

**DOSSIER
DU PARTICIPANT**

**LES PRINCIPAUX
ENJEUX ACTUELS
DU **CONTENTIEUX FISCAL****

Mardi 3 décembre 2024



SOMMAIRE

PROGRAMME	2
PRESENTATION DES ENTRETIENS	3
SEANCE D'OUVERTURE	4
<u>TABLE RONDE 1 : LES OUTILS DESTINES A CREER DE LA SECURITE JURIDIQUE</u>	5
Éléments de problématique	5
Intervenants	5
<u>TABLE RONDE 2 : LE MANIEMENT DU CONFLIT DE NORMES</u>	7
Éléments de problématique	7
Intervenants	7
<u>TABLE RONDE 3 : L'ABUS DE DROIT</u>	9
Éléments de problématique	9
Intervenants	9
<u>TABLE RONDE 4 : LA REPRESSION FISCALE</u>	11
Éléments de problématique	11
Intervenants	11
CONCLUSION	13
DOCUMENTATION JURIDIQUE	14
1. Table ronde 1 : les outils destinés à créer de la sécurité juridique	14
Article L. 62 du LPF.....	14
Article L. 80 A du LPF.....	14
Article L. 80 B du LPF.....	14
Article 1727 du CGI.....	16
CE, 18 septembre 2023, M. Hamou, n°469789, B.....	17
2. Table ronde 2 : le maniement du conflit de normes	18
CC, décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, <i>M. Marc S. et autre</i>	18
CE, 10 mars 2020, SCPI Primopierre, n°437122, B.....	19
CE, 31 mars 2021, Mme de Galbert Defforey, n°441918, B.....	19
CE, Section, 7 octobre 2022, Société KF3 Plus, n°443476, A.....	20
CE, 1 mars 2023, Ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique et SA L'Air Liquide, n°443678, 443800, A.....	21
3. Table ronde 3 : l'abus de droit	22
Article L. 64 du LPF.....	22
CE, 19 mai 2021, Société Douaisienne de transports, n°433201, C.....	23
CE, 31 mai 2022, SE Dassault Systèmes, n°453175, A.....	24
CE, 3 mai 2023, Société BNP Paribas et autre, n°434441, B.....	24
CE, 12 décembre 2023, M. Demaugé-Bost, n°470038, B.....	25
4. Table ronde 4 : la répression fiscale	25
Article L. 228 du LPF.....	25
Article L. 247 du LPF.....	26
CC, décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, M. Thomas T. et autre.....	26
CE, 5 février 2024, M. Caroupaye, n°472284, A.....	28

Programme

Entretiens organisés par la section du contentieux et la section des études, de la prospective et de la coopération du Conseil d'État, en partenariat avec l'ordre des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

9h30 - 9h45 : **Ouverture** par **Didier-Roland Tabuteau**, vice-président du Conseil d'État

9h45 - 10h : **Grand témoin**, **Noël Chahid-Nouraï**, conseiller d'État honoraire

10h - 11h15 : Table ronde 1 – Les outils destinés à créer de la sécurité juridique

Animateur : **Martin Collet**, professeur de droit fiscal – Université Paris-Panthéon-Assas

Intervenants :

- **Frédéric Iannucci**, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal - Direction générale des finances publiques
- **Arnaud Iss**, rapporteur public au tribunal administratif de Montreuil (1^{ère} chambre)
- **Laurence Jatton**, vice-présidente en charge de la direction financière du corporate & fiscale Groupe - ENGIE

11h15 - 12h30 : Table ronde 2 – Le maniement du conflit de normes

Animatrice : **Claire Rameix-Séguin**, avocate au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cabinet Matuchansky-Poupot-Valdelièvre-Rameix

Intervenants :

- **Emilie Bokdam-Tognetti**, assesseure à la 8^{ème} chambre de la section du contentieux du Conseil d'État
- **Daniel Gutmann**, professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris-1) / Avocat associé, CMS Francis Lefebvre
- **Anne Iljic**, membre du Conseil d'État, référendaire à la Cour de justice de l'Union européenne

14h00 - 15h15 : Table ronde 3 – L'abus de droit

Animatrice : **Anne Egerszegi**, présidente de la 9^{ème} chambre de la section du contentieux du Conseil d'État

Intervenants :

- **Florence Deboissy**, professeure de droit privé - Université de Bordeaux
- **Philippe-Emmanuel de Beer**, directeur des vérifications nationales et internationales à la direction générale des finances publiques - ministère chargé du budget et des comptes publics
- **Olivier Texidor**, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cabinet SCP Célice-Texidor-Périer

15h15 - 16h30 : Table ronde 4 – La répression fiscale

Animateur : **Pierre Collin**, président-adjoint de la section du contentieux du Conseil d'État

Intervenants :

- **Ludovic Ayrault**, professeur de droit fiscal - Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne
- **Annabelle Bailleul-Mirabaud**, avocat associé CMS Francis Lefebvre Avocats
- **Céline Guillet**, procureur de la République financier adjoint, Parquet national financier

16h30 - 17h00 : **Conclusion** par **Christophe Chantepy**, président de la section du contentieux du Conseil d'État et **Thomas Lyon-Caen**, président de l'Ordre des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

Présentation des Entretiens

Cette journée s'insère dans le cadre des **Entretiens du contentieux du Conseil d'État**

Les Entretiens du contentieux ont pour objet de mettre en discussion un thème important identifié au regard des évolutions récentes de la jurisprudence du Conseil d'État. Ils doivent ainsi œuvrer, d'une part, à une meilleure connaissance et compréhension de la jurisprudence du Conseil d'Etat par la confrontation des regards des acteurs qu'elle touche à différents titres mais aussi, d'autre part, à des échanges sur cette jurisprudence, les difficultés qu'elle rencontre ou peut même susciter, ainsi que les possibles évolutions. C'est dans cette perspective que les Entretiens entendent réunir, notamment, des membres du Conseil d'État, des juges d'autres juridictions – françaises et étrangères – des avocats, des universitaires ainsi que des acteurs de l'administration et des entreprises mais aussi des représentants de la société civile.

Inauguré en 2016, ce cycle a donné lieu à huit entretiens : « *Le juge administratif et les droits fondamentaux* » (4 novembre 2016) ; « *La régulation* » (20 novembre 2017), « *Principe de légalité, principe de sécurité juridique* » (16 novembre 2018), « *Le référé* » (29 novembre 2019), « *De nouvelles frontières pour le juge administratif* » (18 décembre 2020), « *Être accessible, utile et compris : l'efficacité du juge administratif* » (29 octobre 2021), « *Politique de l'urbanisme, droit à construire et juge administratif* » (29 novembre 2022) et « *L'intérêt général* » (28 novembre 2023).

Le thème des Entretiens 2024 : **les principaux enjeux actuels du contentieux fiscal**

L'édition 2024 des Entretiens du Conseil d'État « contentieux » traitera des questions que soulève l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les garanties et prérogatives du contribuable dans le contentieux fiscal, en particulier à travers le prisme de ses spécificités par rapport aux autres branches du droit administratif (abus de droit, garantie contre les changements de doctrine, règles spéciales d'invocation des conventions fiscales internationales...). Question classique du droit fiscal, ce thème connaît une actualité particulière résultant de modifications législatives récentes tendant, d'un côté, à durcir les règles de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (création de nouvelles clauses spéciales anti-abus, aménagement du « verrou de Bercy », création du « mini abus de droit »...) et, de l'autre, à assouplir les règles applicables aux contribuables de bonne foi (reconnaissance d'un droit à l'erreur par exemple).

Séance d'ouverture

Didier-Roland Tabuteau



Vice-président du Conseil d'État

Didier-Roland Tabuteau obtient son diplôme de l'Ecole polytechnique en 1981. Ancien élève de l'ENA, il est issu de la promotion « Louise Michel » (1984) et choisit, à la sortie de l'école, d'intégrer le Conseil d'État.

Au sein de l'institution, il travaille tout d'abord à la section du contentieux (1984 – 1988) et à la section de l'intérieur (1987 – 1988). En 1988, il quitte pour la première fois l'institution afin de devenir directeur adjoint du cabinet du ministre de la solidarité, de la santé et de la protection sociale, avant de revenir au Conseil d'État comme rapporteur public à la section du contentieux et membre de la section sociale (1991 – 1992).

Poursuivant une nouvelle fois sa carrière en dehors de l'institution, il devient directeur du cabinet du ministre de la santé et de l'action humanitaire en 1992 pour une durée d'un an, avant d'être nommé directeur général de l'Agence du médicament jusqu'en 1997. Il occupe par la suite et pendant trois ans le poste de directeur adjoint du cabinet de la ministre de l'emploi et de la solidarité.

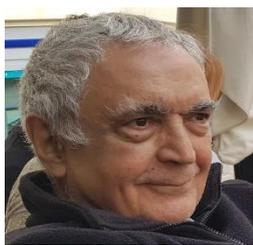
En 2000, il est conseiller de la ministre de l'emploi et de la solidarité, chargé de la préparation de la loi sur le droit des malades avant de devenir directeur du cabinet du ministre délégué à la santé (2001-2002).

En 2003, il est nommé directeur général de la fondation « Caisses d'épargne pour la solidarité ». En parallèle, il obtient, en 2007, son doctorat en droit puis une habilitation à diriger des recherches. Il enseigne alors à l'Institut d'études politiques de Paris où il est responsable de la chaire santé. Il est également co-directeur de l'institut droit et santé de l'université Paris Descartes (INSERM UMRS 114J).

Il réintègre le Conseil d'État en 2011, d'abord à la section du contentieux puis à la section sociale. En 2017, il est nommé président adjoint de la section sociale, puis président de la section sociale l'année suivante.

Il est nommé vice-président du Conseil d'État le 5 janvier 2022.

Grand témoin : Noël Chahid-Nourai



Conseiller d'État honoraire

La carrière de Noël Chahid-Nourai dans le service public, après sa sortie de l'ENA en 1969, a suivi trois axes :

A la section du contentieux du Conseil d'Etat il a été commissaire du gouvernement (1984-1992) et président de chambre (1997-2000). En outre, il a exercé les fonctions de président de section à la Cour nationale du droit d'asile (2011).

Dans l'administration active : il a été conseiller juridique au ministère des affaires étrangères (1974-1976) et sous-directeur de la production et de la distribution puis directeur général adjoint du Centre National du Cinéma (1977-1982).

Dans les cabinets ministériels : il a été conseiller technique de Jean-Philippe Lecat au ministère de l'information (1973-1974) et il a dirigé le cabinet de Michel Jobert au ministère du commerce extérieur (1982-1983).

Il a siégé, par ailleurs, dans plusieurs organes consultatifs dont le Centre d'études des revenus et des coûts, la CNIL, la Commission Aicardi sur la réforme de la fiscalité locale, le Conseil de discipline des OPCVM.

Par ailleurs, Noël Chahid-Nourai a poursuivi une carrière en dehors du secteur public comme avocat de 1992 à 1995 dans un cabinet français, de 2000 à 2011 au sein d'un cabinet britannique, puis de 2011 à 2023 dans un cabinet américain. Il a été également coauteur de deux ouvrages fiscaux : « optimisation fiscale et abus de droit » et « Contentieux fiscal ».

Depuis janvier 2024, il est consultant indépendant.

Table ronde 1 : les outils destinés à créer de la sécurité juridique

Éléments de problématique

Les outils destinés à renforcer la sécurité juridique des contribuables ne sont pas nouveaux. La garantie contre les changements de doctrine, aujourd'hui codifiée à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF), trouve son origine dans deux lois des 28 décembre 1959 et 9 juillet 1970 et le « rescrit général », prévu au 1° de l'article L. 80 B du même livre, est issu de la loi dite « Aicardi » du 8 juillet 1987. Le législateur et l'administration ont cherché à renforcer les dispositifs de ce type au cours de la période récente, ce qui s'est traduit par l'instauration de nouveaux mécanismes légaux liés à la reconnaissance d'un « droit à l'erreur » (loi dite « ESSOC » du 10 août 2018¹) ou par la création en 2020, au sein de la direction générale des finances publiques, d'un « service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal » (SSJCF). Cette table ronde est l'occasion de revenir sur le fonctionnement des mécanismes traditionnels et de dresser un bilan des initiatives plus récentes, en examinant plus particulièrement si celles-ci sont à l'origine d'une baisse du nombre de litiges fiscaux introduits devant la juridiction administrative.

Intervenants

Animateur : Martin Collet



Professeur de droit fiscal – Université Paris-Panthéon-Assas

Agrégé des facultés de droit, Martin Collet est professeur à l'université Paris Panthéon-Assas où il dirige, avec Gauthier Blanluet, le Master 2 Droit fiscal et le Master 2 Fiscalité internationale (en partenariat avec HEC).

Ancien membre du Conseil des prélèvements obligatoires, il a récemment publié *Droit fiscal* (PUF, coll. Thémis, 12^e éd., 2024), *Finances publiques* (LGDJ, coll. Domat, 9^e éd., 2024) dont la première édition a reçu le Prix du livre juridique décerné par le Club des juristes et le Conseil constitutionnel et *Procédures fiscales* (PUF, coll. Thémis, 5^e éd., 2024) avec Pierre Collin.

Frédéric Iannucci



Chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal - Direction générale des finances publiques

Depuis le 1^{er} octobre 2020, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF) à la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Auparavant, chef du service du contrôle fiscal (2019-2020), directeur de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI 2018-2019), direction nationale en charge du contrôle fiscal des grandes entreprises, directeur de la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF 2013-2017), direction dont l'objet est la recherche de renseignements (enquêtes, droits de visite et de saisies...) en amont du contrôle fiscal.

De 1992 à 2013, plusieurs postes en administration centrale à la direction de la législation fiscale, à la sous-direction du contrôle fiscal et au service des collectivités locales de la DGFIP.

Il est Premier secrétaire et attaché de coopération culturelle, scientifique et technique à l'ambassade de France en Bolivie de 1996 à 1998.

¹ Loi 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

Arnaud Iss



Rapporteur public au tribunal administratif de Montreuil (1^{re} chambre)

Après des études à l'IEP Paris, en philosophie (Paris X et Paris VII) et en mandarin (Inalco), Arnaud Iss a intégré l'ENA en 2012, promotion "Jean de La Fontaine", et a choisi le corps des magistrats administratifs (conseiller de TA-CAA) en étant affecté en 2015 au TA de Montreuil, au sein de la 9^e chambre (droit des étrangers), puis de la 8^e chambre (responsabilité hospitalière, droit de la bioéthique, travaux publics, notamment).

Il a effectué sa mobilité statutaire à l'Assemblée nationale de 2017 à 2020 auprès d'un groupe parlementaire au sein de la Commission des Lois. Depuis 2020, il a réintégré le tribunal administratif de Montreuil et sa 1^{re} chambre (spécialisée en fiscalité des grandes entreprises) comme rapporteur, puis comme rapporteur public dès 2022.

Au-delà de ces fonctions, il est enseignant à l'IEP Paris (civilisation asiatique), ainsi qu'à l'Institut des relations internationales et stratégiques (géopolitique de la zone Asie-Pacifique).

Laurence Jaton



Vice-présidente en charge de la direction financière du corporate & fiscale Groupe - ENGIE

Laurence Jaton dirige la direction fiscale du groupe ENGIE, composée d'une communauté de 60 experts fiscaux principalement en Europe et en Amérique. ENGIE est un acteur mondial de l'énergie, fournissant des services d'électricité, de gaz et d'énergie, et développant une stratégie de transition zéro carbone en tant que "service", opérant dans environ 70 pays.

Avec plus de 20 ans d'expérience au sein du département fiscal d'ENGIE, Laurence Jaton a joué un rôle clé dans la conception de la politique et de la gouvernance fiscales de l'entreprise, la mise en œuvre d'un cadre de contrôle des risques robuste pour préserver sa réputation fiscale, et la défense de ses intérêts lors de contrôles et de litiges fiscaux.

Son équipe compétente assiste au quotidien l'entreprise dans sa croissance et sa compétitivité, ainsi que les comptables dans le respect des obligations fiscales du groupe.

Laurence Jaton est également impliquée dans diverses organisations professionnelles ou fiscales (AFEP, MEDEF, Business Europe, BIAC, IFA, B-Team), où elle partage son expérience pour améliorer la soutenabilité du cadre fiscal en vue de permettre des développements économiques de long terme. Elle est aussi attentive à l'intelligibilité, l'applicabilité et stabilité de la loi et son application raisonnable par les administrations.

Laurence a débuté sa carrière comme avocate fiscaliste au sein du cabinet Ernst & Young.

Admise au barreau des Hauts-de-Seine en 1997, Laurence est diplômée de l'école de commerce HEC (1996), de la Community of European Management Schools (CEMS) et de la faculté de droit de l'Université Paris XI (Maîtrise en droit des affaires et fiscalité, 1996).

Table ronde 2 : le maniement du conflit de normes

Éléments de problématique

Eu égard à la richesse du corpus de normes supérieures applicables en matière fiscale (articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, libertés de circulation et directives « TVA » ou « mères filles » au niveau européen, conventions fiscales bilatérales...), les contribuables disposent de nombreux instruments pour contester la conformité ou la compatibilité de la loi fiscale auprès du juge. Cette marge de manœuvre pose la question du choix de la voie contentieuse la plus adaptée et peut donner lieu, comme l'illustrent certaines affaires récentes, à des schémas particulièrement complexes mobilisant à la fois question prioritaire de constitutionnalité, question préjudicielle et contrôle de conventionnalité. Cette table-ronde reviendra sur ces différents outils et abordera plus particulièrement la jurisprudence constitutionnelle relative aux « discriminations à rebours », qui avait été élaborée en 2016 en matière fiscale mais dont le Conseil constitutionnel a depuis lors considérablement réduit la portée.

Intervenants

Animatrice : Claire Rameix-Séguin



Avocate au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cabinet Matuchansky-Poupot-Valdelièvre-Rameix

Claire Rameix-Séguin est avocate au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation depuis 2014, associée au sein du cabinet Matuchansky Poupot Valdelièvre Rameix qu'elle a rejoint en 2023. Elle a développé depuis de nombreuses années une compétence reconnue en droit fiscal interne et international.

Elle intervient très régulièrement devant les chambres de la section du contentieux du Conseil d'Etat statuant sur les questions fiscales, ainsi que devant le Conseil constitutionnel et les juridictions européennes.

Claire Rameix-Séguin est membre de l'International Fiscal Association (IFA) et de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF) et membre de la Commission Contrôle et contentieux de cet institut. Elle intervient dans des conférences et séminaires professionnels à destination des fiscalistes ainsi qu'au sein du "parcours fiscal" de l'Ecole de formation du barreau (EFB). Elle est codirectrice adjointe de l'Institut de formation des avocats aux Conseils (IFRAC) après y avoir enseigné le droit public et le contentieux administratif. Elle a été chargée d'enseignement en droit privé et en technique de cassation à l'Université Paris II Panthéon-Assas.

Claire Rameix-Séguin est diplômée de l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris (ESCP-EAP). Elle est titulaire d'un DEA de droit privé général de l'Université Paris II Panthéon Assas et d'un DESS de droit des affaires et fiscalité de l'Université Paris Sud.

Emilie Bokdam-Tognetti



Assesseure à la 8e chambre de la section du contentieux du Conseil d'État

Emilie Bokdam-Tognetti est conseillère d'Etat. Entrée au Conseil d'Etat en 2009 comme auditrice, elle y a notamment exercé les fonctions de responsable du centre de recherches et de diffusion juridiques entre 2012 et 2014, période durant laquelle elle a en particulier rédigé la chronique mensuelle de jurisprudence à la Revue de jurisprudence fiscale, puis celles de rapporteure publique à la 9^e chambre de la section du contentieux, l'une des chambres spécialisées en droit fiscal du Conseil d'Etat, et au Tribunal des conflits.

Elle est désormais assesseure au sein de la 8^e chambre de la section du contentieux, également spécialisée en matière fiscale. Elle a enseigné la fiscalité financière et la fiscalité internationale en tant que professeure associée au sein de l'Université de Paris-Est Créteil.

Daniel Gutmann



Professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris-1) / Avocat associé, CMS Francis Lefebvre

Daniel Gutmann est professeur de droit à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris I) où il codirige le centre de recherches Sorbonne Fiscalité Finances Publiques. Il est également avocat associé au sein du cabinet CMS Bureau Francis Lefebvre, où il est responsable de l'équipe de doctrine fiscale. Il est président de la région européenne de l'International Fiscal Association (IFA) et participe aux travaux du comité scientifique de la branche française de la même association. Il est également codirecteur scientifique de la revue « Fiscalité internationale » depuis sa fondation en 2019.

Ancien membre du Conseil des prélèvements obligatoires et ancien président du comité scientifique de la European Association of Tax Law Professors (EATLP), il a été membre de la commission constituée par la Cour des comptes sur la convergence fiscale franco-allemande en 2010 et a été auditionné depuis lors par diverses commissions parlementaires sur des aspects intéressant la fiscalité interne et internationale.

Auteur de nombreux articles en matière fiscale, il est l'auteur d'un ouvrage de droit fiscal des affaires (Lextenso, 15^e éd., 2024) couronné par le Prix spécial du livre juridique décerné par le Conseil constitutionnel et le Club des Juristes. Son ouvrage le plus récent, intitulé Sources et ressources de l'interprétation juridique. Etude de droit fiscal (Lextenso, 2023), s'est vu décerner le prix Edouard Bonafous par l'Académie des Sciences Morales et Politiques.

Anne Iljic



Membre du Conseil d'État, référendaire à la Cour de justice de l'Union européenne

Anne Iljic est maîtresse des requêtes au Conseil d'Etat où elle a exercé successivement les fonctions de rapporteure (section du contentieux et section des finances), de responsable du centre de recherches et de diffusion juridiques et de rapporteure publique (10^e chambre), notamment en contentieux fiscal.

Elle est référendaire à la Cour de justice de l'Union européenne depuis fin 2020.

Table ronde 3 : l'abus de droit

Éléments de problématique

Codifiée à l'article L. 64 du LPF, la procédure de répression des abus de droit constitue, alors même que l'administration n'y recourt que de manière exceptionnelle, une forme d'épouvantail pour les contribuables, et en particulier pour les acteurs économiques. Cette table-ronde reviendra, dans une perspective pratique, sur les cas dans lesquels l'administration recourt à cette procédure et la manière dont le juge apprécie le critère tenant à la recherche d'un but exclusivement fiscal. Elle sera aussi l'occasion d'évoquer la notion plus récente de « montage artificiel » et d'aborder la question, qui divise la doctrine, de l'existence d'une règle de subsidiarité de l'abus de droit par rapport aux autres moyens de redressement dont dispose l'administration.

Intervenants

Animatrice : Anne Egerszegi



Présidente de la 9^e chambre de la section du contentieux du Conseil d'État

Licenciée en droit public et diplômée de l'Institut d'études politiques de Paris et de l'École du Commissariat de l'air, Anne Egerszegi a débuté sa carrière comme officier de l'armée de l'air, en qualité de commissaire de l'air. Entre 1992 et 2004, elle a occupé différents postes à la direction centrale du commissariat de l'air à Paris, sur base aérienne à Saintes et en région, à Villacoublay.

Elle intègre le Conseil d'État en 2004 comme auditrice. Rapporteur à la section du contentieux (2004-2019), elle a également exercé les fonctions de rapporteur à la section des finances (2007-2016) puis à la section des travaux publics (2016-2019). Nommée conseillère d'Etat en 2019, Anne Egerszegi a exercé les fonctions d'assesseur à la 9^e chambre de la section du contentieux (2019-2022) puis de présidente adjointe de la section des finances en 2022. Depuis octobre 2022, Anne Egerszegi est présidente de la 9^e chambre de la section du contentieux.

Anne Egerszegi est par ailleurs présidente du conseil d'administration de l'établissement public des fonds de prévoyance militaire et de l'aéronautique depuis 2022.

Florence Deboissy



Professeure de droit privé - Université de Bordeaux

Florence Deboissy est professeur à l'Université de Bordeaux où elle enseigne le droit fiscal et le droit des affaires tout en codirigeant le master Droit des affaires et fiscalité/DJCE et le master Fiscalité des affaires et du patrimoine.

Elle est membre du comité de l'abus de droit fiscal et de la commission des infractions fiscales. Elle est auteur, aux éditions LexisNexis, du Précis de fiscalité des entreprises, du manuel de Droit des sociétés et du Code des sociétés ;

Elle est par ailleurs directeur scientifique de la Revue de Droit Fiscal et en charge de la collection Précis fiscal. Elle est également directeur scientifique de la revue Ingénierie patrimoniale aux éditions JFA. Elle intervient régulièrement en qualité d'experte auprès de grandes entreprises en droit fiscal et en droit des affaires.

Philippe-Emmanuel de Beer



Directeur, direction des vérifications nationales et internationales à la direction générale des finances publiques - ministère chargé du budget et des comptes publics

Philippe-Emmanuel de Beer est haut-fonctionnaire, actuellement directeur de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), en charge du contrôle fiscal des plus grands groupes à la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Il a fait l'essentiel de sa carrière au sein des ministères économiques et financiers qu'il a rejoins en 1997 : en administration centrale (à la direction de la législation fiscale, DLF), dans le réseau du Trésor à l'étranger (mission économique de Singapour) et, depuis 2014, à la tête de directions nationales spécialisées de la DGFIP (direction des grandes entreprises (DGE), direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) et DVNI).

Il a également été expert national détaché à la Commission européenne (DG TAXUD) et conseiller du Premier ministre pour la fiscalité et les prélèvements obligatoires.

Son parcours lui a permis de développer une expertise et une pratique fiscale diversifiées : législation et politiques publiques, gestion fiscale, lutte contre la fraude et contrôle fiscal.

Philippe-Emmanuel de Beer est diplômé de l'École supérieure de commerce de Paris (ESCP) et de l'École nationale d'administration (ENA), promotion "Marc Bloch".

Olivier Texidor



Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cabinet SCP Célice-Texidor-Périer

Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cabinet SCP Célice-Texidor-Périer

Table ronde 4 : la répression fiscale

Éléments de problématique

En modifiant l'article L. 228 du LPF pour contraindre l'administration à dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle et qui ont conduit à l'application, sur des droits supérieurs à 100 000 €, de sanctions d'une certaine gravité, la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a considérablement renforcé la place de la répression pénale en droit fiscal. Dans cette perspective, la table-ronde abordera les questions soulevées par l'articulation des actions pénale et fiscale, comme le traitement par les autorités pénales des dénonciations transmises par l'administration, l'articulation des enquêtes et contrôles ou encore la manière dont les juges administratif et pénal doivent tenir compte de leurs décisions respectives. Elle reviendra également sur les enjeux que soulève la possibilité – également ouverte par la loi du 23 octobre 2018 – de recourir en matière fiscale à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) ou de conclure une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP).

Intervenants

Animateur : Pierre Collin



Conseiller d'État, président-adjoint de la section du contentieux du Conseil d'État

Ancien élève de la promotion « Marc Bloch » de l'École nationale d'administration (ENA, 1997), il intègre le Conseil d'État comme auditeur à la section du contentieux (1997-1999), avant de devenir co-responsable du centre de documentation (1999-2002). Il est ensuite rapporteur public (anciennement, commissaire du Gouvernement) de 2002 à 2012 à la section du contentieux, puis assesseur. De 2013 à 2015, Pierre Collin est conseiller spécial au cabinet du ministre de l'économie et des finances, en charge de la fiscalité. Il réintègre ensuite le Conseil d'État à la section du contentieux comme assesseur (2015-2017), avant d'être nommé président de la 8^e chambre (2017-2023). Pierre

Collin a été nommé président adjoint de la section du contentieux au mois d'octobre 2023. Il est par ailleurs professeur-associé à l'université de Paris II, Panthéon-Assas.

Ludovic Ayrault



Professeur de droit fiscal - Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Agrégé de droit public, Ludovic Ayrault est professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (Ecole de droit de la Sorbonne) où il codirige le Master mention Droit fiscal et le département Sorbonne Fiscalité & Finances Publiques de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS).

Auteur notamment du manuel Droit fiscal général avec Jean Lamarque et Olivier Négrin (Lexisnexis, 2016) et de la version annotée et commentée du Code de procédure fiscale avec Olivier Négrin (Daloz, 2024), il a été membre de la Commission des infractions fiscales de 2015 à 2024.

Annabelle Bailleul-Mirabaud



Avocat associé CMS Francis Lefebvre Avocats

Annabelle Bailleul-Mirabaud, avocate associée CMS Francis Lefebvre, est spécialisée sur les problématiques de fiscalité internationale.

Elle conseille depuis 2003 des groupes multinationaux et les assiste dans le cadre de contrôles fiscaux et de contentieux notamment en matière de prix de transfert, d'établissements stables et d'imposition des flux transfrontaliers.

Annabelle Bailleul-Mirabaud est vice-présidente du comité fiscal de l'International Bar Association (IBA) et membre de l'International Fiscal Association (IFA) ainsi que de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF). Elle intervient dans des conférences ainsi que dans le cadre du cours de Droit fiscal interne et international du parcours « droit des affaires » de l'ESSEC.

Annabelle Bailleul-Mirabaud est diplômée d'HEC ainsi que de l'université Bocconi et titulaire d'un DESS de droit des affaires et fiscalité de l'Université Paris Sud.

Céline Guillet



Procureur de la République financier adjoint, Parquet national financier

Céline Guillet est magistrat de l'ordre judiciaire depuis 2002. Elle a exercé diverses fonctions, au siège et au parquet, à Beauvais, Pontoise, et Paris, mais également en administration centrale, notamment comme cheffe du bureau de l'entraide pénale internationale.

Elle est en poste au parquet national financier depuis septembre 2019, avec les fonctions depuis septembre 2022 de procureur de la République financier adjoint.

Le parquet national financier a été créé en 2013 et dispose d'une compétence nationale en matière de traitement des atteintes à la probité complexe, des infractions en matière boursière, des atteintes à la concurrence, et surtout des atteintes graves au finances publiques.

S'agissant de la matière fiscale, le parquet national financier a vocation à être saisi des dossiers de fraude fiscale complexe ou internationale, ou commise en bande organisée. Il s'agit des dossiers révélant l'utilisation de comptes bancaires ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger, de l'interposition d'entités établies à l'étranger, de l'usage de faux documents, d'une fausse identité ou de toute autre falsification. Le parquet national financier dispose également d'une compétence pour les escroqueries à la TVA de type carrousels de TVA commises en bande organisée.

Le parquet national financier traite actuellement 772 dossiers dont 47 % concernent la matière fiscale.

Conclusion

Christophe Chantepy



Président de la section du contentieux du Conseil d'État

Diplômé de l'École centrale des arts et manufactures (centrale Paris) et de l'Institut d'études politiques (IEP) de Paris, Christophe Chantepy intègre le Conseil d'État en 1986 à sa sortie de l'École nationale d'administration (ENA, promotion « Denis Diderot »). Au cours de sa carrière au Conseil d'État, il occupe différents postes au sein de la section du contentieux et des sections administratives.

Commissaire du Gouvernement (1995-1997), puis assesseur (2003-2006 ; 2007-2009 ; 2014-2015 et 2019) à la section du contentieux, il a été président de la 1^{re} chambre (2010-2012), puis de la 3^e chambre (2019-2021). Par ailleurs, Christophe Chantepy a exercé les fonctions de conseiller technique au cabinet du ministre délégué auprès du ministre d'État, ministre de l'économie, des finances et du budget, puis au cabinet du Premier ministre de 1991 à 1993, de directeur de cabinet de la ministre déléguée à l'enseignement scolaire, puis du ministre de la fonction publique et de la réforme de l'État de 1997 à 2002, et de directeur de cabinet du Premier ministre de 2012 à 2014. De 2015 à 2019, il est ambassadeur de France en Grèce.

Christophe Chantepy est président de la section du contentieux depuis le 27 janvier 2021.

Thomas Lyon-Caen



Président de l'Ordre des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation

Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation depuis 2011, Thomas Lyon-Caen est ancien Premier Secrétaire de la Conférence du Stage des Avocats aux Conseils (2006).

Ancien membre du Conseil de l'Ordre, il a également été membre de la commission de déontologie de l'Ordre, ancien chargé d'enseignement au sein de l'Institut de Formation et de Recherche des avocats aux Conseils (IFRAC) et ancien membre du groupe de travail « Usages et bonnes pratiques » du Conseil consultatif conjoint de la relation magistrats-avocats (C.C.C.).

Thomas Lyon-Caen est, depuis le 1^{er} janvier 2024, président de l'Ordre des avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation.

Documentation juridique

1. Table ronde 1 : les outils destinés à créer de la sécurité juridique

Article L. 62 du LPF

Si, dans un délai de trente jours à compter de la réception d'une demande mentionnée aux articles L. 10, L. 16 ou L. 23 A du présent code ou de la réception d'une proposition de rectification ou, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de situation fiscale personnelle, avant toute proposition de rectification, le contribuable demande à régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, il est redevable d'un montant égal à 70 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

Cette procédure de régularisation ne peut être appliquée que si :

1° Elle ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

2° Le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de la demande de régularisation mentionnée au premier alinéa du présent article et s'acquitte de l'intégralité des suppléments de droits simples dus et des intérêts de retard calculés en application du même premier alinéa soit au moment du dépôt de cette déclaration complémentaire, soit, en cas de mise en recouvrement par voie de rôle, au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

A défaut de paiement immédiat des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, de paiement effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, le bénéfice de la réduction de l'intérêt de retard est conservé en cas d'acceptation par le comptable public d'un plan de règlement des droits simples.

Article L. 80 A du LPF

Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

Il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification. (1) (2)

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.

Article L. 80 B du LPF

La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable :

1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.

Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 1°, notamment le contenu, le lieu ainsi que les modalités de dépôt de cette demande ;

2° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui :

a. Disposition devenue sans objet ;

b. a notifié à l'administration sa volonté de bénéficier des dispositions des articles 39 AB, 39 quinquies D, 39 quinquies DA ou des articles 39 quinquies E, 39 quinquies F, 39 quinquies FA, 39 quinquies FC, 44 sexies, 44 octies A, 44 quindécies A, 44 sexdécies ou 44 septdécies du code général des impôts.

La notification doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 2°, notamment le contenu, le lieu de dépôt ainsi que les modalités selon lesquelles l'administration accuse réception de ces notifications ;

3° Lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui a demandé, au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait, si son projet de recherche est éligible au bénéfice des dispositions des articles 244 quater B et 244 quater B bis du code général des impôts, au titre des dépenses mentionnées respectivement au II de l'article 244 quater B ou au I de l'article 244 quater B bis du même code. Lorsque le projet de recherche est pluriannuel, cette demande doit être effectuée au moins six mois avant la date limite de dépôt de la première déclaration spéciale relative à ce projet.

Pour l'examen des demandes mentionnées au premier alinéa, l'administration des impôts sollicite l'avis des services relevant du ministre chargé de la recherche lorsque l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet de recherche présenté par l'entreprise le nécessite.

L'avis est notifié au contribuable et à l'administration des impôts. Lorsqu'il est favorable, celle-ci ne peut rejeter la demande du contribuable que pour un motif tiré de ce qu'une autre des conditions mentionnées à l'article 244 quater B ou à l'article 244 quater B bis du code général des impôts n'est pas remplie.

Les personnes consultées en application du deuxième alinéa sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues à l'article L. 103.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 3° ;

3° bis Lorsque les services relevant du ministre chargé de la recherche n'ont pas répondu dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui leur a demandé, au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait, si son projet de recherche présente un caractère scientifique et technique le rendant éligible au bénéfice des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts, au titre des dépenses mentionnées aux a à j du II du même article ou des dépenses mentionnées au I de l'article 244 quater B bis du même code. Lorsque le projet de recherche est pluriannuel, cette demande doit être effectuée au moins six mois avant la date limite de dépôt de la première déclaration spéciale relative à ce projet.

La prise de position des services relevant du ministre chargé de la recherche est notifiée au contribuable et à l'administration des impôts. Cette réponse doit être motivée.

Les personnes consultées en application du premier alinéa sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues à l'article L. 103.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 3° bis ;

4° Lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, si son entreprise constitue une jeune entreprise innovante au sens de l'article 44 sexies-0 A du code général des impôts. Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 4° concernant les documents et informations qui doivent être fournis ;

5° (périmé) ;

6° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application du présent 6° ;

7° Lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable ;

8° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait, si les revenus de son activité professionnelle, lorsqu'elle est soumise à l'impôt sur le revenu, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 34 du code général des impôts ou des bénéfices des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants mentionnés à l'article 92 du même code, ou, s'agissant d'une société civile, si les résultats de son activité professionnelle sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 8° ;

9° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, préalablement à la réalisation d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de cette opération, la confirmation que le III de l'article 210-0 A du code général des impôts ne lui était pas applicable.

Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 9° ;

9° bis Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé à l'administration centrale, préalablement à la réalisation d'une opération et à partir d'une présentation écrite, précise et complète de cette opération, la confirmation que l'article 205 A du code général des impôts ne lui était pas applicable;

10° Lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité et sur demande écrite du contribuable présentée conformément au 1° du présent article, avant envoi de toute proposition de rectification, l'administration a formellement pris position sur un point qu'elle a examiné au cours du contrôle ;

11° En matière de contributions indirectes, lorsque, dans le cadre d'un contrôle ou d'une enquête effectués par l'administration et sur demande écrite du redevable présentée conformément au 1°, avant la notification de l'information ou de la proposition de taxation mentionnées à l'article L. 80 M, l'administration a formellement pris position sur un point qu'elle a examiné au cours du contrôle ou de l'enquête ;

12° En matière de contributions indirectes, lorsque, dans le cadre d'un contrôle ou d'une enquête et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points examinés lors du contrôle ou de l'enquête, lesquels sont communiqués au contribuable selon les modalités fixées à l'article L. 80 M ;

13° Lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui lui a demandé, avant le dépôt de l'autorisation mentionnée au 1° du I de l'article 1635 quater F du code général des impôts et pour un projet supérieur à 50 000 mètres carrés de surface taxable, à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait, de prendre formellement position sur sa situation au regard des dispositions relatives à la taxe d'aménagement des articles 1635 quater A et suivants du même code.

Article 1727 du CGI

(...)

V. – Le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50 % en cas de dépôt spontané par le contribuable, avant l'expiration du délai prévu pour l'exercice par l'administration de son droit de reprise, d'une déclaration rectificative à condition, d'une part, que la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi et, d'autre part, que la déclaration soit accompagnée du paiement des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, que le paiement soit effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

A défaut de paiement immédiat des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, de paiement effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, le bénéfice de la réduction de 50 % de l'intérêt de retard prévu au premier alinéa du présent V est conservé en cas d'acceptation par le comptable public d'un plan de règlement des droits simples.

CE, 25 juin 2021, M. et Mme Bouchara, n°442790, B

19 Contributions et taxes.

19-01 Généralités.

19-01-01 Textes fiscaux.

19-01-01-03 Opposabilité des interprétations administratives (art. L. 80 A du livre des procédures fiscales).

Application littérale d'une interprétation administrative (1) de la convention franco-suisse - Lecture combinée de cette interprétation et d'une disposition de droit suisse - Existence, en présence d'un renvoi exprès (2).

Intervention, sur le fondement de l'article 27 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 et sous forme d'échange de lettres entre les administrations fiscales française et suisse, d'un accord en vue d'interpréter le b du paragraphe 6 de l'article 4 de cette convention, ayant donné lieu, pour ce qui concerne la Suisse, à la publication le 29 février 1968 d'une circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions.

Commentaires administratifs publiés le 10 décembre 1972 au paragraphe n° 7 de la documentation de base 14 B-2211 faisant suite à cet accord, ne définissant pas la notion de "revenus privilégiés" mais se référant explicitement à l'article 18 bis de l'arrêté du conseil fédéral suisse du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, dans sa rédaction issue de l'arrêté modificatif du 11 octobre 1949, relatif au régime d'imposition d'après la dépense, et à cette circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968 qui en éclaire elle-même la portée.

Pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF), il appartient au juge de rechercher quelle est, au regard de ces dispositions suisses, la signification des termes "revenus privilégiés" ainsi employés.

CE, 20 juin 2023, M. et Mme Carrière, n°462501, B

19 – Contributions et taxes.

19-01 – Généralités.

19-01-01 – Textes fiscaux.

19-01-01-03 – Opposabilité des interprétations administratives (art. L. 80 A du livre des procédures fiscales).

1) Rehaussement au sens de l'article L. 80 A du LPF – Notion – Inclusion – Remise en cause d'un crédit d'impôt imputé sur une imposition primitive – 2) Instructions ou circulaires invocables sur le fondement du second alinéa de cet article – Champ – Formulaire de déclaration ou notice explicative – a) Principe – Exclusion – b) Exception – Documents mis à la disposition des contribuables comportant une interprétation formelle de la loi fiscale – 3) Illustration – Contribuables se prévalant, pour contester la remise en cause d'un crédit d'impôt, d'une formule de calcul figurant dans un renvoi de la notice explicative du formulaire déclaratif – Interprétation formelle – Existence.

1) La remise en cause par l'administration fiscale d'un crédit d'impôt qui a été imputé sur l'imposition primitive d'un contribuable constitue un rehaussement au sens et pour l'application du premier et du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa version antérieure à la loi n° 2018-727 du 10 août 2018.

2) a) Si, en principe, un formulaire de déclaration ou une notice explicative ne sont pas au nombre des instructions ou circulaires que publie l'administration fiscale pour faire connaître son interprétation des textes fiscaux, b) il en va différemment lorsque ces documents, mis à la disposition des contribuables sur son site internet ou sur demande, comportent une interprétation formelle de la loi fiscale, laquelle peut être invoquée sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

3) Contribuables se prévalant, pour contester la remise en cause d'un crédit d'impôt porté sur leur déclaration de revenus à raison de la perception de dividendes de source togolaise, d'une formule de calcul figurant dans un renvoi de la notice explicative du formulaire déclaratif, opéré dans la rubrique « TOGO – Dividendes » du tableau « C – Crédit d'impôt : taux applicables aux revenus nets de l'impôt prélevé à la source ». Cour administrative d'appel ayant jugé que les contribuables ne pouvaient utilement se prévaloir de cette notice sur le fondement de l'article L. 80 A au motif que ce document, d'une part, ne constituait qu'une notice explicative qui, ainsi qu'elle le rappelait en première page, n'avait qu'une valeur indicative et ne se substituait pas à la documentation officielle de l'administration, et d'autre part, n'était pas au nombre des instructions ou circulaires publiées par lesquelles l'administration fiscale fait connaître son interprétation des textes fiscaux.

Tandis que la documentation officielle ne comportait aucune mention explicite du retrait, à compter de 1996, des dividendes de source togolaise du champ du crédit d'impôt dit « décote africaine » institué par la doctrine administrative, mais se bornait à ne plus mentionner le Togo dans la liste des pays concernés, le formulaire déclaratif en cause, au moins jusqu'à la déclaration des revenus perçus en 2010, mentionnait, sans réserve ou précision particulière, le Togo au titre des pays concernés par cette mesure de faveur et se bornait à renvoyer, pour les dividendes de source togolaise, à la disposition n° 12, relative à la formule de calcul du taux, de sa notice explicative. En outre, cette notice, en dépit de sa formule préliminaire selon laquelle elle ne se substituait pas à la documentation officielle de l'administration, indiquait immédiatement ensuite que le contribuable y trouverait « toutes les explications nécessaires ».

Dans ces circonstances, l'imprimé déclaratif et sa notice explicative devaient être regardés comme comportant une interprétation formelle de la loi fiscale dont les contribuables pouvaient se prévaloir sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A LPF.

CE, 18 septembre 2023, M. Hamou, n°469789, B

19 – Contributions et taxes.

19-01 – Généralités.

19-01-01 – Textes fiscaux.

19-01-01-03 – Opposabilité des interprétations administratives (art. L. 80 A du livre des procédures fiscales).

19-01-01-03-02 – Absence.

Contribuable ayant réalisé une plus-value en France et se prévalant d'une interprétation administrative pour faire échec à sa domiciliation fiscale dans cet Etat – 1) Au titre du premier alinéa, eu égard à l'absence de déclaration de la plus-value litigieuse – 2) Au titre du second, eu égard à la souscription de sa déclaration des revenus en qualité de résident de France (1).

Contribuable se prévalant de l'interprétation administrative des stipulations d'une convention fiscale conclue par la France avec un autre Etat, pour soutenir qu'il avait la qualité de résident de cet autre Etat à la date à laquelle il a cédé les titres qu'il détenait dans une société établie en France.

1) L'intéressé n'est pas fondé à invoquer l'interprétation par l'administration des stipulations de la convention fiscale internationale sur le fondement du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) dès lors que la plus-value en litige n'a pas été déclarée par lui au titre de ses revenus de l'année en cause, de sorte que les impositions contestées ne sauraient être regardées, alors même qu'ils ont été soumis à l'impôt sur le revenu sur la base des autres revenus qu'il avait déclaré, comme constituant un rehaussement d'une imposition primitive de cette plus-value.

2) Il n'est pas davantage fondé à se prévaloir de cette même interprétation sur le fondement des dispositions alors codifiées au second alinéa de ce même article L. 80 A dès lors qu'ayant souscrit sa déclaration des revenus en qualité de résident de France, en y mentionnant notamment des dividendes perçus postérieurement à la date alléguée du transfert de leur domicile fiscal à l'étranger comme relevant d'un régime fiscal propre aux résidents de France, il ne peut être regardé comme ayant appliqué la loi fiscale selon l'interprétation que l'administration en avait donnée.

1. Cf. CE, 26 mars 1990, Zarzecki, n° 65399, aux Tables sur un autre point.

2. Table ronde 2 : le maniement du conflit de normes

CC, décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, M. Marc S. et autre

(...)

5. Les paragraphes I et II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 (...) créent, à l'article 150-0 D du code général des impôts, un abattement pour durée de détention pour l'imposition des plus-values résultant de la cession de valeurs mobilières ou d'opérations d'échanges de titres. (...)

6. Les requérants reprochent à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, d'établir une différence de traitement injustifiée dans la taxation des plus-values tirées d'opérations d'échange de titres faisant l'objet d'un report d'imposition, selon qu'elles sont effectuées dans le cadre de l'Union européenne ou dans un cadre national. Le premier type de plus-values donnerait lieu, en toute circonstance, à l'application d'un abattement pour durée de détention couvrant non seulement la période de détention des titres remis à l'échange mais aussi celle des titres reçus en contrepartie. En revanche, le second type de plus-values ne donnerait lieu à l'application d'aucun abattement lorsque la plus-value a été réalisée avant le 1er janvier 2013 et d'un abattement portant sur la seule durée de détention des titres remis à l'échange lorsqu'elle est intervenue après cette date. L'un des requérants critique également la différence de traitement résultant du fait que, en cas de report d'imposition obligatoire prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, les plus-values réalisées, dans le cadre national, avant le 1er janvier 2013 seraient taxées au taux d'imposition en vigueur au moment où elles ont été placées en report d'imposition et non, comme pour les plus-values réalisées dans le cadre de l'Union européenne, au taux en vigueur lorsque le report d'imposition prend fin.

(...)

9. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

10. L'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 a soumis l'imposition des plus-values constituées à l'occasion d'une opération d'échange de titres au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Lorsque ces plus-values ont fait l'objet d'un report d'imposition sur le fondement des articles 92 B ou 160 du code général des impôts, précédemment applicables, ou sur le fondement de l'article 150-0 B ter du même code, elles peuvent en outre bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu aux 1 ter et 1 quater de l'article 150-0 D du même code. Toutefois, conformément au paragraphe III de cet article 17, cet abattement ne s'applique pas aux plus-values placées en report d'imposition avant le 1er janvier 2013. En outre, par exception, conformément à la réserve d'interprétation formulée au considérant 15 de la décision du Conseil constitutionnel du 22 avril 2016 mentionnée ci-dessus, les plus-values obligatoirement placées en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter avant le 1er janvier 2013 sont imposées selon les règles d'assiette et de taux applicables au fait générateur de leur imposition.

11. Dans sa décision du 18 septembre 2019 mentionnée ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la directive du 19 octobre 2009 mentionnée ci-dessus doit s'interpréter en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, elle requiert « que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cette décision et des règles rappelées au paragraphe précédent, que, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations entrant dans le champ matériel et territorial de la directive du 19 octobre 2009, les plus-values placées en report d'imposition sur le fondement des articles 92 B, 160 ou 150-0 B ter du code général des impôts bénéficient, en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D du code général des impôts, quelle que soit la date à laquelle elles ont été placées en report d'imposition. En revanche, d'une part, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations qui n'entrent pas dans ce même champ, ces plus-values n'en bénéficient pas si elles ont été placées en report d'imposition avant le 1er janvier 2013. D'autre part, celles placées en report d'imposition après cette date, sur le fondement de l'article 150-0 B ter, n'en bénéficient qu'à concurrence de la durée de détention des titres remis à l'échange.

12. En premier lieu, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement, s'agissant de l'application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values d'une opération d'échange de titres placées en report d'imposition, selon que cette opération a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne ou qu'elle l'a été dans le cadre national ou en dehors de l'Union européenne.

13. Toutefois, les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. Les dispositions contestées se sont bornées à adapter certains de ces régimes aux évolutions de la législation relative à l'imposition des plus-values. Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres.

14. D'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi.

15. En second lieu et en tout état de cause, la différence de traitement qui résulterait de l'application aux plus-values placées en report d'imposition obligatoire, avant le 1er janvier 2013, du taux et des règles d'assiette applicables au fait générateur de l'imposition, lorsque l'opération d'échange de titres ne relève pas du droit de l'Union européenne, serait, elle aussi, pour les mêmes raisons, fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi.

16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté. Les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

CE, 10 mars 2020, SCPI Primopierre, n°437122, B

26 Droits civils et individuels.

26-055 Convention européenne des droits de l'homme.

26-055-02 Droits garantis par les protocoles.

26-055-02-01 Droit au respect de ses biens (art. 1er du premier protocole additionnel).

Méconnaissance par le dispositif d'amende en cas de rupture de l'engagement de conservation d'un immeuble cédé à une SCPI (art. 210 E et I de l'art. 1764 du CGI) - 1) Détermination du montant par rapport à la valeur d'acquisition de l'immeuble - Absence - 2) Application d'un taux de 25 % à cette valeur alors que l'avantage fiscal tiré de l'engagement s'élève à l'écart entre le taux réduit de 19 % et le taux normal de l'IS appliqué à la plus-value de cession - Existence.

Article 210 E du code général des impôts (CGI) prévoyant l'octroi aux entreprises qui cèdent un immeuble à une société civile de placement immobilier (SCPI) un avantage fiscal, sous la forme d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés (IS) applicable à la plus-value résultant de cette cession, ayant pour contrepartie la conservation de ce dernier par la société cessionnaire pour une durée d'au moins cinq ans. Premier alinéa du I de l'article 1764 du CGI prévoyant que le cessionnaire d'un immeuble qui ne respecte pas l'engagement de le conserver pendant cinq ans est redevable d'une amende égale au quart de la valeur à laquelle il l'a acquis.

1) En déterminant le montant de cette amende en fonction de la valeur à laquelle l'immeuble a été acquis par la société auteur du manquement, l'article 1764 du CGI a retenu une assiette en rapport avec l'infraction commise, tenant à la rupture de l'engagement de conservation de l'immeuble.

2) Toutefois, en appliquant à cette valeur un taux de 25 %, alors que l'avantage fiscal dont bénéficient le cédant et le cas échéant, indirectement, le cessionnaire, s'élève seulement à la différence entre le taux réduit de 19 % et le taux normal de l'impôt sur les sociétés, appliquée à la plus-value imposable, les dispositions contestées ont retenu un montant d'amende disproportionné par rapport à la gravité du manquement qu'elle réprime et portent ainsi une atteinte disproportionnée, au regard de l'objectif poursuivi, au droit au respect des biens garanti par les stipulations de l'article 1er du protocole additionnel (1P1) à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (conv. EDH).

1. Rappr., s'agissant du montant de l'amende pour omission de déclaration fixé par l'application d'un taux unique aux résultats omis, CE, 4 décembre 2017, Société Edenred France, n° 379685, p. 344.

CE, 31 mars 2021, Mme de Galbert Defforey, n°441918, B

26 Droits civils et individuels.

26-055 Convention européenne des droits de l'homme.

26-055-01 Droits garantis par la convention.

26-055-01-14 Interdiction des discriminations (art. 14).

Report d'imposition sur les plus-values mobilières (II de l'art. 92 B du CGI) – Distinction entre les plus-values hors du champ ou dans le champ de la directive "fusions" – Compatibilité de cette différence de traitement avec les articles 1P1 et 14 de la convention EDH (2) – 1) Objectif d'intérêt public légitime – Existence, tenant au respect du droit de l'UE – 2) Proportionnalité – Existence.

Une distinction entre des personnes placées dans une situation comparable est discriminatoire, au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel (1P1) à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés

fondamentales (convention EDH) et de l'article 14 de cette convention, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un but légitime ou s'il n'y a pas un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

Il existe une différence de traitement, s'agissant de l'application de l'abattement pour durée de détention à la plus-value d'une opération d'échange de titres placée en report d'imposition, selon que cette opération a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne (UE) ou qu'elle l'a été dans le cadre national ou en dehors de l'UE.

1) Si le législateur avait initialement exclu du bénéfice de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts (CGI) l'ensemble des plus-values afférentes à des opérations réalisées avant le 1er janvier 2013 et placées en report d'imposition en application du II de l'article 92 B et du I ter de l'article 160 du CGI, la soumission à des règles d'assiette plus favorables des plus-values relatives à des opérations mettant en cause des sociétés d'Etats-membres différents trouve sa justification dans le nécessaire respect, pour ce qui concerne les situations entrant dans leur champ d'application, de la directive 2009/133/CE dite "fusions" du 19 octobre 2009, telle qu'interprétée par la CJUE dans son arrêt n°s C-662/18 et C-672/18 du 18 septembre 2019, qui impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres.

Le respect des exigences découlant du droit de l'UE constitue un objectif d'intérêt public légitime de nature à justifier une différence de traitement entre des situations au demeurant comparables, selon qu'elles sont ou non régies par ces règles.

2) Par ailleurs, si la loi, ainsi interprétée dans le respect du droit de l'UE, prévoit de garantir par des modalités différentes, selon que sont en cause des opérations purement internes ou des opérations entrant dans le champ de la directive "fusions", la neutralité fiscale des opérations d'échange de titres en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt, il n'en résulte pas une absence de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

Dans ces conditions, la différence de traitement en cause peut être regardée comme répondant à une justification objective et raisonnable, et ne méconnaît pas la combinaison de l'article 14 de la convention CEDH et de l'article 1P1 à cette convention.

CE, Section, 7 octobre 2022, Société KF3 Plus, n°443476, A

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société KF3 Plus a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration lui a, notamment, infligé au titre des années 2012 et 2013 deux amendes à hauteur de 50 % du montant des transactions pour lesquelles elle n'avait pas délivré de facture, en application de la première phrase du 3 du I de l'article 1737 du code général des impôts, en refusant d'appliquer le taux réduit de 5 % prévu par les dispositions alors en vigueur lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 2 juillet 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté son appel contre le jugement du 4 juillet 2019 par lequel le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande de décharge de ces amendes.

Sur la décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021 du Conseil constitutionnel :

2. Aux termes 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'Etat ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. / (...). ». Aux termes de l'article 62 de la Constitution : « (...) / Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause. / Les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles ».

3. Par une décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré le 3 du I de l'article 1737 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, contraire à la Constitution. Le dispositif de cette décision énonce que la déclaration d'inconstitutionnalité prend effet dans les conditions fixées à son paragraphe 13, qui précise que : « En l'espèce, l'abrogation immédiate des dispositions contestées entraînerait des conséquences manifestement excessives. Par suite, il y a lieu de reporter au 31 décembre 2021 la date de l'abrogation des dispositions contestées. Les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité ». Il résulte de ce qui précède que, alors même que la société requérante est l'auteur de cette question prioritaire de constitutionnalité, la déclaration d'inconstitutionnalité est sans incidence sur l'issue du présent pourvoi.

4. Si la société KF3 Plus soutient qu'en lui refusant le bénéfice de l'abrogation qu'il prononce, le Conseil constitutionnel a méconnu les stipulations de l'article 6§1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, il n'appartient pas à la juridiction administrative de connaître des décisions par lesquelles le Conseil

constitutionnel, saisi sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, met en œuvre les pouvoirs qu'il tient de son article 62.

Sur la loi répressive nouvelle plus douce :

5. En vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires". Découle de ce principe la règle selon laquelle la loi répressive nouvelle doit, lorsqu'elle abroge une incrimination ou prévoit des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux auteurs d'infractions commises avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des décisions devenues irrévocables. Il appartient au juge du fond, saisi d'une contestation portant sur une sanction, de faire application, même d'office, d'une loi répressive nouvelle plus douce entrée en vigueur entre la date à laquelle l'infraction a été commise et celle à laquelle il statue. Il en va de même pour le juge de cassation si la loi nouvelle est entrée en vigueur postérieurement à la décision frappée de pourvoi.

6. Les dispositions du 3 du I de l'article 1737 du code général des impôts en vigueur à la date des faits litigieux prévoyaient l'application d'une amende non plafonnée égale à 50 % du montant de la transaction lorsque n'était pas délivrée une facture, et la réduction du taux de l'amende à 5 % de ce même montant lorsque le fournisseur apportait, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération avait été régulièrement comptabilisée. Aux termes du I de l'article 1737 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 142 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 : « Entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant : /(...) / 3. De la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture ou la note prévue à l'article 290 quinquies et de ne pas comptabiliser la transaction. Le client professionnel est solidairement tenu au paiement de cette amende, qui ne peut excéder 375 000 euros par exercice. Toutefois, lorsque la transaction a été comptabilisée, l'amende est réduite à 5 % et ne peut excéder 37 500 euros par exercice ».

7. Ces dernières dispositions, qui ont assoupli les conditions dans lesquelles le taux de 5 % peut être retenu au lieu du taux de 50 % et plafonné les montants de l'amende, constituent une loi répressive nouvelle plus douce que les dispositions antérieures dont la cour a fait application et font obstacle au maintien du dispositif de l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur le montant des amendes litigieuses.

8. Il résulte de ce qui précède que la société requérante est seulement fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque en tant qu'il statue sur le montant des amendes.

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

10. En premier lieu, dès lors que l'assiette de l'amende en litige porte sur le montant effectif de la transaction, qui doit s'entendre comme un montant « toutes taxes comprises », la société requérante n'est pas fondée à demander que l'amende soit assise sur un montant hors taxe sur la valeur ajoutée.

11. En deuxième lieu, il résulte de l'instruction que les opérations de vente sans facture ayant donné lieu à l'application de l'amende prévue au 3 du 1 de l'article 1737 du code général des impôts, pour un montant de 623 598 euros au titre de l'exercice 2012 et de 636 178 euros au titre de l'exercice 2013, ont été constatées dans les écritures comptables de la société pour les deux années en litige et portées dans un compte de recettes en espèces. Dès lors, la société est fondée à soutenir que les transactions en litige ont été comptabilisées par elle et, par suite, à demander, d'une part, la réduction du taux applicable aux amendes en litige à 5 % et, d'autre part, leur plafonnement à la somme de 37 500 euros, conformément aux dispositions issues de l'article 142 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

12. En troisième lieu, les moyens tirés de ce que l'application des dispositions de l'article 1737 du code général des impôts dans leur rédaction en vigueur à la date des faits porterait une atteinte disproportionnée au droit au respect des biens garanti par l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et méconnaîtrait le principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne peuvent être utilement invoqués par la société requérante dès lors qu'ainsi qu'il a été dit au point 7, il doit être fait application des dispositions de l'article 1737 du code général des impôts dans leur rédaction en vigueur à la date de la présente décision.

13. Il résulte de ce qui précède que la société requérante est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande tendant à être déchargée du montant des amendes en litige excédant 37 500 euros au titre de chacune des années 2012 et 2013.

CE, 1 mars 2023, Ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique et SA L'Air Liquide, n°443678, 443800, A

19 – Contributions et taxes.

19-04 – Impôts sur les revenus et bénéfices.

19-04-01 – Règles générales.

19-04-01-05 – Impôts et prélèvements divers sur les bénéfices.

26 – Droits civils et individuels.

26-055 – Convention européenne des droits de l'homme.

26-055-01 – Droits garantis par la convention.

26-055-01-14 – Interdiction des discriminations (art. 14).

26 – Droits civils et individuels.

26-055 – Convention européenne des droits de l'homme.

26-055-02 – Droits garantis par les protocoles.

26-055-02-01 – Droit au respect de ses biens (art. 1er du premier protocole additionnel).

Précompte mobilier (ancien art. 223 sexies du CGI) – Imposition des sociétés mères lorsqu'elles redistribuent des dividendes en provenance de filiales établies dans un Etat tiers mais pas lorsqu'ils proviennent de filiales établies dans un Etat membre de l'UE autre que la France – Conformité à l'article 14 de la convention EDH et à l'article 1P1 – Existence, cette différence de traitement pouvant être regardée comme répondant à une justification objective et raisonnable liée au respect des exigences découlant du droit de l'UE (1).

En instituant le précompte par l'article 3 de la loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, ultérieurement codifié au I de l'article 223 sexies du code général des impôts (CGI), le législateur a entendu assurer la cohérence du dispositif d'élimination de la double imposition économique des dividendes qu'il créait, en faisant en sorte que l'avoir fiscal dont, en vertu de l'article 1er de cette même loi, ultérieurement codifié à l'article 158 bis du CGI, les sommes distribuées étaient assorties, constitue la contrepartie de la soumission à l'impôt, en amont, des bénéficiaires sur lesquels ces sommes étaient prélevées.

Il découle de l'arrêt C-556/20 du 12 mai 2022 de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) que l'article 4 de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 impose d'écarter l'application de l'article 223 sexies du CGI lorsqu'une société mère établie en France procède à la distribution, assortie du bénéfice de l'avoir fiscal, de sommes prélevées sur des bénéficiaires constitués de dividendes en provenance de filiales établies dans un Etat membre de l'Union européenne (UE) autre que la France. En revanche, dès lors que le champ de la directive est limité, en vertu de son article 1er, aux distributions en provenance ou à destination d'un autre Etat membre, lorsqu'elle procède à la redistribution, également assortie de l'avoir fiscal, de dividendes en provenance de filiales établies dans des Etats tiers à l'UE, une telle société mère demeure redevable du précompte. Il découle ainsi des dispositions contestées, telles qu'elles doivent être mises en œuvre pour se conformer aux exigences du droit de l'UE, une différence de traitement entre sociétés mères, au regard de la soumission au précompte, selon que celles-ci redistribuent des dividendes en provenance d'une filiale établie dans un Etat membre de l'UE autre que la France ou des dividendes en provenance d'une filiale établie dans un Etat tiers à l'UE.

Toutefois, d'une part, le respect des exigences découlant du droit de l'UE constitue un objectif d'intérêt public légitime de nature à justifier une différence de traitement entre des situations comparables, selon qu'elles sont ou non régies par ces règles. D'autre part, si la loi, telle que mise en œuvre conformément à la directive du 23 juillet 1990, conduit à ce que la redistribution par une société mère française de dividendes en provenance d'une filiale établie dans un Etat-membre de l'UE autre que la France ouvre droit au bénéfice de l'avoir fiscal alors même que ces dividendes n'ont que très partiellement été soumis à l'impôt dans le chef de la société mère, il n'en résulte pas une absence de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi. Dans ces conditions, la différence de traitement en cause peut être regardée comme répondant à une justification objective et raisonnable.

Par suite, la différence de traitement que subissent les sociétés-mères selon qu'elles redistribuent à leurs actionnaires des dividendes de source européenne, d'une part, et des revenus tirés de filiales établies hors de l'Union européenne, d'autre part, ne constitue pas une discrimination contraire aux stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (convention EDH) et de l'article 1er de son premier protocole additionnel (1P1).

1. Cf., sur la compatibilité d'une discrimination « à rebours » ou « par ricochet » avec les articles 14 de la convention EDH et 1P1, CE, 31 mars 2021, De Galbert Defforey, n° 441918, T. pp. 631-659-680-684. Rapp., sur la conformité aux articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 de la différence de traitement – à raison de leur assujettissement au précompte – entre sociétés mères procédant à une redistribution des dividendes selon qu'ils proviennent de filiales situées en France, dans un autre Etat membre de l'UE ou dans un Etat tiers, Cons. const., 14 octobre 2022, n° 2022-1014 QPC, Société Schneider Electric et autres.

3. Table ronde 3 : l'abus de droit

Article L. 64 du LPF

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

CE, 19 mai 2021, Société Douaisienne de transports, n°433201, C

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Douaisienne de transports, qui a pour activité la gestion de titres et la location ou la sous-location de matériels de transport, a acquis le 20 mars 2007 la totalité des titres de la société Ségard qui exerçait une activité de transport routier de marchandises. À l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2007, l'administration fiscale a remis en cause, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'application du régime des sociétés mères aux distributions réalisées par la société Ségard au profit de la société Douaisienne de transports et a, en conséquence, réintégré dans le résultat de la société au titre de son exercice clos en 2007, les sommes de 629 850 euros et 881 784 euros correspondant respectivement à des dividendes et à une réduction des réserves de la société Ségard. Par un jugement du 19 janvier 2017, le tribunal administratif de Lille a rejeté la demande de la société Douaisienne de transports tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés résultant de ces rectifications. La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 4 juin 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté son appel contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ». Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

3. Aux termes de l'article 145 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années en litige : « 1. Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'article 216, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions ci-après : a. Les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'administration ; b. les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice (...) ; c. Les titres de participation doivent avoir été conservés pendant un délai de deux ans. (...) ». Selon l'article 216 du même code : « I. Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges. La quote-part de frais et charges visée au premier alinéa est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris. (...) ».

4. Il résulte de l'ensemble des travaux préparatoires du régime fiscal des sociétés mères, en particulier des travaux préparatoires de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920, de l'article 53 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, de l'article 45 de la loi du 14 avril 1952 portant loi de finances pour 1952, des articles 20 et 21 de la loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers et de l'article 9 de la loi de finances pour 2001, ainsi que de la circonstance que le bénéfice de ce régime fiscal a toujours été subordonné à une condition de détention des titres depuis l'origine ou de durée minimale de détention, et, depuis 1936, à une condition de seuil de participation minimale dans le capital des sociétés émettrices, que le législateur, en cherchant à supprimer ou à limiter la succession d'impositions susceptibles de frapper les produits que les sociétés mères perçoivent de leurs participations dans des sociétés filles et ceux qu'elles redistribuent à leurs propres actionnaires, a eu comme objectif de favoriser l'implication de sociétés mères dans le développement économique de sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française. Le fait d'acquérir des sociétés ayant cessé leur activité initiale et liquidé leurs 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 leur permettre de reprendre et développer leur ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle, va à l'encontre de cet objectif.

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que lorsque ses titres ont été acquis par la société Douaisienne de transports le 20 mars 2007, la société Ségard n'avait pas cessé son activité de transport routier de marchandises et disposait de moyens matériels et humains pour poursuivre son exploitation, son chiffre d'affaires s'établissant à 3,11 millions d'euros pour un actif de 3,73 millions d'euros à la clôture de l'exercice clos le 31 mars 2007. Le 2 août 2007, le fonds de commerce de la société Ségard a été cédé par la société Douaisienne de transports à une société liée, la société

Transalinord, qui exerçait également une activité de transport routier et qui était détenue indirectement mais majoritairement par le gérant de la société Douaisienne de transports. À la clôture de l'exercice clos le 31 mars 2008, le chiffre d'affaires réalisé par la société Ségard s'élevait encore à 1,4 millions d'euros avec un actif ramené à 0,16 millions d'euros. Parallèlement, en 2007 puis en 2008, le chiffre d'affaires et les effectifs de l'entreprise Transalinord ont significativement augmenté. Ainsi, si l'application du régime de faveur des sociétés mères a permis à la société Douaisienne de transports de prélever les liquidités de sa nouvelle filiale en franchise d'impôt, l'acquisition des titres de la société Ségard lui a également permis d'acquérir un fonds de commerce de transport routier de marchandises en état d'être exploité, qu'elle a pu céder à une société opérationnelle liée qui poursuivait une stratégie de croissance externe.

6. Dans ces conditions, en jugeant que l'application du régime de faveur des sociétés mères était constitutive d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, alors qu'il résultait des éléments qui lui étaient soumis que la société Douaisienne de transports n'avait pas été inspirée par un but exclusivement fiscal, la cour administrative d'appel de Douai a entaché son arrêt d'une erreur de qualification juridique des faits. Par suite, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens du pourvoi, la société Douaisienne de transports est fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

8. Il résulte de ce qui a été dit au point 6 ci-dessus que les opérations par lesquelles la société Douaisienne de transports a acquis les titres de la société Ségard puis a prélevé ses liquidités tout en assurant le développement du fonds de commerce de sa nouvelle filiale ne sont pas constitutives d'un abus de droit. Par suite la société requérante est fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Lille a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2007.

CE, 31 mai 2022, SE Dassault Systèmes, n°453175, A

19 – Contributions et taxes.

19-01 – Généralités.

19-01-03 – Règles générales d'établissement de l'impôt.

19-01-03-03 – Abus de droit et fraude à la loi.

Espèce – Montage artificiel permettant à une société de bénéficier du régime des sociétés mères (art. 145 du CGI) à raison de revenus fixes attachés à des actions de préférence dans des sociétés filles – 1) Nature de ces revenus – a) Produits de participation – Absence, les produits n'étant soumis à aucun aléa – b) Revenus de créance – Existence, l'opération caractérisant une prise en pension de titres – 2) But exclusivement fiscal – Existence – Conséquence – Abus de droit – 3) Administration soutenant pour la première fois en appel qu'une fois écartés les actes constitutifs d'abus de droit, des sommes revêtent une qualification différente de celle précédemment retenue – Privation de la garantie s'attachant à la saisine du comité de l'abus de droit fiscal – Absence (1).

Société ayant mis en place un montage lui permettant, par l'interposition d'une deuxième société, d'entrer artificiellement dans les prévisions des articles 145 et 216 du code général des impôts (CGI), ce qui lui a permis d'être dispensée, à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 5 %, de tout impôt sur les sociétés dû en France à raison des produits attachés à des actions de préférence dans des sociétés filles.

1) a) Ces produits ne peuvent être regardés comme des produits de participation dès lors que leur versement n'est soumis à aucun aléa.

b) L'opération, une fois écartée l'interposition de la deuxième société, a la nature d'une prise de pension de titres au sens des articles L. 432-12, L. 432-17, L. 432-18 et L. 432-19 du code monétaire et financier (CMF), devenus, à compter du 10 janvier 2009, les articles L. 211-27, L. 211-31, L. 211-32 et L. 211-33 de ce code.

2) Interposition de la deuxième société ne répondant à aucune justification économique sérieuse. Mise en place d'un tel montage ayant pour effet de dissimuler, sous l'apparence d'une prise de participation dans les sociétés filles, une prise en pension de titres, n'obéissant à aucun but autre que celui d'éluder la charge fiscale qui aurait été normalement due.

Il en résulte l'existence d'un abus de droit ayant consisté à avoir fait bénéficier les produits des titres litigieux du régime des sociétés mères alors qu'ils ne peuvent, eu égard à leurs caractéristiques propres et à l'interposition de la deuxième société, être regardés comme des produits de participation.

3) La circonstance que l'administration a soutenu pour la première fois devant juge d'appel que les sommes en litige devaient être regardées, une fois écartés les actes constitutifs d'abus de droit, comme revêtant une qualification différente de celle qu'elle avait précédemment retenue ne prive pas le contribuable de la garantie tenant à la possibilité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal.

CE, 3 mai 2023, Société BNP Paribas et autre, n°434441, B

19 – Contributions et taxes.

19-01 – Généralités.

19-01-03 – Règles générales d'établissement de l'impôt.

19-01-03-03 – Abus de droit et fraude à la loi.

Espèce – Convention franco-allemande du 21 juillet 1959 (1) – Revenus perçus par une société française à raison de l'exécution de contrats de cession-bail conclus avec des sociétés allemandes – Condition tenant à ce que les contrats ne répondent à aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer l'impôt – Respect – Absence.

Article 3 de la convention fiscale franco-allemande signée le 21 juillet 1959 stipulant que les « revenus provenant de biens immobiliers » ne sont imposables que dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. Article 10 stipulant que les intérêts et autres produits des prêts ne sont imposables que dans l'Etat dont le bénéficiaire est résident.

Société établie en France spécialisée dans les opérations de crédit-bail ayant été, à la suite de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés (IS) à raison de revenus résultant de l'exécution de contrats de cession-bail conclus avec deux sociétés de droit allemand.

Les deux contrats litigieux avaient pour objet, pour la société requérante, d'accorder aux sociétés allemandes des financements, garantis par le transfert temporaire de l'usufruit d'immeubles.

Eu égard à leur objet, qui a été effectivement mis en œuvre, ces contrats, que l'administration n'a d'ailleurs pas écartés pour procéder au redressement contesté, ne peuvent être regardés comme ne répondant à aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que la société, si elle n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, compte tenu de sa situation ou de ses activités réelles.

Ils ne constituaient pas un montage artificiel dépourvu de toute substance économique et ne pouvaient pas conduire à regarder les opérations litigieuses comme contraires aux objectifs poursuivis par les Etats signataires de la convention fiscale franco-allemande.

Il en résulte que ces actes n'étaient pas constitutifs d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF.

CE, 12 décembre 2023, M. Demaugé-Bost, n°470038, B

19 – Contributions et taxes.

19-01 – Généralités.

19-01-03 – Règles générales d'établissement de l'impôt.

19-01-03-03 – Abus de droit et fraude à la loi.

Actes pouvant être regardés comme procédant d'un abus de droit – 1) Actes qui, bien qu'uniquement inspirés par le motif d'éviter ou d'atténuer la charge fiscale, sont en réalité dépourvus d'incidence sur celle-ci – Absence (1) – 2) Actes passés ou réalisés dans le seul but d'atténuer une charge fiscale qui aurait pu être réduite de manière identique si l'intéressé avait passé ou réalisé d'autres actes – Existence.

1) Il résulte de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) qu'il ne permet pas à l'administration d'écarter, au motif qu'ils procéderaient d'un abus de droit, des actes qui, bien qu'uniquement inspirés par le motif d'éviter ou d'atténuer la charge fiscale supportée par le contribuable, sont, en réalité, dépourvus d'incidence sur cette charge.

2) En revanche, n'est pas de nature à faire obstacle à ce que soient écartés comme procédant d'un abus de droit des actes passés ou réalisés dans le seul but d'atténuer la charge fiscale supportée par le contribuable, la circonstance que l'intéressé aurait pu réduire cette charge de manière identique en faisant le choix de passer ou de réaliser d'autres actes que ceux argués d'abus de droit.

1. Cf., en l'étendant, CE, 5 mars 2007, SELARL Pharmacie des Chalonges, n° 284457, p. 117.

4. Table ronde 4 : la répression fiscale

Article L. 228 du LPF

I. – Sans préjudice des plaintes dont elle prend l'initiative, l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € :

1° Soit de la majoration de 100 % prévue à l'article 1732 du code général des impôts ;

2° Soit de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728, aux b ou c de l'article 1729, au l de l'article 1729-0 A ou au dernier alinéa de l'article 1758 du même code ;

3° Soit de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 ou aux a ou b de l'article 1729 dudit code, lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations mentionnées aux 1° et 2° du présent I et au présent 3° ou d'une plainte de l'administration.

L'administration est également tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées à un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article **LO 135-1** du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° **2013-907** du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, sur des droits dont le montant est supérieur à la moitié du montant prévu au premier alinéa du présent I.

L'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement. Toutefois, lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, l'application des majorations s'apprécie au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre des procédures prévues aux articles **L. 57** et **L. 76** du présent livre.

Lorsque l'administration dénonce des faits en application du présent I, l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration.

Les dispositions du présent I ne sont pas applicables aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative.

II. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes portant sur des faits autres que ceux mentionnés aux premier à cinquième alinéas du I et tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration à son initiative, sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de fonctionnement de la commission.

Toutefois, l'avis de la commission n'est pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte :

1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article **441-1** du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Cette commission est également chargée de donner un avis à l'administration lorsque celle-ci envisage de rendre publiques des sanctions administratives, en application de l'article **1729 A bis** du code général des impôts, ou lorsque l'administration envisage d'appliquer la sanction prévue à l'article 1740 D du même code.

Article L. 247 du LPF

L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;

(...)

3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

(...)

CC, décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, M. Thomas T. et autre

(...)

6. Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ». Les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition. Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts. Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

7. Il appartient au Conseil constitutionnel, au regard de ces exigences, d'examiner la constitutionnalité des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts puis d'examiner la constitutionnalité de la combinaison de ces mêmes dispositions.

. En ce qui concerne les dispositions contestées du 1 de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts prises isolément :

8. Le 1 de l'article 1728 du code général des impôts institue, en cas de manquement du contribuable à son obligation déclarative dans les délais prescrits, une majoration de 10 %, si aucune mise en demeure ne lui a été notifiée par pli recommandé ou s'il a finalement satisfait à son obligation déclarative dans le délai de trente jours suivant la réception d'une telle mise en demeure. Cette majoration est portée à 40 % lorsque le document demandé n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception de la mise en demeure. Ces sanctions financières préviennent et répriment les omissions relatives à la déclaration de la base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt. La nature de ces sanctions financières est directement liée à celle des infractions réprimées. Les taux de majoration fixés par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnés.

9. Prises isolément, les dispositions contestées du 1 de l'article 1728 du code général des impôts ne sont donc pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

10. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts punissent d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans quiconque a « volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ». Lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen de l'une des manœuvres visées aux 1° à 5° de cet article, ces sanctions sont élevées à une amende de 2 000 000 euros et un emprisonnement de sept ans. Des peines complémentaires, d'une part, de privation des droits civiques, civils et de famille et, d'autre part, de publicité de la décision de condamnation peuvent également être prononcées par le juge pénal. Ces sanctions peuvent être appliquées aux contribuables qui se sont soustraits frauduleusement à l'impôt en omettant volontairement de déclarer des sommes qui y sont soumises. Au regard de l'incrimination prévue par les dispositions contestées, les peines instituées par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnées.

11. Toutefois, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale.

12. Sous cette réserve, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts prises isolément ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

. En ce qui concerne l'application combinée des dispositions contestées du 1 de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts :

13. Les omissions relatives à la déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par les dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741. Ce dernier article précise que les sanctions qu'il prévoit s'appliquent « sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification » et « indépendamment des sanctions fiscales applicables ».

14. Par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1728 est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741.

15. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable, elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Il en découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.

16. Les dispositions contestées de l'article 1728 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires aux contribuables en cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte demandé, que ces manquements soient ou non intentionnels. Ces sanctions, dont le niveau varie selon la nature de l'infraction et en proportion des droits éludés, s'ajoutent à l'impôt dû et sont recouvrées suivant les mêmes règles. Elles visent à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État. Elles assurent le bon fonctionnement du système fiscal, qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables.

17. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts répriment l'omission frauduleuse de déclaration dans les délais prescrits, principalement par des peines d'amende et d'emprisonnement. Elles visent ainsi à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. Les poursuites engagées sur le fondement de l'article 1741 ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales. L'article 1741 du code général des impôts permet également de recouvrer la contribution commune dès lors que toute personne ayant fait l'objet d'une condamnation sur son fondement est, par application de l'article 1745 du même code, solidairement tenue avec le redevable légal au paiement de l'impôt fraudé et des majorations afférentes.

18. Il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées de l'article 1728 comme de l'article 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive. Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves. Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi.

19. Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

20. La combinaison des exigences constitutionnelles découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de celles découlant de son article 13 permet que, dans les conditions énoncées aux paragraphes 18 et 19, les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire l'objet de procédures complémentaires et de sanctions proportionnées en application des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741.

21. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 11 et 19, l'application combinée des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts ne peut donc être regardée comme conduisant à l'engagement de poursuites différentes aux fins de sanctions de faits identiques en application de corps de règles distincts et ne méconnaît pas le principe de nécessité des délits et des peines.

22. Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Sous cette réserve, l'application combinée des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines.

23. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 11, 19 et 22, les dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts, qui ne méconnaissent pas non plus le principe de légalité des délits et des peines, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

(...)

CE, 5 février 2024, M. Caroupaye, n°472284, A

19 – Contributions et taxes.

19-02 – Règles de procédure contentieuse spéciales.

19-02-01 – Questions communes.

19-02-01-02 – Pouvoirs du juge fiscal.

19-02-01-02-03 – Autorité de la chose jugée.

Réserve d'interprétation assortissant l'application combinée des articles 1728 et 1741 du CGI – 1) Portée (1) – Office du juge saisi de la contestation d'une sanction pour omission déclarative infligée à un contribuable ayant fait l'objet, à raison des mêmes faits, d'une condamnation définitive pour fraude fiscale – 2) Respect – Illustration – Contribuable condamné notamment à une peine de confiscation pour un concours d'infractions de fraude fiscale – a) Sanction pour omission déclarative prononcée à raison des mêmes faits – Absence, en l'espèce – b) Sanctions de même nature – Absence.

Les réserves d'interprétation dont une décision du Conseil constitutionnel assortit la déclaration de conformité à la Constitution d'une disposition législative sont revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée et lient aussi bien les autorités administratives que le juge pour l'application et l'interprétation de cette disposition.

Il résulte des réserves d'interprétation dont le Conseil constitutionnel a assorti sa décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018 que lorsqu'un contribuable fait l'objet, à raison des mêmes faits, d'une part, d'une procédure de rectification pouvant conduire à l'application des sanctions pour omission déclarative prévues par le 1 de l'article 1728 et, d'autre part, de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 du code général des impôts (CGI), qui prévoit et réprime le délit de fraude fiscale, le montant global des sanctions éventuellement prononcées au titre de ces deux procédures ne saurait, sauf à méconnaître le principe de proportionnalité des peines, excéder le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

1) Il en résulte qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées, en application du 1 de l'article 1728 du CGI, à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet, sur le fondement de l'article 1741 du même code, à raison des mêmes faits, d'une condamnation pénale devenue définitive de s'assurer, le cas échéant d'office, que le montant cumulé des sanctions de même nature prononcées à l'encontre de ce contribuable à raison de ces deux procédures n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues et, si tel est le cas, de prononcer en conséquence la réduction, dans la mesure nécessaire, ou la décharge des pénalités fiscales demeurant en litige devant lui.

2) Requéranant ayant été jugé coupable de fraude fiscale pour s'être frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement de l'impôt en dissimulant volontairement une part des sommes sujettes à l'impôt, concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et les bénéfices industriels et commerciaux, et pour s'être frauduleusement soustrait à l'établissement de l'impôt en omettant volontairement de souscrire dans les délais prescrits les déclarations nécessaires à l'établissement de l'impôt sur le revenu (IR). Juridictions pénales l'ayant condamné, pour l'ensemble de ces faits, à quatre ans d'emprisonnement, dont trois ans avec sursis, cinq ans d'exclusion des marchés publics, cinq ans d'interdiction des droits civiques ainsi qu'à une peine de confiscation. Cour de cassation ayant confirmé cette condamnation, sauf en ce qui concerne l'exclusion des marchés publics.

a) Le requérant a été condamné pour un concours d'infractions de fraude fiscale, notamment pour s'être soustrait frauduleusement à l'établissement et au paiement de la TVA dans le cadre de son entreprise individuelle, et non à raison des seuls faits pour lesquels les cotisations supplémentaires d'IR mises à la charge de son foyer fiscal ont été assorties de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI. Il n'est par suite pas fondé à soutenir que l'administration ne pouvait mettre à sa charge cette majoration sans méconnaître la réserve d'interprétation dont le Conseil constitutionnel a assorti la déclaration de conformité à la Constitution de l'application combinée des dispositions des articles 1728 et 1741 du code général des impôts.

b) Au demeurant, cette majoration revêtant une nature différente de la peine de confiscation prononcée par le juge pénal, le cumul de ces deux sanctions ne saurait méconnaître cette réserve d'interprétation.

