[Evénement] 2019 :
Un projet de loi de finances sous influences diverses

Par David YTIER
Doctorant ATER
Centre d'études fiscales et financières – CEFF (EA 891)
Aix-Marseille Université

La vie universitaire peut voir émerger de nouvelles traditions. C'est le cas du côté d'Aix-en-Provence, avec la rituelle présentation du projet de loi de finances initiale au cours d'une grande conférence organisée avant même que soit rendue la décision, elle aussi traditionnelle, du Conseil constitutionnel. Ainsi s'est tenu cet exposé le 20 décembre dernier, en présence de 200 étudiants, universitaires et professionnels, à l'initiative du Centre d'études fiscales et financières de l ' Université d'Aix Marseille[1], en partenariat avec le Cabinet d'avocat Louit-Dutel & associés ainsi que le cabinet comptable In Extenso. Invité pour l'occasion, Matias de Sainte Lorette, Rapporteur à la section des finances du Conseil d'Etat, a pu dévoiler une analyse personnelle du texte qui est, depuis, entré en vigueur.

Prudent, le conférencier a tenu à rappeler que le contexte mouvant l'avait obligé à réajuster certains propos. Le mouvement des gilets jaunes et les annonces successives du Premier ministre et du Président de la République ont en effet eu des conséquences fiscales -concernant la trajectoire carbone- mais aussi budgétaires. Ces dernières résultent notamment du projet de loi pour mesures urgentes et sociales, délibéré en Conseil des ministres la veille du vote définitif du projet de loi de finances initiales[2], après un avis du Conseil d'Etat [3]rendu public par la volonté du Gouvernement. Cette chronologie atypique, analysée par la haute juridiction, peut induire la présentation en 2019 d'un projet de loi de finances rectificative si les grandes lignes de l'équilibre de la loi de finances initiale s'écartent sensiblement des prévisions.

Cette singularité n'est pas la seule à avoir été relevée en amont de la présentation détaillée du projet de loi de finances. Il a en effet été rappelé le cantonnement des mesures fiscales à ce texte plutôt qu'à un partage avec le projet de loi de finances rectificative qui en comportait de nombreuses les années précédentes.

[1] Site du centre d'études fiscales et financières de l'Université Aix-Marseille
[2] Ce projet a depuis été voté, voir : loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018, portant mesures d'urgence économiques et sociales, JORF n° 0298 du 26 décembre 2018
[3] CE Section des finances et section sociales, avis, 18 décembre 2018, n°396509

Au-delà de ces particularités plutôt liées à la procédure, la conférence a permis de développer plusieurs mesures du texte que nous reprendrons au fil des développements qui suivront. Les principales dispositions étudiées révèlent, pour cette loi de finances, les diverses influences qui ont pu peser sur le Gouvernement et le législateur. En les identifiant, la logique de la nouvelle disposition apparaît, c'est ce qui retiendra principalement notre attention dans cet article. Doivent ainsi être successivement analysées la réception en droit interne de dispositions internationales (I) et la réception de décisions et rapports d'institutions internes (II).

La loi de finances initiale pour 2019 se trouve principalement marquée par des dispositions réceptionnant des travaux internes ou internationaux qui influencent ainsi le Gouvernement et le législateur. Cette loi contient peu de dispositions révélant la politique fiscale directement impulsée par le Gouvernement. Ainsi, qu'il s'agisse de la réforme de la fiscalité locale ou de la mise en œuvre d'une taxe sur le chiffre d'affaires des géants du numérique, ces sujets sont renvoyés à d'autres véhicules législatifs qui ne démarreront, potentiellement, qu'en 2019.

I- La réception en droit interne de disposition internationales

Pour comprendre la logique de plusieurs dispositions de la loi de finances, il faut se référer à des travaux internationaux, qu'ils soient menés par exemple par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS, ou par l'Union européenne. Leur mise en œuvre en droit interne au sein de la loi de finances s'avère être soit directe (1) soit, ce qui est plus marquant, par la transposition de directives européennes (2).

A- Une mise en œuvre volontaire par la France

La mise en œuvre en France du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices mené par l'OCDE se révèle à travers la lecture de l'article 14 du projet de loi de finances [4]consacré au régime des brevets. De l'analyse du conférencier, il semble en l'espèce concernant cette disposition que la France, isolée sur ce sujet, a fini par céder à la pression de la communauté internationale. L'exposé des motifs du projet de loi confirme cette analyse : « Le régime français ne respectant pas l'approche ‘‘nexus’’, il est nécessaire de le mettre en conformité afin de respecter les engagements internationaux de la France ». Qu'impose la modification des dispositions concernées du Code général des impôts ? Elle vise à conditionner l'application d'un régime favorable d'imposition des profits d'une entreprise tirés de l'exploitation et de la cession d'un brevet, ou d'un actif incorporel assimilé, à la réalisation, sur le territoire national, des dépenses de recherche et de développement

[4] Loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 37.

engagées par cette entreprise pour développer cet actif. Par cette disposition de la loi de finances, la France entre donc dans les rangs internationaux par la volonté du Gouvernement.

B- Une mise en œuvre par la transposition de Directives européennes

Le projet de loi de finances pour 2019 est marqué par plusieurs transpositions, en droit interne, de directives européennes. Il en est par exemple ainsi de l'introduction d'une clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés, désormais codifiée à l'article 205 A du Code général des impôts, conformément à l'article 6 de la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. Ce type de transposition classique et obligatoire n'est pas un phénomène nouveau pour une telle loi.

Le plus notable dans ce projet de loi de finances en matière de transposition des Directives européennes relève d'une situation normative inédite. En effet, plusieurs dispositions de la loi sont inspirées d'un schéma qualifié par le conférencier de « pas de trois » : l'OCDE promeut de nouveaux concepts, l'Union européenne les traduit en droit contraignant pour ses Etats membres, puis l'Etat les transpose en droit interne - cette transposition étant une obligation conditionnée la plupart du temps par un délai mentionné par la Directive. Il faut désormais, pour comprendre ces nouvelles normes internes, non seulement étudier leur modalité de transposition en France mais également les travaux préparatoires de l'OCDE, ces derniers pouvant éclairer la disposition interne. Par ce schéma, le législateur communautaire intervient en matière d'impôt sur les sociétés et impulse progressivement une harmonisation. Cette démarche habituelle pour la fiscalité indirecte, comme c'est le cas pour la taxe sur la valeur ajoutée, est inédite en matière de fiscalité directe. Elle a pour origine un consensus international reçu par l'Union européenne qui, en le reprenant à travers des directives, évite aux Etats membres de s'interroger sur l'opportunité d'une évolution des règles internes.

Elle s'illustre, par exemple, par la transposition de la Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017, relative aux mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne. Ce texte, transposé par l'article 54 du projet de loi de finances[5], est directement inspirée de l'action 14 du projet BEPS[6]. Il vise à éliminer les doubles impositions entre Etats membres, et introduit en ce sens un nouveau chapitre IV au titre III du Livre des procédures fiscales. Il prévoit l'instauration d'une procédure amiable et, lorsque les discussions entre administrations fiscales s'avèrent infructueuses, la mise en place d'une commission consultative en vue de rendre un arbitrage entre les Etats membres concernés. La composition,

[5] Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 130

[6] L'action 14 élabore des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en recourant à la procédure amiable, notamment le fait que la plupart des conventions ne prévoient pas de clause d'arbitrage et que le recours à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas. Voir : OCDE (2016), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Résolution Mechanisms - Peer Review Documents, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris.

le fonctionnement et l'avis rendu par cette commission sont ainsi fixés par les nouveaux articles L. 251 K et suivants du Livre des procédures fiscales.

La transposition de la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, (directive dite « ATAD ») est également une reprise d'actions du projet BEPS, et plus précisément en l'espèce de l'action 4 qui vise à limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers. C'est l'objet de l'article 13 du projet de loi de finances initiale quant aux charges financières des entreprises[7]. En l'espèce, les dispositions proposées vont au-delà d'une simple transposition de la directive européenne, le Gouvernement ayant proposé une réforme d'ensemble du régime de déductibilité des charges financières des entreprises.

Le « pas de trois » s'inscrit dans une uniformisation internationale du droit fiscal qui dépasse le cadre européen, et qui s'est récemment développée comme l'illustre la mise en œuvre de l'instrument multilatéral harmonisant les concepts fiscaux à l'échelle mondiale[8].

La loi de finances initiales ne se résume -heureusement- pas à une traduction de ces volontés internationales en droit français. D'autres dispositions qui y sont inclues doivent être analysées à la lumière des décisions ou rapports d'institutions, cette fois internes, qui ont inspiré la rédaction du projet de loi.

II- La réception de décisions et recommandations d'institutions internes

Le projet de loi de finances pour 2019 est le réceptacle de diverses dispositions permettant au Gouvernement de proposer au législateur la réception de décisions rendues par le juge (1), mais également de donner suite à des rapports rendus préalablement par des institutions nationales (2).

A- La réception de concepts définis par la jurisprudence

Le projet de loi de finances initiale pour 2019 a retenu des définitions de concepts dégagés par le juge. En matière de fiscalité des particuliers et du capital, c'est le cas pour le concept de société « holding animatrice ». Dans une décision récente de juin 2018[9], le juge administratif

[7] Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 34
[8] Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 24 novembre 2016
[9] CE, 3°, 8°, 9° et 10° ch.- r., 13 juin 2018, n° 395495, publié au recueil Lebon

avait en effet élaboré un faisceau d'indices, désormais repris par le législateur à l'article 787 B du Code général des impôts[10].

En matière de fiscalité locale, la loi de finances intervient quant à l'assiette de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la cotisation foncière sur les entreprises, à propos précisément de la définition d'établissement industriel. Celle-ci avait en effet entraînée des contentieux à la suite de contrôles au cours desquels des locaux de stockage ou artisanaux avaient été considérés comme industriels. L'intervention du législateur était requise afin d'encadrer l'action de l'administration fiscale et éviter les éventuels recours de collectivités territoriales contre l'Etat pour responsabilité quant à la qualification donnée. Ainsi, afin de sécuriser la détermination des valeurs locatives, le texte légalise la définition des établissements industriels [11]dégagée par la jurisprudence du Conseil d'Etat en 2005[12]. Une exception est toutefois prévue lorsque la valeur des installations techniques, matériels et outillages présents dans les bâtiments ou sur les terrains et destinés à l'activité ne dépasse pas un montant de 500 000 euros. Dans ce cas, la qualification industrielle est inopérante.

B- La réception de recommandations issues de rapports

Le Gouvernement, dans son projet de loi de finances, s'est également attaché à anticiper d'éventuelles fragilités du droit fiscal. Cette vigilance s'est notamment inspirée d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de 2016 ayant soulevé l'insécurité juridique pesant sur le régime français de l'intégration fiscale au regard de la jurisprudence européenne. Des doutes subsistaient notamment quant à la compatibilité de certains retraitements opérés en application des règles du régime de groupe au regard du droit de l'Union européenne. La Cour de justice de l'Union européenne a en effet pu rendre certaines décisions remettant en cause les régimes d'intégration et encadrant la possibilité de consolider les profits et les pertes[13]. Dès lors, conscient de ce risque, le Gouvernement a proposé à l'article 12 du projet de loi [14] une revue générale du dispositif. Cette initiative a été qualifiée d' « offensive », a contrario des démarches « défensives» adoptées a posteriori de décisions rendues.

Dans un autre domaine, celui des petites taxes et des taxes affectées, le travail législatif a pu s'inspirer de recommandations auparavant publiées. La volonté du Gouvernement de supprimer ces impositions est un nouvel axe de la politique fiscale, alors que la France dénombre 192 taxes dites à faibles rendements d'après un rapport établi en 2014 par

[10] Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 40
[11] Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 156
[12] CE Contentieux, 27 juillet 2005, n° 261899, publié au recueil Lebon
[13] CJCE 27 novembre 2008, aff. C-418/07 ; CJUE, 2 septembre 2015, aff. C-386/14 ; CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, 25 février 2010
[14] Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 32

l'Inspection générale des finances[15]. Si le projet de loi vise à simplifier le droit fiscal en supprimant 17 petites taxes, celui-ci ouvre aussi un débat quant à la fiscalité affectée dans la lignée d'un récent rapport du Conseil des prélèvements obligatoires[16]. Cette ouverture laisse présumer d'autres dispositions à venir dans les lois de finances ultérieures qui seront sans aucun doute marquées, elles aussi, par ces influences diverses. Rendez-vous à Aix-en-Provence, en décembre 2019, pour l'analyser !

[15] Inspection générale des finances, « Les taxes à faible rendement », rapport n° 2013-M-095-02, février 2014, 43 pp

[16] Conseil des prélèvements obligatoires, « Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer », rapport, juillet 2018, 101 pp