ont pas eu à être modifiées lors de l'entrée en vigueur de la directive 90/435/CEE (voir notamment le *rapport de M. Alain Richard sur le projet de loi de finances pour 1993 Rapport AN n° 2945, 14 octobre 1992 t. III p. 217*) et que leurs modifications successives ont toujours été faites de manière à demeurer compatibles avec la directive européenne, elle-même successivement modifiée.

5. Le premier objet du texte est d'assurer qu'il en soit de même pour la contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués.

Il s'agit d'une exigence constitutionnelle découlant de l'article 88-1 de la Constitution (en ce sens C. Const., 9 juin 2011, n° 2011-631 DC, Loi relative à l'immigration, considérant 44 ; 27 juillet 2006, n° 2006-540 DC, Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins, considérant 30 ; et 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, Loi pour la confiance dans l'économie numérique, considérant 7). La mesure proposée tend à satisfaire l'exigence constitutionnelle de transposition. Elle est destinée à éviter que se développent de nombreux contentieux et que, comme ce fut malheureusement le cas par le passé, l'État soit obligé de



reverser les sommes perçues à tort, avec un intérêt moratoire bien supérieur à celui de la dette publique.

6. La même solution s'impose mutatis mutandis pour les bénéfices réalisés hors de France par les entreprises françaises dans leurs établissements stables situés dans les États et territoires avec lesquels la France a conclu des conventions de double imposition lesquelles attribuent, comme c'est l'usage, la priorité voire l'exclusivité d'imposition à l'État de la source. Ainsi ces conventions, au nombre de 120 environ, prévoient-elles que la double imposition de ces bénéfices, imposables à l'étranger, est évitée en France par une exonération ou par un crédit d'impôt égal à l'impôt français correspondant à ces revenus.

Ces stipulations ne distinguent pas suivant que l'impôt français est dû lors de la réalisation de ces bénéfices étrangers ou lors de leur distribution. En conséquence, elles sont applicables notamment à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3% sur les montants distribués, comme elles étaient applicables au supplément d'impôt sur les sociétés en vigueur de 1989 à 1992, dans la mesure où les montants distribués proviennent de tels bénéfices.

7. Le second objet du projet de texte est de confirmer cette analyse, conformément à l'article 55 de la Constitution et à l'objectif constitutionnel de clarté et d'intelligibilité de la loi, afin d'éviter notamment que naissent des contentieux inutiles et préjudiciables.

8. Le texte proposé dans son ensemble tend à faire prévaloir un principe essentiel – à savoir éviter la double imposition économique des bénéfices des entreprises – principe constamment reconnu et mis en œuvre par la législation de la République depuis près d'un siècle et conforté par le droit de l'Union européenne et les conventions internationales.

Il tend, en réalité, à clarifier la portée réelle du texte de l'article 232 ter ZCA replacé dans son contexte constitutionnel, européen et international. Il a une véritable vocation interprétative, même en l'absence de disposition expresse en ce sens. Mais pour plus de clarté, il est souhaitable que son caractère interprétatif soit affirmé.

L'effet rétroactif d'une telle déclaration est limité puisque le texte législatif d'origine ne s'applique qu'aux distributions effectuées depuis le 17 août 2012.



Proposition 1D : Les commentaires administratifs de dispositions législatives devraient systématiquement analyser les limites portées à l'application de la loi par le droit de l'Union européenne et les conventions internationales contre la double imposition.

À titre d'exemple : Incidence du droit de l'Union Européenne sur le prélèvement de l'article 244 bis B du CGI.

PROJET DE TEXTE

Proposition d'amendements de la base Bofip.Impôts tendant à rendre l'application de l'article 244 bis B du CGI conforme au droit de l'Union européenne :

1° À la référence BOI-IR-DOMIC-10.20.20.60.20130121

Remplacer la dernière phrase du n° 40 par un n° 45 ainsi rédigé :

- « 45 - Toutefois, lorsque le cédant est une personne morale établie dans un État partie à l'accord sur l'espace économique européen ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, le taux du prélèvement est réduit :

a) à zéro pour :

- les titres détenus par des organismes de placement collectif en valeurs mobilières visés au 1^{er} alinéa du 2 de l'article 119 bis, ou par des organismes sans but lucratif au sens du 5 de l'article 206 ;
- les titres détenus par les organismes de retraite ou d'assurance en représentation des engagements contractés envers leurs membres ou des tiers ;

b) à 4 % (12% x 33^{1/3}%) pour les titres de participation définis au a quinquies du I de l'article 219 détenus depuis plus de deux ans par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ;

c) à 33^{1/3} % pour les titres détenus par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ne bénéficiant pas du b).

2/ En conséquence, supprimer les numéros 125 à 129 de BOI-IS-RICI-30.20.20130311 ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

La liberté de circulation des capitaux prévue par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdit toute discrimination entre, d'une part l'imposition des résidents à raison des produits de placements financiers et, d'autre part l'application de prélèvements ou retenues à la source à raison des mêmes produits lorsqu'ils sont perçus par des non-résidents.

La Cour de Justice de l'Union européenne en a jugé ainsi au sujet des retenues à la source sur les dividendes versés par les sociétés françaises (CJCE 14



décembre 2006 C-170/05 Denkavit, CJUE 10 mai 2012 C-338/11 à C-347/11 Santander et autres ; plus récemment 8 novembre 2012 C-342/10 Commission c./ Finlande).

La même solution semble devoir s'imposer pour le prélèvement sur les plus-values de cession de droits sociaux prévu par l'article 244 bis B du CGI.

Actuellement la doctrine administrative, issue d'une instruction du 4 avril 2008 (4B-1.08 n° 104 et s.) reprise à la base Bofip.Impôts sous BOI.IS.RICI.30.20, ne vise que les participations d'entreprises d'États membres de l'Espace économique européen (liberté d'établissement) et non pas les pays tiers et les participations détenues par des investisseurs autres que des entreprises (liberté de circulation des capitaux). La solution doctrinale mériterait d'être étendue pour rendre l'application du texte conforme au droit de l'Union européenne et à la jurisprudence du Conseil d'État et de la CJUE.



Proposition 4 : Publier tous les rescrits, y compris individuels, afin d'assurer l'égalité des conditions de concurrence.

Avantages :

Lorsqu'une entreprise demande la confirmation, par exemple, du taux de TVA applicable à certaines de ses opérations, la réponse qui lui est apportée peut lui procurer un avantage relatif par rapport aux autres opérateurs réalisant des activités similaires ou au contraire la placer en situation défavorable s'il lui est, en particulier, confirmé que s'applique le taux normal alors que d'autres opérateurs s'estiment fondés à appliquer un taux réduit. Cette situation peut s'avérer particulièrement pénalisante en particulier dans le cadre de mises en concurrence pour des marchés publics.

Modalités :

Publication dans la rubrique " Actualités du BOFIP " aussitôt la prise de position notifiée à une entreprise



Proposition 5 (reprise de la proposition 9 du rapport Fouquet de juin 2008) : Étendre la garantie contre les changements de doctrine à tous les contribuables et à toutes les prises de position formelles de l'administration.

PROJET DE TEXTE

Remplacer les dispositions des deux alinéas de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales par les dispositions suivantes :

« Toute interprétation formelle de la loi fiscale, quel qu'en soit le support, exprimée par l'administration est opposable par tout contribuable placé dans la situation qu'elle vise ».

EXPOSE DES MOTIFS

Ainsi que l'a rappelé le rapport du président Olivier Fouquet de juin 2008, les impositions primitives et les rehaussements d'impositions primitives bénéficient d'une protection de nature différente : pour les premières, seules les instructions publiées de l'administration sont opposables (second alinéa de l'article L.80 A du LPF) ; pour les secondes, toutes les prises de position formelles de l'administration, quelle que soit leur nature le sont (premier alinéa de l'article L.80 A et 1° de l'article L.80 B du même livre) : réponse individuelle écrite à une question d'un contribuable ou même réponse orale si elle peut être attestée devant un tribunal. Ce traitement distinct n'apparaît pas justifié.

En outre, le contribuable qui, dans sa déclaration, n'a pas appliqué l'interprétation doctrinale parce qu'il l'ignorait n'est plus en droit de l'invoquer ultérieurement, même s'il fait l'objet d'un redressement (en dernier lieu CE 26 mars 2008, n° 278858, *Association Pro-Musica*).

De même, le contribuable taxé d'office ne peut pas invoquer le bénéfice de la doctrine administrative.

Il en va de même encore pour les demandes de remboursement de crédit d'impôts telles que les crédits de TVA.

La proposition qui étend le champ de la garantie en remet pas en cause la notion de prise de position formelle telle qu'elle a été fixée par la jurisprudence



Proposition 6 : Instaurer un recours effectif contre les « positions de service » défavorables aux contribuables.

PROJET DE TEXTE

À l'article L 80 CB du livre des procédures fiscales, insérer un troisième alinéa ainsi rédigé :

« *Ce second examen est également ouvert à tout contribuable auquel est opposé toute position formelle à caractère général et impersonnel, quel qu'en soit le support* ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

1. Dans le but d'instaurer une relation de confiance entre les contribuables et l'administration, l'amélioration de la sécurité juridique des solutions est un objectif essentiel, souligné notamment par le Président FOUQUET dans son rapport de juin 2008.

Dès avant ce rapport, le Conseil d'État avait admis, par sa jurisprudence de Section *Duvignières*, la recevabilité du recours pour excès de pouvoir contre les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction.

À la suite de ce rapport, un recours administratif dit « *second examen* » par un organisme collégial, a été instauré à l'égard des décisions de rescrit portant notamment sur l'appréciation des faits propres au contribuable (*art. L 80 CB du LPF*).

Cependant, continuent d'échapper à tout recours effectif :

- d'une part, les réponses ministérielles (CE Section 16 décembre 2005 n° 272 618 *Sté Friadent* RJF 3/06 n° 294)
- d'autre part, les prises de positions de service qui ne prennent :
 - ni la forme d'instructions ou de circulaires,
 - ni celle de décision de rescrit
 - mais énoncent une solution générale et impersonnelle (v. notamment CE 8 juin 2012 n° 359 233 *Collaro* et, sur le refus de sursis, 4 juin 2012 n° 359 657 *idem* – pièces jointes).

Il en irait de même pour les positions prises par l'administration dans le cadre de la « *relation de confiance avec les entreprises* ».

Ces décisions rejetant tout recours – administratif ou juridictionnel – sont fondées sur le motif que les prises de position attaquées ne présenteraient pas le caractère d'acte détachable de la procédure d'imposition (décisions *Collaro*



précitées qui visent la décision de principe *CE 26 mars 2008 n° 278 858 Association Pro Musica RJF 6/08 n° 719*).

La solution n'est pas satisfaisante puisqu'elle renvoie au contentieux fiscal, à ses lenteurs et à ses coûts (notamment l'obligation de payer ou garantir les impositions litigieuses) l'appréciation d'une position de principe générale et impersonnelle susceptible de concerner simultanément plusieurs contribuables – parfois avec des conséquences opposées - et plusieurs années d'imposition. Elle est d'autant plus frustrante que l'illégalité ou l'absence de base légale de la position paraissent évidentes (v. encore l'affaire *Collaro* précitée ou la position de service condamnée par *CE 27 juillet 2012 n° 337 656 Regazzacci et autres RJF 11/12 n° 1012*).

L'expérience tend à montrer que le sujet concerne tant les redressements expérimentaux, de nature innovante et qui concernent des sujets de place ou une branche industrielle, que des situations plus modestes pouvant concerner des contribuables diversifiés (ex. le cas *Collaro*).

2. Il serait évidemment préférable que le Conseil d'État cesse d'opposer la notion d'acte non détachable de la procédure d'imposition aux dispositions à caractère général et impersonnel que comporte une prise de position formelle, même lorsqu'elle est notifiée individuellement à un contribuable. Cela serait, semble-t-il, conforme à la règle contentieuse de droit commun selon laquelle l'exception de recours parallèle ne s'applique pas au recours dirigé contre un acte réglementaire. Or l'acte réglementaire se définit par son contenu (une disposition générale et impersonnelle) et non pas par sa forme (lettre individuelle plutôt qu'instruction ou circulaire).

Puisque le Conseil d'État ne semble pas disposé à ouvrir la voie du recours pour excès de pouvoir – en dépit du caractère général et impersonnel de la position prise par le service, ce qui lui confère une nature réglementaire, au motif qu'elle n'a pas la forme d'une instruction ou d'une circulaire mais d'une décision individuellement notifiée – il y aurait lieu d'étendre, comme en matière de rescrit, le domaine du second examen par un organisme administratif collégial à toute situation dans laquelle est opposée à un contribuable une position de service conçue en termes généraux et impersonnels.



CONSEIL D'ETAT
statuant
au contentieux

N° 359657

**M. COLLARO et SOCIÉTÉ PATOU
CARAÏBES**

Ordonnance du 4 juin 2012

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

LE JUGE DES RÉFÉRÉS

Vu la requête, enregistrée le 24 mai 2012 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentée par M. Stéphane COLLARO, demeurant 42 rue du Chemin Vert à Boulogne-Billancourt (92100), et par la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES, dont le siège est situé au lieu-dit Anse Marcel à Saint-Martin (97150); M. COLLARO et la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES demandent au juge des référés du Conseil d'Etat :

1°) d'ordonner, sur le fondement de l'article L. 521-1 du code de justice administrative, la suspension de l'exécution de la décision du 10 janvier 2012 par laquelle le ministre chargé du budget a répondu à leur demande de rescrit concernant l'incidence du divorce de deux époux associés au sein d'une société à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes conformément à l'article 239 bis AA du code général des impôts ;

2°) d'enjoindre au ministre chargé du budget de réexaminer leur demande de rescrit, d'entendre les contribuables ou leurs conseils et de se prononcer dans le délai de trois mois à compter de la notification de l'ordonnance à intervenir ;



ils soutiennent que le Conseil d'Etat est compétent en premier et dernier ressort dès lors que la décision contestée présente un caractère réglementaire ; qu'il existe un doute sérieux quant à la légalité de la décision contestée ; qu'en faisant de la persistance du lien d'alliance ou de conjugalité une condition du maintien du régime fiscal des sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, la réponse du 10 janvier 2012 intervenue à la suite de leur demande de rescrit a méconnu l'article 239 bis AA du code général des impôts ainsi que la doctrine administrative ; que la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES a conservé son caractère familial en raison de la présence, comme associé, de la fille des ex-époux ; que la condition d'urgence est remplie dès lors que le délai légal de trois mois imparti à l'administration pour se prononcer sur leur demande de rescrit est déjà expiré ;

Vu la décision dont la suspension de l'exécution est demandée ;

Vu la copie de la requête à fin d'annulation de la décision contestée ;

Vu les autres pièces du dossier ;



N° 359657

2

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 521-1 du code de justice administrative : « Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision » ; qu'en vertu de l'article L. 522-3 du même code, le juge des référés peut, par une ordonnance motivée, rejeter une requête sans instruction ni audience lorsque la condition d'urgence n'est pas remplie ou lorsqu'il apparaît manifeste, au vu de la demande, que celle-ci ne relève pas de la compétence de la juridiction administrative, qu'elle est irrecevable ou qu'elle est mal fondée ;

Considérant que la lettre contestée du 10 janvier 2012, par laquelle le ministre chargé du budget a répondu à un courrier se présentant comme une demande de rescrit fondée sur l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, ne présente pas le caractère d'un acte détachable de la procédure d'imposition et n'est donc pas susceptible d'être attaquée par la voie du recours pour excès de pouvoir ; que, par suite, les conclusions tendant à ce que soit ordonnée la suspension de son exécution ne sont, en tout état de cause, manifestement pas fondées ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la requête présentée par M. COLLARO et la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES ne peut qu'être rejetée selon la procédure prévue à l'article L. 522-3 de ce code ;

ORDONNE :

Article 1^{er} : La requête de M. COLLARO et la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES est rejetée.

Article 2 : La présente ordonnance sera notifiée à M. Stéphane COLLARO et à la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES.

Copie en sera adressée pour information au ministre de l'économie, des finances et du commerce extérieur.

Fait à Paris, le 4 juin 2012

Signé : Philippe Martin

Pour expédition conforme,

Le secrétaire,

Béatrice Guinot



CONSEIL D'ETAT

SECTION DU CONTENTIEUX

N° 359233

PMR

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LE PRESIDENT DE LA SECTION DU CONTENTIEUX DU CONSEIL D'ETAT

Vu la requête, enregistrée le 9 mai 2012 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentée par M. Stéphane COLLARO, demeurant 42 rue du Chemin Vert à Boulogne-Billancourt (92100), et par la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES, dont le siège est situé au lieu-dit Anse Marcel à Saint-Martin (97150), tendant à l'annulation de la décision du 10 janvier 2012 par laquelle le ministre chargé du budget a répondu à leur demande de rescrit concernant l'incidence du divorce de deux époux associés au sein d'une société à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes conformément à l'article 239 bis AA du code général des impôts, ensemble la décision du 9 mars 2012 par laquelle le ministre chargé du budget a rejeté leur demande tendant, d'une part, au second examen de leur demande de rescrit et, d'autre part, à la saisine du collège national du rescrit de la direction générale des finances publiques ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative, notamment ses articles R. 122-12 et R. 351-4 ;

Vu la décision du Conseil d'Etat, statuant au contentieux n° 278858 du 26 mars 2008 rendue sur la requête de l'Association Pro-Musica ;

Considérant qu'aux termes de l'article R. 351-4 du code de justice administrative :
« Lorsque tout ou partie des conclusions dont est saisi (...) le Conseil d'Etat relève de la compétence d'une juridiction administrative (...) le Conseil d'Etat (...) est compétent, nonobstant les règles de répartition des compétences entre juridictions administratives, pour rejeter les conclusions entachées d'une irrecevabilité manifeste insusceptible d'être couverte en cours d'instance ou pour constater qu'il n'y a pas lieu de statuer sur tout ou partie des conclusions. » ;

Considérant qu'aux termes de l'article R. 122-12 du code de justice administrative :
« Le président de la section du contentieux et les présidents de sous-section peuvent, par ordonnance : (...) 4°) Rejeter les requêtes manifestement irrecevables, lorsque la juridiction n'est pas tenue d'inviter leur auteur à les régulariser ou qu'elles n'ont pas été régularisées à l'expiration du délai imparti par une demande en ce sens (...) » ;



Considérant que la lettre du 10 janvier 2012, par laquelle le ministre chargé du budget a répondu à un courrier se présentant comme une demande de rescrit fondée sur l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, et la décision du 9 mars 2012, par laquelle le ministre chargé du budget a rejeté une demande de second examen et de saisine du collège national du rescrit de la direction générale des finances publiques, ne présentent pas le caractère d'actes détachables de la procédure d'imposition et ne sont donc pas susceptibles d'être attaquées par la voie du recours pour excès de pouvoir ; que la présente requête, qui tend à l'annulation pour excès de pouvoir des décisions contestées, est ainsi entachée d'une irrecevabilité manifeste insusceptible d'être couverte en cours d'instance et doit en conséquence être rejetée pour ce motif ;

ORDONNE

Article 1er : La requête de M. COLLARO et de la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES est rejetée.

Article 2 : La présente ordonnance sera notifiée à M. Stéphane COLLARO et à la SOCIÉTÉ PATOU CARAÏBES.

Copie en sera également adressée à Maître Geneviève Marshall.

Fait à Paris, le 8 juin 2012

Signé : Bernard STIRN

Pour expédition conforme,
Le secrétaire adjoint du contentieux

Nabila AMMAR-KHODJA





Proposition 7 : Publier et commenter plus systématiquement la jurisprudence

Avantages :

Peu de jurisprudence est commentée par l'administration et les commentaires se limitent trop fréquemment à une reprise pure et simple du dispositif des décisions et arrêts.

Cette situation n'est pas propice à l'amélioration de la sécurité juridique des entreprises. Il se produit en particulier fréquemment que la portée d'une décision ne résulte pas clairement de son dispositif ou que la décision fasse elle-même émerger d'autres interrogations qui ne trouvent de réponse qu'à l'occasion d'une nouvelle décision susceptible d'intervenir parfois plusieurs années après la première décision.

Une prise de position explicite de l'administration sur les questions soulevées par une jurisprudence conférerait aux entreprises une meilleure sécurité juridique et permettrait le cas échéant à la juridiction de préciser rapidement sa jurisprudence, les entreprises étant alors susceptibles de contester par la voie de l'excès de pouvoir l'interprétation donnée par l'administration.

Modalités :

Publication au BOFIP, si besoin en restaurant dans le plan de classement une partie dédiée aux commentaires de jurisprudence



SECONDE PARTIE - CONTRÔLE FISCAL ET CONTENTIEUX



Proposition 8 : Faciliter la régularisation des erreurs et omissions déclaratives sanctionnées par des amendes

Définir systématiquement les conditions dans lesquelles les entreprises peuvent régulariser spontanément les erreurs qu'elles ont commises lorsque ces erreurs n'ont pas d'incidence sur l'assiette des impôts et taxes dont le contribuable est redevable mais sont néanmoins passibles d'une amende

Avantages :

- Inciter à la régularisation spontanée.
- Assurer l'égalité de traitement.



Proposition 9 : Délai de réponse à une proposition de rectification.

PROJET DE TEXTE

À l'article L 57 du Livre des procédures fiscales, remplacer le 2^e alinéa par le texte suivant :

« Le contribuable dispose d'un délai de soixante jours à compter de la réception de la notification pour y répondre ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesure de simplification qui évite au contribuable d'avoir à demander une prorogation et au service d'avoir à répondre à cette demande



Proposition 10 : Ouvrir un recours hiérarchique en cas de contrôle sur pièces

Projet de texte

Aux articles L 57 et L 76 du livre des procédures fiscales, ajouter un alinéa ainsi conçu :

« À la demande motivée du contribuable, le différend est soumis aux supérieurs hiérarchiques de l'agent auteur de la proposition de rectification. Leurs noms et adresses administratives sont portés à la connaissance du contribuable au plus tard lors de la réponse à ses observations ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le recours hiérarchique, formalisé dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié visée au dernier alinéa de l'article L 10 du LPF n'est applicable qu'en cas de contrôle sur place (*Bofip/Impôts BOI.CF.PGR.20.10.20120912 n° 100*).

En cas de contrôle sur pièces, un nouvel examen par le supérieur hiérarchique de l'agent auteur de la proposition de rectification peut s'avérer utile en vue notamment de l'appréciation des faits et de leur qualification au regard de la loi fiscale (notamment l'appréciation du caractère de holding animatrice d'une société).

Ainsi, il paraît souhaitable d'étendre la voie du recours hiérarchique aux rectifications proposées à la suite d'un contrôle sur pièces.



Proposition 11 : Renforcer le rôle de l'interlocution départementale ou régionale

Avantages :

Limiter le contentieux juridictionnel suite à contrôle fiscal dont le coût de gestion administrative et l'incidence sur la situation financière des entreprises est lourd, parfois insupportable.

Modalités :

Plusieurs pistes paraissent pouvoir être explorées :

- Veiller à ce que les fonctionnaires de la DGFIP désignés aient l'expérience nécessaire de la technique fiscale dans un contexte de complexité croissante de la norme
- Désigner dans chaque service de la DGFIP concerné, des fonctionnaires dont les attributions ne sont pas susceptibles de brouiller les critères d'appréciation des questions soumises à leur appréciation en tant qu'interlocuteur départemental (envisager le " dépaysement " de l'interlocution auprès du responsable du contrôle fiscal d'une autre direction territoriale par exemple)
- Recommander aux chefs de brigades et à l'interlocuteur départemental de solliciter l'avis des services d'administration centrale dans tous les cas où une question de droit inédite ou susceptible de donner lieu à un contentieux de masse lui est soumise



Proposition 12 : Renforcer la cohérence des prises de position de l'administration dans le cadre des contrôles

Avantages :

Améliorer la sécurité juridique des entreprises : il est fréquent de constater que le traitement fiscal de la même opération ou d'opérations similaires préconisé par l'administration soit différent, voire antinomique, selon que l'administration se prononce dans le cadre du contrôle de l'une ou de l'autre des parties à la même opération (cédant/cessionnaire, prestataire ou fournisseur/client...).

Modalités :

- Veiller à ce que la même analyse soit appliquée par l'ensemble des services de contrôle quel que soit l'angle de vue sous lequel est abordée l'opération économique ou l'acte juridique auquel cette analyse se rapporte



Proposition 13 : Éliminer la double imposition économique des transactions entre entreprises liées

PROJET DE TEXTE

1° À l'article 38 du CGI, insérer un 2 ter ainsi rédigé :

« Lorsque l'administration rehausse les bénéficiaires d'une entreprise à raison d'un avantage consenti à une autre entreprise [liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39] et qui a été retenu pour la détermination des bases d'imposition de cette dernière, la double imposition qui en résulte est éliminée par l'ajustement corrélatif approprié de celles-ci ».

2° Au 13 de l'article 39 du CGI ajouter un alinéa ainsi rédigé :

« Le montant des aides exclues des charges déductibles en application du premier alinéa est considéré comme un supplément d'apport à l'entreprise bénéficiaire de l'aide et comme un élément du coût de la participation, directe ou indirecte, de l'entreprise qui accorde l'aide au capital de l'entreprise bénéficiaire de l'aide même si l'aide consentie n'est pas représentée par l'émission de titres de capital de cette dernière ou des entreprises interposées ».

3° À l'article 39 du CGI, ajouter un 10 ainsi rédigé :

« En cas d'écart significatif entre le prix de cession, ou la valeur d'apport en société, d'un élément d'actif immobilisé entre des entreprises [liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39] et la valeur vénale réelle de cet actif, le résultat de cession réalisé par l'entreprise cédante et le prix d'acquisition par l'entreprise cessionnaire sont rectifiés à hauteur de cet écart. La majoration de valeur qui en découle, le cas échéant, pour l'entreprise cessionnaire est considérée comme un supplément d'apport fait à cette dernière par l'entreprise cédante même s'il n'est pas représenté par l'émission de titres de capital de cette dernière ou des entreprises interposées ».

4° La définition des subventions indirectes mentionnées au 6^e alinéa de l'article 223 B et au premier alinéa de l'article 223 R du CGI est modifiée en conséquence (article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI).

5° Les dispositions du présent article sont applicables aux contrôles et aux contentieux en cours sous réserve des décisions passées en force de chose jugée.

EXPOSÉ DES MOTIFS

Indépendamment du régime d'intégration fiscale et de celui des sociétés mères et filiales, la pratique administrative et la jurisprudence encadrent très précisément les transactions économiques entre les entreprises liées ou appartenant à un même groupe (que celui-ci soit fiscalement intégré ou non).

Depuis une décision de Section du Conseil d'État du 25 février 1978, il est acquis que, lorsque les intérêts minoritaires sont négligeables, les entreprises liées peuvent conclure des opérations courantes sur biens et services à des



prix compris entre le prix de revient et la valeur vénale du bien ou du service. Cette décision mériterait d'être publiée au Bofip afin d'être mieux connue des services et appliquée par eux.

Hors de ces opérations courantes – c'est-à-dire les cessions d'immobilisations, les opérations financières et les locations – le principe est que les entreprises ne peuvent pas s'écarter significativement de la valeur vénale réelle des immobilisations ou services en question.

Dans l'ordre international, un contrôle équivalent est établi au titre des prix de transfert.

Cependant le régime intérieur présente une double particularité pénalisante pour les entreprises françaises :

- 1° À la différence du régime international conventionnel, il ne comporte aucun ajustement corrélatif destiné à éviter la double imposition économique ;
- 2° Pis encore, la communauté d'intérêts entre entreprises d'un même groupe comporte une présomption irréfragable d'intention libérale et de distribution occulte avec la double conséquence que l'avantage consenti est taxé deux fois : une première fois au nom de l'entreprise que le consent - même à l'occasion d'une opération non imposable ou taxée à 0% telle qu'une plus-value de cession de participation – et une seconde fois au nom de l'entreprise bénéficiaire.

Ainsi, une opération en principe non imposable, telle qu'un reclassement de titres de participation, peut se trouver imposable à $2 \times 38\% = 76\%$ de droits en principal avant tout intérêt de retard ou majoration à raison de l'insuffisance ou de l'excès d'évaluation du bien transféré.

Cette double imposition pénalisante est évitée en régime international, par l'ajustement corrélatif, et chez la plupart de nos partenaires industriels où l'écart de valorisation est traité comme un complément de bénéfice ou de plus- ou moins-value selon le cas et l'avantage recueilli par l'entreprise bénéficiaire est considéré comme un supplément d'apport non imposable.

Les textes proposés tendent à corriger les anomalies – et les conséquences excessivement pénalisantes – du système français interne



Proposition 14 : Améliorer le fonctionnement de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

PROJET DE TEXTE

1° Au I de l'article 59 A du Livre des procédures fiscales, ajouter un 5° ainsi rédigé :

« 5° Sur la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ».

2° Au II de l'article 59 A du Livre des procédures fiscales, après les mots « ...chiffre d'affaires », remplacer le texte par les dispositions suivantes :

« se prononce sur les faits, leur qualification et les conséquences qui en découlent sur la rectification notifiée.

Elle apprécie les faits au vu des éléments qui lui sont soumis respectivement par le contribuable et par l'administration sans que, devant elle, l'une ou l'autre partie supporte la charge de la preuve.

La commission s'efforce de donner un avis consensuel. À défaut, l'avis doit recueillir quatre voix au moins ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le fonctionnement des commissions départementales des impôts mérite d'être simplifié et amélioré de manière notamment à :

- traiter de la déduction de la TVA au même titre que des dépenses professionnelles ;
- abandonner la distinction des questions de fait et des questions de qualification juridique ;
- favoriser la recherche d'un consensus.



Proposition 15 : Modalités de récupération de la TVA acquittée à tort

Avantages :

Lorsqu'un assujetti a soumis à tort une opération à la TVA, les conditions dans lesquelles il peut en obtenir la restitution dépendent (outre les conditions de forme) de la situation débitrice ou créditrice dans laquelle il était au titre de la période au cours de laquelle l'erreur a été commise (*CE, n° CE 27 juillet 2009, 9^e et 10^e s.-s., n° 307911 (2^e espèce), SA General Electric Capital Fleet Services (GECFS)*). En cas de situation créditrice, la récupération doit s'opérer par voie d'imputation. Les modalités pratiques d'application de cette jurisprudence ne sont pas clairement établies et source de complexité inutile tant pour les entreprises que pour l'administration en particulier lorsque le crédit n'est pas permanent mais intermittent.

Modalités :

Prévoir, par la loi, la possibilité de demander la restitution de la TVA acquittée à tort par la voie d'une réclamation (en matière d'IS, le législateur est intervenu dans le même sens pour permettre de réclamer en période déficitaire).



Proposition 16 : Ouvrir le droit à sursis de paiement, avec constitution de garanties, en cas d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition.

PROJET DE TEXTE

À la suite de l'article L 277 du Livre des procédures fiscales, insérer un article L 277 A ainsi rédigé :

« Les dispositions de l'article L 277 sont applicables lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte entre la France et un autre État ou territoire sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées du 23 juillet 1990. ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

L'article 101 de la loi de finances pour 2014 a supprimé la suspension de la mise en recouvrement des impositions redressées en cas d'ouverture de la procédure amiable. Cette mesure entendait combattre le risque de recours abusifs à cette procédure. Cela étant, elle est susceptible de restreindre significativement le recours à la procédure d'arbitrage prévue par la Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990.

En effet, si les montants redressés sont significatifs, l'entreprise désireuse d'éviter les conséquences financières significatives d'une double-imposition, ne pourra bénéficier d'un sursis de paiement qu'à la condition d'introduire un recours contentieux et de présenter des garanties, même si elle introduit parallèlement une procédure amiable pour obtenir un ajustement corrélatif.

On sait que ces procédures sont longues et que les États n'ont pas d'obligation de résultat. Cela peut conduire l'entreprise à rechercher le bénéfice de la convention d'arbitrage si les États concernés sont tous deux membres de l'Union Européenne. Or l'article 7 de cette Convention conditionne ce recours à l'absence d'accord des autorités compétentes pendant deux ans. Le 2ème alinéa de cet article stipule que, en cas de recours de droit interne, le délai de deux ans ne court qu'à compter de la date à laquelle la décision prise en dernière instance dans le cadre des recours internes est devenue définitive.

Autrement dit, si la "facture" du redressement est trop lourde, l'entreprise sera obligée d'engager un recours juridictionnel pour bénéficier d'un sursis. Ce faisant, elle devra prendre le risque d'une décision défavorable sur le plan interne, ce qui l'obligera à payer avant l'aboutissement de la demande d'ajustement corrélatif ou d'un recul du point de départ du délai pour arriver à l'arbitrage (avec le risque de devoir supporter la charge financière des redressements pendant au moins deux ans).

Sans revenir sur la mesure adoptée en loi de finances, il n'en demeure pas moins possible et nécessaire de prévoir que l'engagement d'une procédure amiable, même s'il ne suspend pas la mise en recouvrement, peut ouvrir droit au bénéfice d'un sursis de paiement, indépendamment d'un éventuel recours



de droit interne. Obliger les contribuables à introduire un recours juridictionnel pour éviter d'avoir à acquitter immédiatement des droits correspondant à une situation de double imposition avérée traduit une méconnaissance de la raison d'être de la procédure amiable. Celle-ci n'est pas liée au caractère pertinent ou pas du redressement mais à la légitimité d'un ajustement corrélatif lorsqu'il apparaît que la répartition du droit d'imposer une transaction retenue par les parties n'est pas correcte.

D'ailleurs l'ajustement corrélatif après paiement des droits est assimilé à un dégrèvement contentieux et ouvre droit au paiement d'intérêts moratoires. L'État aurait donc aussi un intérêt à ne pas forcer systématiquement le paiement des droits dans les redressements en matière de prix de transfert suivis d'une demande d'ouverture de procédure amiable



Proposition 17 : Rendre équitable le procès fiscal devant la juridiction administrative.

PROJET DE TEXTE

Avant l'article L 190 du LPF insérer, sous le titre III Contentieux de l'impôt, un article L 190-0 ainsi rédigé :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

1. Alors que la Cour de cassation a solennellement déclaré il y a plus de 15 ans que « *le droit de toute personne à un procès équitable (...) peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* » (Ass. plén., 14 juin 1996, *Kloekner*, n° 93-21.710, Bull. AP n° 5, p. 9), le Conseil d'État juge constamment depuis des décennies qu'il n'en va pas de même devant les juridictions administratives. Ce n'est que pour les sanctions fiscales ayant le caractère de peines que le droit au procès équitable est reconnu par les juridictions administratives.

La question n'est pas seulement de principe. Elle a des applications multiples dont voici quelques exemples :

- application de disposition législatives rétroactives lors d'un pourvoi en cassation en dépit de la force de chose jugée qui s'attache à un jugement ou arrêt qui n'est susceptible d'aucun recours suspensif d'exécution (CE, 5 décembre 2005 n° 263505, *Ministre c. Aubin*, RJF 3/06, n° 238, concl. E. Glaser, au BDCF 3/06, n° 26 ; comparer à art. 505 CPC) ;
- application unilatérale de dispositions législatives rétroactives (CE, 16 mai 2007, n° 290264, *Chambouleyon*, RJF 8-9/07, n° 948) ;
- preuve à la charge de l'administration (abus de droit) réputée rapportée par une série d'allégations (CE, 27 juillet 2009, n° 295805, *Conforama*, RJF 12/09, n° 1142) ;
- prise en considération d'un mémoire de l'administration déposé peu avant, voire après la clôture de l'instruction sans réouverture des débats (CE, 17 juillet 2013, n° 343868, *Vessella*, RJF 2013, n° 1001, *Dr. fisc. 2013, comm. 487, concl. F. Aladjidi*) ;
- relevé d'office des moyens en défense, de façon unilatérale et sans communication préalable aux parties (CE, 2 juin 2010, n° 318014, *Fondation de France*, *Dr. fisc. 2010, comm. 428, concl. N. Escault*).



Cette dernière pratique est si fréquente que les contribuables et leurs conseils découvrent souvent, à la lecture d'un jugement de tribunal administratif ou d'un arrêt, le motif du rejet de leur requête qui n'a jamais été invoqué par l'administration ou l'a été postérieurement à la clôture de l'instruction. Si ce motif a été révélé lors de l'audience par les conclusions du rapporteur public, il est le plus souvent trop tard pour présenter des observations utiles : le projet d'arrêt ou de jugement est déjà rédigé et a recueilli l'accord du président et du rapporteur ; les observations orales (ou la note en délibéré) que peut présenter l'avocat sont nécessairement improvisées alors que la réponse au moyen relevé d'office en défense peut nécessiter une recherche de droit ou de fait, voire la production de preuve.

Autre inégalité : le délai d'appel, plus long pour le ministre que pour le contribuable (*art. R 200-18 du LPF*).

Ces caractéristiques du procès fiscal devant le juge administratif ont été traditionnellement justifiées par l'inégalité de situation entre l'administration, représentante de l'intérêt général, et le contribuable, simple intérêt particulier. Mais l'inégalité de situation n'implique pas l'inégalité des armes dans le procès ni l'inéquité de ce dernier.

2. Cette conception traditionnelle – et l'inégalité des armes dans le procès fiscal devant les juridictions administratives – ont été successivement battues en brèche :

- directement par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-78 QPC *Sté Imnoma* du 10 décembre 2010
- et indirectement par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt récent C-617/10 du 26 février 2013 rendu en formation de grande chambre dans une affaire *Akerberg Fransson*.

3. Le Conseil constitutionnel a décidé de longue date que « le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmé par le Préambule de la constitution du 27 octobre 1946, auquel se réfère le Préambule de la Constitution de 1958 ; qu'il implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties » (voir aussi, en ce sens, Cons. const., déc. 76-70 DC, 2 déc. 1976, point 2 : Rec. p. 39 ; et, pour une double déclaration d'inconstitutionnalité en matière fiscale, déc. 89-268 DC, 29 déc. 1989, points 61 et 62, 89 et 90).

Dans l'affaire *Imnoma*, le Conseil constitutionnel n'a pas retenu les griefs de fond faits à la loi de finances rectificative pour 2004 qui tendait à rétablir la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice prescrit, abandonnée par le Conseil d'État dans sa décision *Ghesquière*. Le Conseil constitutionnel a retenu : « que la validation contestée a pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de la jurisprudence précitée ; que l'atteinte ainsi



portée à l'équilibre des droits des parties méconnaît les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, il y a lieu de déclarer le paragraphe IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 contraire aux droits et libertés que la Constitution garantit ».

Autrement dit, avec l'équilibre des droits des parties dans le procès fiscal le Conseil constitutionnel a affirmé le droit au procès équitable et à l'égalité des armes dans le procès fiscal devant la juridiction administrative. Ainsi la question de savoir si, compte tenu de ses termes, l'article 6§1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme s'applique directement ou non en matière fiscale, ce que le Conseil d'État ne retenait que pour les pénalités et non pas dans les litiges sur les droits en principal, est désormais dépourvue d'intérêt : la Constitution impose la même exigence du procès équitable (*en ce sens obs. Ph. Derouin au JCP-E 2010, n° 51-52, Act. 696*). Mais la pratique des juridictions administratives depuis trois ans ne semble pas en avoir été affectée.

4. L'exigence du procès équitable en matière fiscale est renforcée par le récent arrêt de la CJUE dans l'affaire C-617/10 *Akerberg Fransson* sur la portée de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne à l'égard des États membres (*Dr. fisc. 40/13, comm. 460, note C. Brokelind*).

L'enjeu de cette décision était l'application de l'article 51 de la Charte aux termes duquel « *les dispositions de la présente Charte s'adressent (...) aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* » dans une affaire fiscale relative à la TVA et dans un contexte essentiellement interne à un État, la Suède.

Pour retenir sa compétence, contestée par les États intervenants, la Cour de Justice a d'abord rappelé :

« (...) que le champ d'application de la Charte, pour ce qui est de l'action des États membres, est défini à l'article 51, paragraphe 1, de celle-ci, aux termes duquel les dispositions de la Charte s'adressent aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

18 *Cet article de la Charte confirme ainsi la jurisprudence de la Cour relative à la mesure dans laquelle l'action des États membres doit se conformer aux exigences découlant des droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union. (...)*

21 *Les droits fondamentaux garantis par la Charte devant, par conséquent, être respectés lorsqu'une réglementation nationale entre dans le champ d'application du droit de l'Union, il ne saurait exister de cas de figure qui relèvent ainsi du droit de l'Union sans que lesdits droits fondamentaux trouvent à s'appliquer. L'applicabilité du droit de l'Union implique celle des droits fondamentaux garantis par la Charte.*

22 *Lorsque, en revanche, une situation juridique ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union, la Cour n'est pas compétente pour en connaître et les dispositions éventuellement invoquées de la Charte ne*



sauraient, à elles seules, fonder cette compétence (voir, en ce sens, ordonnance du 12 juillet 2012, *Currà e.a.*, C-466/11, non encore publiée au Recueil, point 26) ».

Puis la Cour a relevé que le litige concernait la TVA, un impôt harmonisé par les directives TVA, notamment 2006/112/CE du 28 novembre 2006, et que certaines dispositions des Traités européens visaient la perception de cet impôt et la lutte contre la fraude (points 24 à 27).

Elle en a déduit que la sanction des manquements du contribuable à ses obligations déclaratives constituait une mise en œuvre de ces dispositions et, par conséquent, du droit de l'Union au sens de l'article 51 de la Charte.

Et la Cour a précisé :

*« (...) lorsqu'une juridiction d'un État membre est appelée à contrôler la conformité aux droits fondamentaux d'une disposition ou d'une mesure nationale qui, dans une situation dans laquelle l'action des États membres n'est pas entièrement déterminée par le droit de l'Union, met en œuvre ce droit au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, il reste loisible aux autorités et aux juridictions nationales d'appliquer des standards nationaux de protection des droits fondamentaux, pourvu que cette application ne compromette pas le niveau de protection prévu par la Charte, telle qu'interprétée par la Cour, ni la primauté, l'unité et l'effectivité du droit de l'Union (voir, pour ce dernier aspect, arrêt du 26 février 2013, *Melloni*, C-399/11, non encore publié au Recueil, point 60) ».*

En résumé les droits fondamentaux de l'Union européenne garantis par la Charte sont un minimum de protection dans les litiges – notamment fiscaux – survenant dans les domaines couverts par une directive européenne, un règlement européen ou une disposition des traités. Ainsi que l'a jugé la Cour, c'est le cas en matière de TVA. Mais ce l'est vraisemblablement aussi en matière d'impôts directs relatifs aux régimes mère fille, de fusions de sociétés, en matière d'accises, de coopération entre États en matière d'échange d'information ou de recouvrement etc.

Parmi les dispositions pertinentes de la Charte figure notamment la règle *non bis in idem* énoncée à l'article 50, applicable aux sanctions fiscales revêtant un caractère pénal, ainsi que l'énonce l'arrêt *Akerberg Fransson* de la CJUE. Comme l'a fait la Cour suprême de Suède dans sa décision d'assemblée plénière du 11 juin 2013 qui vise le principe d'égalité de traitement et celui de la prévisibilité de la loi (confiance légitime et sécurité juridique), la solution mérite d'être étendue aux impôts non harmonisés par le droit de l'Union européenne (*note C. Brokelind précitée*). En France, ces décisions devraient renouveler l'analyse faite naguère, par le Conseil d'État et la chambre criminelle de la Cour de cassation, sur le seul fondement de la convention EDH et de la réserve énoncée alors par la France. La chambre criminelle vient de s'engager dans cette voie par son arrêt du 22 janvier 2014 n° 12-12-83.579.

5. L'article 47 de la Charte énonce aussi le droit de toute personne à un procès équitable sans aucune des limitations de l'article 6§1 de la convention EDH (matière civile et accusation en matière



pénale). Ce texte a donc vocation à s'appliquer notamment en matière fiscale et y compris devant les juridictions administratives françaises.

La simplification comme l'égalité de traitement devrait conduire à affirmer et mettre en œuvre le droit au procès équitable pour tout litige fiscal, que l'impôt concerné – ou la disposition fiscale concernée – relève ou non du droit de l'Union européenne et de la Charte des droits fondamentaux.

Afin d'inviter les juridictions administratives à modifier en ce sens certaines de leurs pratiques et notamment celles rappelées plus haut, il y aurait lieu d'insérer au livre des procédures fiscales – en tête du livre III consacré au contentieux de l'impôt, voire à nouveau au titre IV consacré au recouvrement de l'impôt - à moins que ce ne soit par un article préliminaire du code de justice administrative comparable à celui qui a été inséré au code de procédure pénale par la loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 renforçant la protection de la présomption d'innocence et les droits des victimes – un texte de portée générale s'inspirant de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Cette exigence s'impose d'autant plus que se renforcent les dispositions tendant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et l'optimisation fiscale considérée comme agressive : les légitimes prévention, poursuite et répression de ces comportements ne se conçoivent pas dans une société démocratique sans procès équitable



Proposition 18 : Simplifier et moderniser le contentieux du recouvrement

PROJET DE TEXTE

1° Au premier alinéa de l'article L 281 du Livre des procédures fiscales, ajouter une phrase ainsi conçue :

« Toute autorité saisie d'une contestation ne relevant pas de sa compétence la transmet à l'administration compétente en en avisant le requérant ».

2° Au troisième alinéa de l'article L 281 du Livre des procédures fiscales, après les mots « sont portés », supprimer l'incise « , dans le premier cas, » et la fin du texte, à partir des mots « , dans le second cas, ».

3° Ajouter deux alinéas ainsi conçus :

« Si l'existence de l'obligation de payer, le montant de la dette ou l'exigibilité de la somme réclamée pose une difficulté sérieuse, le juge de l'exécution saisit, à titre préjudiciel, le juge de l'impôt de la question qui lui paraît pertinente après avoir recueilli les observations des parties sur l'identification du juge de l'impôt compétent et les termes de la question. Le renvoi au juge de l'impôt désigné saisit ce dernier, lequel doit se prononcer dans un délai de [____] mois sauf l'exercice des voies de recours.

A tout moment de la procédure devant le juge de l'exécution ou le juge de l'impôt, en première instance ou en appel, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux, produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves. »

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le contentieux du recouvrement est régi par des textes anciens, générateurs de complexités inutiles et contraires à une bonne administration de la justice.

Sans remettre en cause la répartition des compétences entre le juge de l'exécution pour apprécier la régularité des poursuites, voire octroyer des délais, et le juge de l'impôt pour statuer sur l'exigibilité et le montant de la dette, il est proposé de centraliser la procédure sur le juge de l'exécution, sauf question préjudicielle au juge de l'impôt compétent en cas de contestation sérieuse.

Pour assurer la plénitude de juridiction au juge saisi, il est proposé d'abandonner l'interdiction d'invoquer des moyens qui n'auraient pas été préalablement soumis à l'administration, survivance anachronique d'une conception dépassée



Proposition 19 : Instauration d'un taux intermédiaire de majoration

PROPOSITION DE TEXTE

À l'article 1729 du CGI, insérer un (a) ainsi rédigé :

« 10% en cas de grave imprudence ou négligence ; »

Les a, b et c deviennent respectivement b, c et d.

EXPOSÉ DES MOTIFS

Faute de dispositif approprié, l'administration met en œuvre la pénalité de 40% prévue en cas de manquement délibéré dans de nombreuses situations où la mauvaise foi du contribuable est, au mieux, incertaine.

Si elle fournit un argument de négociation, voire produit des effets indirects (recours à la procédure amiable ou d'arbitrage, avantages liés à l'adhésion à une association ou centre de gestion agréé, tolérance légale), cette pratique n'est pas satisfaisante.

À l'instar de certaines législations étrangères, il y aurait donc lieu de prévoir un taux de majoration plus modéré en cas de grave imprudence ou négligence du contribuable, afin de réserver l'application de la majoration de 40% aux cas avérés – et démontrés par des preuves objectives de nature à convaincre un tiers indépendant – de manquement délibéré.



Proposition 20 : Coordonner poursuites pénales et contentieux fiscal

Avantages :

Les poursuites pénales et les poursuites fiscales *stricto sensu* peuvent être engagées parallèlement et tranchées par chaque ordre de juridiction indépendamment du résultat obtenu par l'autre. Le juge pénal peut ainsi sanctionner une fraude sans attendre que le juge de l'impôt se soit prononcé sur le bien-fondé des impositions. Il n'a pas à tenir compte d'une décision antérieure du juge de l'impôt. Il n'a pas à réviser sa décision à la suite d'une décision postérieure du juge de l'impôt déchargeant le contribuable de toute imposition.

La jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour européenne des droits de l'homme justifie ce dispositif par le fait que les poursuites pénales et fiscales ont un objet distinct : les premières statuent sur la responsabilité pénale du contribuable, les secondes statuent sur le montant de la dette fiscale. La CJUE a de son côté jugé que l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux posant le principe *ne bis in idem* ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, une combinaison de sanctions fiscales et pénales.

Cette jurisprudence aboutit à des situations choquantes dans lesquelles un contribuable se trouve condamné pénalement tandis que le juge de l'impôt le déchargerait ultérieurement des impositions sur le fondement desquelles l'infraction pénale aurait été constituée sans qu'il n'en résulte la révision de la condamnation pénale.

Modalités :

Imposer au juge pénal un sursis à statuer qui pourrait être combiné, pour tenir compte des voies de recours et des délais dans lesquels le jugement fiscal devient définitif, avec un droit à la révision de la condamnation pénale.



Ce document a été élaboré par Elisabeth Ashworth, CMS Bureau Francis Lefebvre et Philippe Derouin, Skadden, Arps, State, Meagher & Flom LLP.