

CHRONIQUE

DROIT FISCAL

ACTUALITÉ FISCALE DE CE DÉBUT D'ANNÉE 2014



CARINE SABOT
Associé
Ernst & Young
Société d'avocats



LOUBNA LEMAIRE
Associé
Ernst & Young
Société d'avocats

À titre liminaire, nous souhaitons apporter un complément d'information concernant notre chronique de la revue n° 152 intitulée « l'intensification de la lutte contre l'évasion fiscale », et plus particulièrement concernant les États et territoires non coopératifs (ETNC).

En effet, le ministre de l'Économie, Pierre Moscovici, et le ministre délégué en charge du budget, Bernard Cazeneuve, ont adressé, le 20 décembre, au rapporteur de la Commission des finances, un courrier proposant de retirer Jersey et les Bermudes de la liste des ETNC, au vu des progrès effectués depuis l'annonce le 21 août dernier de leur inscription au sein de ladite liste.

Les deux ministres indiquent que, suite à la publication de la mise à jour de la liste des ETNC, les trois États (Jersey, Bermudes et Îles vierges britanniques) nouvellement inscrits, en raison du défaut de mise en œuvre effective de l'échange de renseignement prévu par les conventions signées, avaient multiplié les contacts afin de mettre un terme aux obstacles rencontrés et satisfaire aux demandes de renseignements. Si Jersey et les Bermudes ont ainsi fait la preuve de leur volonté de respecter leurs engagements, les Îles vierges britanniques n'ont pas encore répondu à l'ensemble des exigences de l'administration française et ne sont donc pas encore, à ce jour, retirées de la liste.

Toutefois, ainsi que le souligne le courrier des ministres, la procédure de mise à jour de la liste, et notamment la possibilité d'ajouter à la liste ceux des États ne respectant pas entièrement leurs obligations, a démontré son efficacité au vu de la réaction des États concernés et de la rapidité des progrès effectués.

La présente chronique aura pour objet de présenter certaines décisions de jurisprudence récentes et notamment la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre dernier concernant la loi de finances pour 2014 et de la loi de finances rectificative pour 2013.

I. DÉCISION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL DU 29 DÉCEMBRE 2013

Bien loin de se vouloir exhaustif, notre propos se limitera à souligner quelques points majeurs des décisions du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 afférentes au projet de loi de finances pour 2014 et de loi

de finances rectificative pour 2013¹.

Il convient, tout d'abord, de noter que les décisions sont moins lourdes de conséquences que celles rendues à la fin de l'année 2012 et sanctionnant en particulier une des mesures emblématiques du programme du Président Hollande, la taxation à 75 % des hauts revenus (excédant un million d'euros). Le Conseil constitutionnel a, en effet déclaré, conforme à la Constitution l'instauration, à la charge des entreprises, d'une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations versées en 2013 et 2014 (cf. I. 3.2 ci-dessous), qui vise à remplacer le dispositif objet de la censure du Conseil constitutionnel à la fin 2012.

Toutefois, le Conseil constitutionnel n'en a pas moins rappelé certains principes fondamentaux, tels que l'autorité de ses décisions, la nécessité d'une proportionnalité des sanctions et d'une accessibilité et d'une intelligibilité des lois.

1. L'article 13 incluant des revenus « latents » au dénominateur du ratio de plafonnement de l'ISF méconnaît l'autorité de la chose jugée

En revanche, le Conseil constitutionnel réitère sa position s'agissant de la prise en compte de gains non réalisés dans le cadre du dispositif de plafonnement de l'ISF (article 13 du projet de loi de finances pour 2014) et semble souhaiter rappeler au Législateur la valeur juridique de ses décisions.

L'article 13 du PLF pour 2014 modifiait l'article 885 V bis du CGI et prévoyait : « Pour l'application du premier alinéa du présent I, sont également considérés comme des revenus réalisés au cours de la même année en France ou hors de France les revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France ou à l'étranger, pour leur montant retenu au titre du 3° du II de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale. »

Les requérants arguaient que cette disposition similaire dans son esprit à celle sanctionnée l'année dernière par le Conseil constitutionnel était contraire au principe de proportionnalité de l'impôt et méconnaissait l'exigence

1. Décision 2013-864 DC et 2013-865 DC du 29 décembre 2013.

de prise en compte des capacités respectives de chaque contribuable.

Il convient de noter, en premier lieu, que le Conseil constitutionnel a eu, à plusieurs reprises, l'occasion de préciser la constitutionnalité des dispositions afférentes à l'ISF. Il avait notamment précisé lors de la réforme de 2012 que le retour au barème antérieur ne pouvait être constitutionnel que sous réserve du rétablissement d'un dispositif de plafonnement au regard des capacités contributives des contribuables, et ce afin de respecter l'égalité devant l'impôt. Dans le cadre de la loi de finances pour 2013 alourdissant le barème de l'ISF, le législateur avait donc réintroduit un système de plafonnement à hauteur de 75 % des revenus de l'année précédente. Toutefois, les revenus pris en compte au dénominateur de ce ratio incluaient des intérêts et produits capitalisés, les bénéfices distribuables mais non distribués de sociétés financières et les plus-values ou gains en sursis ou en report d'imposition.

Le Conseil constitutionnel avait donc jugé dans son considérant 95 de la décision du 29 décembre 2012 que la prise en compte au dénominateur de ce ratio de revenus non réalisés ou non disponibles méconnaissait « l'exigence de prise en compte des facultés contributives » et que ces dispositions devaient donc être considérées contraires à la Constitution.

La réintroduction, sous une forme légèrement modifiée, de la prise en compte au dénominateur de revenus « latents » pour le calcul du plafonnement de l'ISF a donc été sanctionnée, de nouveau. Le Conseil constitutionnel rejette ainsi les arguments avancés en défense par le gouvernement. Ce dernier soutenait que :

– les revenus en cause pouvaient être considérés comme réalisés dès lors qu'ils étaient inscrits en compte et ce notamment dans la mesure où ils étaient soumis aux prélèvements sociaux ;

– de plus, une telle approche était logique par rapport à la prise en compte desdits prélèvements sociaux au numérateur du ratio.

Dans ses commentaires, le Conseil constitutionnel souligne que le fait que ces revenus soient soumis par anticipation aux prélèvements sociaux n'implique par pour autant qu'ils soient disponibles et que s'agissant du second point, le gouvernement inverse cause et conséquence.

Ainsi, le Conseil constitutionnel sanctionne l'article 13 sur le fondement de l'autorité de la chose jugée (article 62 de la constitution du 4 octobre 1958²). Le Conseil constitutionnel a réaffirmé que même si une de ses décisions ne peut en principe être invoquée au regard d'une autre loi, « il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi, bien que rédigées sous une forme différente, ont, en substance, un objet analogue à celui des dispositions déclarées contraires à la Constitution ». Il en conclut qu'en prévoyant la prise en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF de « revenus de bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, alors que ces sommes ne correspondent

pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 ».

2. Les principales mesures anti-abus sanctionnées du fait de leur caractère trop imprécis ou de la disproportion des sanctions

Dans un contexte de durcissement des mesures anti-abus, l'examen du projet de loi de finances pour 2014 a été marqué par la multiplication des dispositifs fiscaux coercitifs. Toutefois, le Conseil constitutionnel a rappelé au Législateur que la lutte contre l'évasion fiscale ne doit pas se faire au détriment des principes fondamentaux posés par la Constitution. Il juge ainsi inconstitutionnelles les dispositions concernant :

- l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale (art. 96) ;
- l'élargissement de la définition d'abus de droit visant un avantage principalement fiscal (art. 100) ;
- l'inversion de la charge de la preuve en matière de prix de transfert en cas de transfert de risques ou de fonctions consécutif à une restructuration (art. 106) ;
- les amendes sanctionnant le défaut de présentation de la comptabilité analytique (art. 99).

2.1. Invalidation de l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale (article 96)

L'article 96 de la loi de finances pour 2014 instaurait à charge de toute personne commercialisant, élaborant ou mettant en œuvre des schémas d'optimisation fiscale, une obligation de déclaration préalable à l'administration. Le Législateur avait défini ces schémas comme « toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers : 1°) dont l'objet principal est de minorer la charge fiscale d'un contribuable, d'en reporter l'exigibilité ou le paiement, ou d'obtenir le remboursement d'impôts, taxes ou contributions ; 2°) et qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d'État ». L'absence de déclaration préalable était sanctionnée par une amende de 5 % du montant des revenus perçus pour les personnes commercialisant ces schémas et par une amende de 5 % du montant de l'avantage fiscal pour les personnes élaborant et mettant en œuvre ces schémas.

Les requérants invoquaient à l'encontre de cette mesure le manque de précision de la définition de schémas d'optimisation fiscale et l'importance des sanctions prévues. Le Conseil constitutionnel souscrit totalement à cette analyse. Il rappelle tout d'abord que d'une part, le législateur ne peut renvoyer aux autorités administratives ou judiciaires le soin de fixer les principes fiscaux dès lors qu'un tel pouvoir ne relève que du Législateur en vertu de la Constitution et que d'autre part, le législateur se doit « d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire ».

Ainsi que le soulignent les commentaires publiés par le Conseil concernant cette décision, la volonté de minoration de la charge fiscale n'est pas illégitime et ne constitue pas pour autant une fraude. Il considère en outre que cette déclaration préalable ainsi que les sanctions très

2. « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61 ne peut être promulguée ni mise en application. [...] 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. »

lourdes qui y sont attachées constituent, compte tenu du caractère trop général et imprécis de la définition de schémas d'optimisation fiscale, une restriction injustifiée à la liberté d'entreprendre prévue à l'article 4 de la Déclaration de 1789 et conclut naturellement à l'inconstitutionnalité de la disposition.

Il convient de noter que si le principe d'accessibilité et d'intelligibilité des lois n'a été fixé qu'assez récemment par le Conseil constitutionnel³, le Conseil constitutionnel l'invoque désormais fréquemment afin de rappeler au Législateur ses obligations en terme d'élaboration des lois. Les considérants de cette décision sont particulièrement éclairants sur ce point. Toutefois, le Conseil a souhaité avant tout mettre en avant la restriction à la liberté d'entreprendre comme fondement de sa décision.

2.2. Invalidation de l'élargissement de la notion d'abus de droit au bénéfice d'un avantage principalement fiscal (article 100)

Introduite par voie d'amendement déposé par Pierre-Alain Muet, la proposition d'élargissement de la définition de l'abus de droit était sans doute la plus emblématique des mesures anti-abus adoptées dans le cadre de la loi de finances pour 2014. La définition actuellement en vigueur posée par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales qualifie d'abus soit les actes qui ont un caractère fictif, soit ceux qui recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et qui n'aient pu être inspirés « par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales » de l'intéressé. Ainsi, outre les actes fictifs, l'abus qualifie ainsi les actes ayant un but exclusivement fiscal.

L'élargissement de la définition de l'abus de droit aux actes poursuivant un but principalement fiscal illustre la volonté de lutter plus encore non seulement contre les cas d'évasion fiscale mais également contre l'optimisation fiscale, afin de rétablir les finances publiques. De fait, le texte actuel, définissant l'abus de droit en limite la portée aux seuls cas de fictivité et d'opération n'ayant aucune autre justification que celle d'éluider l'impôt, reste d'application réduite, ce que déplorait dans son rapport d'information de juillet 2013⁴, Pierre-Alain Muet, auteur de l'amendement.

Le Conseil constitutionnel invalide l'article 100 sur le fondement du principe d'accessibilité et d'intelligibilité des lois et de la légalité et de proportionnalité des délits et des peines, comme en attestent les considérants 114 et 115. Par ailleurs, il ressort des commentaires qu'il publie que la notion de but exclusivement fiscal (par opposition à principalement fiscal), déjà interprétée par la jurisprudence comme incluant les opérations pour lesquelles les raisons autres que fiscales restent minimales⁵, permet de

limiter les marges d'interprétation et est donc garante des droits des contribuables et notamment le risque d'arbitraire.

2.3. Invalidation de l'inversion de la charge de la preuve en matière de prix de transfert en cas de transfert de risques ou de fonctions consécutif à une restructuration (article 106)

Dans le contexte général d'un durcissement du contrôle des prix de transfert, l'article 106 tendait à introduire un dispositif anti-abus en sus des obligations documentaires déjà en vigueur. Il s'agissait d'ajouter un nouvel alinéa à l'article 57 du CGI, suivant lequel : « lorsqu'une entreprise transfère une ou plusieurs fonctions ou un ou plusieurs risques à une entreprise liée au sens du 12 de l'article 39, cesse de les exercer ou de les assumer en tout ou partie, et que son résultat d'exploitation constaté au cours de l'un des deux exercices suivant est inférieur d'au moins 20 % à la moyenne de ceux des trois exercices précédents le transfert, elle doit établir qu'elle a bénéficié d'une contrepartie équivalente à celle qui aurait été convenue entre entreprises n'ayant pas un tel lien de dépendance [...] ».

Le Conseil constitutionnel invalide le dispositif proposé en retenant que la mesure législative ne posait aucune définition des notions de « fonctions » ou de « risques » transférés. Certes ces notions sont connues des praticiens et définies par la documentation OCDE relative aux prix de transfert. Toutefois, le Conseil constitutionnel a vraisemblablement voulu rappeler au Législateur que les commentaires OCDE n'étant pas une source de droit en France, il se devait de préciser lui-même les définitions applicables en droit français. Le Conseil constitutionnel souligne donc que le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence et se réfère également au principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

2.4. Invalidation des amendes sanctionnant le défaut de présentation de la comptabilité analytique : rappel du principe de proportionnalité des peines (article 99)

L'article 99 introduisant une obligation de présentation de la comptabilité analytique prévoit l'introduction d'un article 1729 E qui renvoie aux dispositions de l'article 1729 D qui prévoit que le défaut de présentation est passible d'une amende égale « en l'absence de rehaussement ; à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ; en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle ; à 1 500 euros ; lorsque le montant de l'amende mentionnée aux 1° et 2° est inférieur à cette somme ».

Dès lors, s'agissant de la constitutionnalité des amendes prévues en cas de non-respect des nouvelles obligations introduites par l'article 99, le Conseil constitutionnel est amené à apprécier la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée dès lors que la loi objet de l'examen y renvoie. S'il considère l'introduction d'une obligation de présentation de la comptabilité analytique conforme, dans son principe, à la Constitution, le Conseil constitutionnel invalide les sanctions prévues en cas de non-respect de cette obligation et souligne que « le législateur

3. Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005.

4. « Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international », Assemblée nationale ; n° 1243 ; 10 juillet 2013.

5. CE 17 juillet 2013, n° 360706, ministre délégué chargé du budget c/ SARL Choiseul Holding ; CJCE 14 décembre 1980, aff. 110/99 ; CJCE 21 février 2006, aff. 255/02 ; CJCE 21 février 2008, aff. 425/06.

a, s'agissant d'un manquement à une obligation documentaire, retenu des critères de calcul en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré sans lien avec les infractions et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées ».

L'on peut s'interroger si d'autres sanctions, telles celles applicables en matière d'IFU ou en matière de non-respect de certaines règles afférentes à l'épargne réglementée⁶ ne pourraient être considérées comme sans lien avec les infractions ou revêtant un caractère manifestement hors de proportion⁷, tant les montants peuvent s'avérer élevés pour des infractions relevant plus, en règle générale, d'erreurs involontaires et rares au regard du nombre de contrats en cause, que de politiques ou procédures manifestement frauduleuses.

3. Validation par le Conseil constitutionnel de mesures dont l'application n'est pas sans poser questions

3.1. Validation de l'interdiction de déduire les intérêts d'emprunts impliquant des instruments hybrides (article 22)

Le dispositif proposé par l'article 22 de la loi de finances pour 2014 instaure une interdiction de déduire les intérêts d'emprunts impliquant des instruments hybrides. Il prévoit de renforcer les conditions de déductibilité des intérêts prévues à l'article 212-I du CGI, en disposant que l'entreprise débitrice doit démontrer, à la demande de l'administration et pour les exercices clos à compter du 25 septembre 2013, que l'entreprise qui a mis les sommes à disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun. En conséquence, les intérêts payés au titre d'instruments hybrides seraient définitivement non déductibles et, le cas échéant, seraient susceptibles de subir une retenue à la source en tant que revenus réputés distribués.

Le Conseil constitutionnel rejette assez logiquement les moyens invoqués au titre de la rétroactivité effective de cette mesure, celle-ci s'appliquant à des instruments déjà mis en place. En effet, rien n'interdit au législateur de modifier des règles fiscales pour des exercices à venir et ce même si ces modifications affectent des instruments ou situations existantes. De même, le grief tiré d'une atteinte à l'égalité devant les charges publiques est inopérant en l'espèce, dès lors que « le législateur a retenu un critère objectif et rationnel en lien avec l'objectif poursuivi et n'a pas traité différemment des personnes placées dans une situation identique ».

En revanche, alors que certains aspects pratiques de l'application de ce dispositif restent encore non précisés,

le Conseil constitutionnel n'en a pas moins rejeté le grief tiré de l'atteinte au principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. En effet, au cours des débats parlementaires, nombre de questions ont été posées, s'agissant notamment de l'appréciation du seuil d'imposition du bénéficiaire des intérêts lorsque ces derniers ne sont pas imposés à son niveau propre mais dans le cadre d'un dispositif équivalent à celui de l'article 209 B du CGI ou bien du cas particulier des SIIC. Ces points devraient faire l'objet de précisions dans le cadre de commentaires administratifs (BOFIP).

D'autres imprécisions rendent l'application de ce nouveau dispositif incertaine. S'agissant des sociétés transparentes, se pose la question des modalités de détermination du niveau d'imposition, notamment lorsque les associés sont soumis à des régimes fiscaux différents par exemple. De même, dans l'hypothèse où certains porteurs de parts ou associés seraient soumis à une imposition inférieure au seuil et d'autres à une imposition supérieure, conviendrait-il de déterminer l'imposition pondérée du montant total des intérêts et considérer l'intégralité déductible ou non suivant que l'imposition pondérée est au moins égale à 25 % de celle qui aurait été applicable en France ou bien seule la part correspondant à la fraction d'intérêts non soumis à une imposition atteignant ces niveaux sera-t-elle non déductible ?

Ces sujets pourraient être d'autant plus délicats dans le cas de structures impliquant une chaîne de sociétés transparentes.

3.2. Validation de la taxe dite à 75 % sur les rémunérations supérieures à 1 million d'euros (article 15)

Dans un autre registre, le projet de loi de finances 2014 a vu revenir une nouvelle version de la taxe dite à 75 % sur les hautes rémunérations. Eu égard au projet initial et compte tenu de la censure déjà prononcée par le Conseil constitutionnel, en raison de son caractère contraire au principe d'égalité devant l'impôt dans la mesure s'appliquant par personne physique et non par foyer fiscal. Toutefois, s'il ne s'est pas prononcé sur ce grief, le Conseil constitutionnel aurait sans doute pu au regard des autres décisions prises le 29 décembre 2012 être favorable à l'argumentation fondée sur le caractère confiscatoire. Il avait en effet conclu « considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, et notamment ceux tirés de ce que les effets de seuil et le caractère confiscatoire de cette imposition méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques, que l'article 12 doit être déclaré contraire à la Constitution ».

Ainsi, l'article 15 de la loi de finances pour 2014 crée une taxe exceptionnelle, à charge des entreprises exploitées en France (et non des foyers fiscaux), sur la part excédant 1 million d'euros du montant brut des rémunérations individuelles acquises ou attribuées au cours de l'année civile. Les éléments de rémunérations retenus dans le champ de la taxe sont les suivants :

- les traitements, salaires et assimilés ;
- les jetons de présence et autres rémunérations des membres des organes sociaux ;
- les pensions et assimilées attribuées en raison du départ à la retraite ;
- les sommes attribuées pour intéressement, participation et de l'épargne salariale ;

6. Non-respect du principe d'unicité, i.e. doublons pour les produits d'épargne (PEL, LJ, LEP) ; non-respect des planchers et du plafond de dépôts (PEL, LJ et LEP) ; non-respect du plancher de versement annuel (PEL) ; non-respect de la condition d'âge des titulaires de produits d'épargne (LJ) ; non-respect de la limite du plafond de l'impôt sur le Revenu du titulaire (LEP) ; non-respect de la condition de résidence en France du titulaire (PEL, LJ, LEP).

7. Si le manquement aux règles de fonctionnement des produits d'épargne réglementée est avéré, l'article 1739 du CGI prévoit, à charge des établissements, l'application d'une amende fiscale égale au montant total des intérêts payés, cette amende ne pouvant par ailleurs pas être inférieure à 75 euros par infraction constatée.

- les attributions de stock-options ou de bon de souscription de parts de créateurs d'entreprise ;
- les attributions gratuites d'actions ;
- ainsi que les remboursements à d'autres entités de ces éléments.

Le montant de la taxe est de 50 %, plafonné à 5 % du chiffre d'affaires de l'année. La taxe est due le 1^{er} février 2014 pour les rémunérations attribuées ou acquises en 2013 ; et le 1^{er} février 2015 pour les rémunérations attribuées ou acquises en 2014.

Le Conseil constitutionnel rejette très rapidement l'argument tiré d'une rétroactivité de ces dispositions. S'agissant de la question plus délicate de l'atteinte à l'égalité devant la loi et les charges publiques et plus particulièrement du caractère éventuellement confiscatoire de la taxe, la décision du Conseil constitutionnel est plus étayée.

Il considère que l'exclusion de l'assiette de cette taxe les rémunérations des entrepreneurs individuels ou des gérants de sociétés de personnes le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt dès lors qu'il traite différemment des situations différentes.

S'agissant de l'éventuel caractère confiscatoire, ce dernier doit être examiné au niveau du redevable de la taxe et donc non des personnes physiques auxquelles ces rémunérations sont attribuées mais au niveau des personnes qui les attribuent. Son appréciation caractéristique doit se faire en prenant en compte l'ensemble des impositions à la somme totale des rémunérations attribuées. Le Conseil constitutionnel en conclut que cette taxe, non renouvelable, sur la seule fraction des rémunérations excédant 1 million d'euros ne présente pas un caractère confiscatoire pour la personne qui en est redevable.

Toutefois, la rédaction de l'article 15 concernant la taxe de 75 % laisse encore apparaître certaines ambiguïtés. En effet, le premier alinéa se réfère aux rémunérations « attribuées en 2013 et 2014 », alors que le A du II semble se référer à la notion de charges susceptibles d'être admises en déduction. Or les deux notions peuvent être assez disjointes, concernant notamment les rémunérations différées, sauf à interpréter le A II comme ne visant pas nécessairement une déduction au cours des années 2013 et 2014. De même, le champ des éléments à prendre en compte et leur évaluation s'agissant des éléments différés et indexés ne sont pas sans poser question. Il n'est pas certain que l'administration puisse clarifier l'ensemble de ces sujets d'ici la liquidation de la taxe.

II. ACTUALITÉ CONTENTIEUSE ET JURISPRUDENTIELLE

1. Traitement fiscal d'une reprise de provision non déduite mais remplissant les conditions de déductibilité

Dans l'arrêt *Foncière du Rond Point*, rendu le 23 décembre 2013, le Conseil d'État a eu à se prononcer sur le régime de reprise d'une provision qui satisfaisait les conditions de déductibilité posées par l'article 39-1-5° du CGI, mais qui n'avait pas donné lieu à une déduction fiscale au cours de l'exercice où elle avait été dotée.

Le droit fiscal ne faisant pas obligation de déduire les provisions déductibles, le contribuable avait alors opposé à l'administration fiscale une décision de gestion, pour sou-

tenir la non-imposition de la reprise de cette provision. De fait, la liberté de gestion des contribuables fait interdiction à l'administration fiscale de s'immiscer dans les affaires du contribuable, n'étant pas faite obligation à ce dernier de tirer de ses positions le maximum de profit imposable et, à l'opposé, lui étant laissée la possibilité d'opter pour la solution la moins imposée. En se fondant sur ce principe même de liberté, le Conseil d'État avait ainsi jugé que le fait de ne pas constituer une provision à la clôture d'un exercice constituait une décision de gestion opposable à l'administration fiscale.

À défaut d'obligation spécifique posée par la loi fiscale, la société *Foncière du Rond Point* avait donc argué de sa liberté de gestion pour justifier le fait d'avoir pu ne pas déduire fiscalement la provision au cours de l'exercice où elle avait été dotée, et d'avoir pu procéder à une reprise de cette provision en franchise d'impôt trois ans plus tard. La cour administrative d'appel de Paris avait accueilli ce raisonnement faisant application de la liberté de gestion à la dotation de la provision. Cette solution présentait le mérite de ne pas faire subir à la société de double peine, en fiscalisant une reprise de provision dont la dotation n'avait pas été déduite.

Au contraire, l'administration fiscale faisait valoir qu'à partir du moment où une provision est constituée, son traitement fiscal doit suivre son traitement comptable et donner lieu à déduction fiscale l'année de sa dotation, sous réserve que la provision satisfasse les conditions posées par l'article 39-1-5° du CGI.

Saisi de la question par le pourvoi en cassation de l'administration fiscale dans l'affaire *Foncière du Rond Point*, le Conseil d'État casse l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris. En effet, selon le Conseil d'État, la reprise d'une provision par nature déductible a nécessairement pour effet d'augmenter l'actif net de l'entreprise, et donc le résultat fiscal, quand bien même aucune disposition fiscale ne fait obligation de déduire la dotation d'une telle provision. La théorie du bilan permet donc de procéder à un alignement du fiscal sur le comptable et pose ainsi une ferme limite à la liberté de gestion des contribuables s'agissant du traitement de provision remplissant les conditions de déductibilité au plan fiscal.

2. Déductibilité des abandons de créances et garanties consentis à des succursales étrangères

Dans un arrêt *Kepler Equities* rendu 4 décembre 2013, le Conseil d'État s'est opposé à la déductibilité d'abandons de créance mixtes à une succursale étrangère. L'affaire concernait une société qui avait consenti des abandons de créances à deux filiales respectivement néerlandaise et suédoise. Cette société n'avait pas déduit ces aides de son résultat fiscal à l'origine mais avait demandé a posteriori, par voie de réclamation contentieuse, la déduction des abandons de créance consentis.

Nous savons que l'octroi d'un abandon de créance à une succursale étrangère a longtemps fait l'objet de restriction fondée sur le principe de territorialité de l'impôt, avant que le Conseil d'État n'en permette la déductibilité par un arrêt *Société Télécoise* sous réserve que les conditions suivantes soient réunies : 1°) l'abandon de créance devait

avoir été consenti dans le cadre d'une relation commerciale entre le siège et la succursale, et 2°) devait avoir pour objectif le développement ou le maintien d'une activité exercée en France par le siège.

L'arrêt *Kepler Equities* permet au Conseil d'État de préciser que, dans le cas d'un abandon de créance à caractère mixte à une succursale étrangère, il appartient au siège d'établir la part de l'abandon de créance qui revêt un caractère commercial. À l'opposé de la vision qualitative qui prévalait jusqu'alors en matière d'aides consenties à des succursales étrangères, la solution retenue par le Conseil d'État fait ainsi prévaloir une appréciation quantitative. L'aide à caractère mixte ne serait donc que partiellement déductible, à raison de la part correspondant à la contribution des succursales à la réalisation des produits imposables en France. Une telle solution si elle peut paraître satisfaisante intellectuellement, n'en est pas sans poser des questions pratiques quant à la détermination de la part de la contribution des succursales à la réalisation de produits imposables en France et à la conservation des éléments justifiant de cette proportion.

3. Financement de l'électricité éolienne et contribution au service public de l'électricité

La Cour de Justice de l'Union européenne vient de rendre sa décision concernant la qualification du financement des mécanismes de rachat de l'électricité éolienne au regard du droit communautaire et plus précisément de la notion d'aide d'État. Dans cette affaire, l'association « Vent de colère » ainsi que 11 particuliers avaient intenté devant le Conseil d'État un recours en annulation des deux arrêtés du 17 novembre 2008 fixant les conditions d'achat de l'électricité éolienne. Les requérants soutenaient que ces modalités d'achat constituaient une aide d'État illégale, au sens de l'article 107 du TFUE.

Le rachat à un prix supérieur au prix de marché est en effet financé par la contribution au service public de l'électricité (CSPE) acquittée par l'ensemble des consommateurs d'électricité établis en France. Le montant de la CSPE est proportionnel à la consommation d'électricité, selon un taux et un plafond fixé annuellement par décret. Ce plafond est de 569 418 euros pour 2013, 559 350 euros pour 2012 et 550 000 euros pour 2011 par site de consommation.

Or, la qualification d'aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, suppose la réunion des quatre conditions suivantes :

– il existe une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État ;

– cette intervention est susceptible d'affecter les échanges entre les États membres ;

– elle accorde un avantage sélectif à son bénéficiaire ;
– elle fausse ou menace de fausser la concurrence.

À l'origine, le surcoût lié à l'obligation d'achat d'électricité était financé par un fonds alimenté par les producteurs, fournisseurs et distributeurs mentionnés par la loi. Or, les deux arrêtés prévoyaient que le financement est opéré désormais par des contributions dues par les consommateurs finals d'électricité, au prorata de la quantité électrique consommée.

Le Conseil d'État considérant les trois derniers critères remplis avait sursis à statuer et posé à la CJUE la question préjudicielle suivante : « Compte tenu du changement de nature du mode de financement de la compensation intégrale des surcoûts imposés à Électricité de France et aux distributeurs non nationalisés mentionnés à l'article 23 de la loi n° 46-628 [...], à raison de l'obligation d'achat de l'électricité produite par les installations utilisant l'énergie mécanique du vent à un prix supérieur au prix de marché de cette électricité, résultant de la loi n° 2003-8 [...], ce mécanisme doit-il désormais être regardé comme une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État au sens et pour l'application des stipulations de l'article [107 TFUE] ? »

Sur ce point, la Cour a rappelé que le critère d'intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État se trouve rempli dès lors que des fonds sont alimentés par des contributions obligatoires imposées par la législation d'un État membre et ce même s'ils sont gérés par des entités distinctes de l'autorité publique. En l'occurrence, les contributions pesant sur tous les consommateurs finals et étant gérées par la Caisse des Dépôts et Consignations, la Cour a jugé le premier critère comme étant rempli⁸. Cette aide n'ayant pas été notifiée par la France, elle constitue une aide d'État irrégulière.

Les contribuables sont donc en droit de procéder à des réclamations contentieuses en vue d'obtenir une restitution de cette contribution, sur le fondement de cette décision.

Se pose toutefois la question de la réaction du Conseil d'État et du gouvernement quant à la nécessaire annulation des deux arrêtés, la CJUE a rejeté les arguments visant à limiter les effets dans le temps de l'arrêt. ■

8. La CJUE distingue ainsi le mécanisme mis en place en France de celui ayant donné lieu à l'arrêt *PreussenElektra* (aff C-379/98) dans la mesure où dans cette dernière l'obligation d'achat incombait à des acteurs privés au moyen de leurs ressources financières propres et non au moyen de ressources d'État.