

Les Cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

Décision n° 2010-78 QPC – 10 décembre 2010

Société IMNOMA

Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel, le 6 octobre 2010, une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), enregistrée au greffe du Conseil constitutionnel le 6 octobre 2010, posée par la société IMNOMA (n° 341827) et portant sur le paragraphe IV de l'article 43 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative (LFR) pour 2004.

Dans cette affaire, M. Renaud Denoix de Saint Marc a informé le président du Conseil constitutionnel, en application de l'article 4 du règlement, qu'il estimait devoir s'abstenir de siéger. Il n'a donc ni assisté à l'audience publique ni participé au délibéré.

I. – Disposition contestée

Le paragraphe IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 précitée constitue une loi de validation suite à un revirement de jurisprudence du Conseil d'État en matière fiscale.

A. – La règle jurisprudentielle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Par une décision d'assemblée du 31 octobre 1973, le Conseil d'État a institué la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit¹. Cette règle constitue la limite au principe, lui-même prétorien, de la correction symétrique des bilans.

Selon cette règle d'intangibilité, les erreurs qui affectent le bilan ne peuvent être corrigées que dans les bilans de clôture et d'ouverture des exercices non prescrits mais pas dans le premier bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Cette règle repose sur l'idée que ce bilan n'est que la reproduction du bilan de clôture de l'exercice précédent, lequel est couvert par la prescription.

¹ CE, 31 octobre 1973, n° 88207, *Lebon*, p.609, *DF* 51/76, comm. 1739, concl. Mme Latournerie.

B. – Le revirement de jurisprudence opéré par la décision *Ghesquière Équipement*

En 2004, l'assemblée du contentieux du Conseil d'État abandonne partiellement la théorie de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Par une décision *Ministre de l'économie contre SARL Ghesquière Équipement*², la Haute Assemblée juge :

« Considérant qu'aux termes de l'article 38.2 du code général des impôts, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : "Le bénéfice net imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (...). L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés" ; que lorsque les bénéfices imposables d'un contribuable ont été déterminés en application de ces dispositions, les erreurs ou omissions qui entachent les écritures comptables retracées au bilan de clôture d'un exercice ou d'une année d'imposition et entraînent une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent, à l'initiative du contribuable qui les a involontairement commises, ou à celle de l'administration exerçant son droit de reprise, être réparées dans ce bilan ; que les mêmes erreurs ou omissions, s'il est établi qu'elles se retrouvent dans les écritures de bilan d'autres exercices, doivent y être symétriquement corrigées, dès lors qu'elles ne revêtent pas, pour le contribuable qui les invoque, un caractère délibéré et alors même que tout ou partie de ces exercices seraient couverts par la prescription prévue, notamment, aux articles L. 168 et L. 169 du livre des procédures fiscales. »

Cette décision a pour effet de permettre à l'administration fiscale de corriger toute écriture comptable entachée d'une inexactitude matérielle (une erreur de fait) ou toute écriture qui méconnaîtrait les règles comptables ou fiscales (une erreur de droit). Quant au contribuable, il peut demander la correction des erreurs de fait ou de droit dont la commission n'a pas revêtu de sa part un caractère délibéré.

C. – La loi de validation

L'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 précité comporte quatre paragraphes :

² CE, Ass., 7 juillet 2004, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ SARL Ghesquière Équipement*, n° 230169, *Lebon* p.310, concl. P. Collin.

– Le premier paragraphe ajoute l'article 38-4 *bis* dans le code général des impôts (CGI) afin de remettre en vigueur la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Il apporte toutefois deux exceptions qui rendent inapplicable cette règle :

. lorsque l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou erreurs entachant l'actif net sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;

. lorsque les omissions ou erreurs résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages mentionnés au 2° du 1 de l'article 39 du CGI déduites au cours d'exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

Dans ces deux situations, l'application du principe de correction symétrique conduit à rattacher les conséquences de la rectification de ces omissions ou erreurs à leur exercice d'origine qui, par définition, est prescrit. Dès lors, ces omissions ou erreurs, qu'elles soient constatées par l'administration ou le contribuable, n'entraînent aucune conséquence fiscale.

Enfin, le dernier alinéa du 4 *bis* de l'article 38 du CGI prévoit, lorsque l'entreprise corrige ses écritures comptables des omissions ou erreurs visées par l'une de ces exceptions et affectant l'actif du bilan, que les conséquences fiscales de cette correction sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable.

– Aux termes du paragraphe II : « *Les dispositions du I s'appliquent aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.* »

– Aux termes du paragraphe III : « *Les dispositions du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts s'appliquent également aux impositions établies à compter du 1^{er} janvier 2005...* »

– Quant au paragraphe IV, le seul contesté, il dispose : « *Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée et de l'application des dispositions des deuxième, troisième et quatrième alinéas du 4 bis de l'article 38 du code général des impôts, les impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005 ou les décisions prises sur les réclamations contentieuses présentées sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales sont réputées régulières en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce que le contribuable avait la faculté de demander la correction*

des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Toutefois, ces impositions ne peuvent être assorties que des intérêts de retard. »

À noter que le Conseil d'État n'a pas jugé les dispositions rétroactives de l'article 43 de la LFR incompatibles avec la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, tant sur le fondement de l'atteinte aux biens que sur celui de la discrimination³. En revanche, il ne s'est pas prononcé sur la compatibilité avec l'article 6 de cette convention dès lors que cette disposition n'est pas applicable en contentieux fiscal⁴.

II. – Constitutionnalité de la disposition contestée

Pour la société requérante, ces dispositions méconnaissaient le principe d'égalité devant l'impôt, le principe d'égalité devant la loi, les principes de non-rétroactivité de la loi et de sécurité juridique, ainsi que les droits de la défense et le droit à un recours juridictionnel effectif.

Le Conseil constitutionnel lui a donné raison sur le fondement de la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Après avoir cité cet article 16, il a rappelé son considérant de principe en matière de loi rétroactive : « *Considérant, en conséquence, que, si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie.* »⁵

Plusieurs de ces conditions ne posaient pas problème : la disposition contestée respectait les décisions de justice ayant force de chose jugée ainsi que le

³ Sur l'atteinte au bien (espérance légitime) : CE, 19 novembre 2008, *Sté Getecom*, n° 292948, concl. N. Escaut ; (Sur la non-discrimination : CE, 16 mai 2007, *Min. économie et finances c/ SA Chambouleyron*, n° 290264, concl. L. Vallée).

⁴ CEDH, 5 octobre 1999, *Gantzer c/ France*, n°43604/98, RJF 4/00, n°590.

⁵ Décisions n° 2010-53 QPC du 14 octobre 2010, *Société Plombinoise de casino (Prélèvements sur le produit des jeux)*, cons. 4 ; n° 2010-29/37 QPC du 22 septembre 2010, *Commune de Besançon et autre (Instruction CNI et passeports)*, cons. 10 ; n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010, *Époux P. et autres (Perquisitions fiscales)*, cons. 18 ; n° 2010-4/17 QPC du 22 juillet 2010, *M. Alain C. et autre (Indemnité temporaire de retraite outre-mer)*, cons. 16 ; n° 2010-2 QPC du 11 juin 2010, *Mme Vivianne L. (Loi dite « anti-Perruche »)*, cons. 22.

principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; sa portée était strictement définie.

Quant à la condition exigeant la poursuite d'un but d'intérêt général suffisant, la lecture des conclusions du rapporteur public⁶ démontre qu'il s'agissait d'une question sérieuse. Militait dans le sens d'un tel intérêt le fait que le législateur avait réagi très rapidement au changement de jurisprudence dans le but de sauvegarder la sécurité juridique et d'éviter des effets d'aubaine. Militait dans le sens contraire le fait que la validation touchait à une règle de fond de l'impôt et non à une règle de forme. On sait en effet, comme l'a rappelé le rapporteur public que, dans l'appréciation de cet intérêt, un vice relatif à la légalité externe de l'acte a une importance moindre qu'un vice relatif à sa légalité interne⁷.

Mais le Conseil constitutionnel n'a pas répondu sur ce point. Il a fondé sa déclaration d'inconstitutionnalité sur la dernière condition : « *l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle sauf* », ce qui n'était pas le cas, « *à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle* ».

Le principe de valeur constitutionnelle qui était méconnu, en l'espèce, était l'équilibre des droits des parties qui découle du droit au recours juridictionnel effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789. Jusqu'à présent, l'équilibre des droits des parties n'avait été reconnu qu'en matière de procédure pénale : « *Si le législateur peut prévoir des règles de procédure différentes selon les faits, les situations et les personnes auxquelles elles s'appliquent, c'est à la condition que ces différences ne procèdent pas de distinctions injustifiées et que soient assurées aux justiciables des garanties égales, notamment quant au respect du principe des droits de la défense, qui implique en particulier l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties.* »⁸

Suite au revirement de jurisprudence du Conseil d'État, il revenait au législateur, s'il l'estimait opportun, de rétablir pour l'avenir la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, ce qu'il a fait, sous certaines conditions, en adoptant le paragraphe I de l'article 43 de la LFR pour 2004. Par les paragraphes II et III du même article, il a précisé que ce rétablissement s'appliquait aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005 et aux impositions établies à compter de cette date. Mais, par le paragraphe IV, il a validé les

⁶ Conclusions L. Olléon, *BDCF 12/10*, n°133.

⁷ Décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002, *Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française*, cons. 4.

⁸ Décisions n° 2010-612 DC du 5 août 2010, *Loi portant adaptation du droit pénal à l'institution de la Cour pénale internationale*, cons. 13 ; n° 2010-15/23 QPC du 23 juillet 2010, *Région Languedoc-Roussillon et autres (article 575 du code de procédure pénale)*, cons. 4.

impositions établies avant cette date ainsi que les décisions prises sur les réclamations en tant qu'elles seraient contestées sur ce point par le contribuable. Il en résultait que cette validation ne s'appliquait pas à l'État, lequel avait la faculté de se prévaloir, pour les impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005, de la jurisprudence *Ghesquière Équipement* si elle lui était favorable.

C'est ce que le Conseil d'État a reconnu dans sa décision *Saupic*⁹ : « *Le contribuable ne pouvait utilement se prévaloir du principe de l'intangibilité de ce bilan d'ouverture sur le fondement des dispositions précitées du IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004, dès lors que celles-ci prévoient la validation rétroactive des impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005 en tant qu'elles seraient contestées par le moyen tiré de ce que le contribuable aurait pu demander la correction des écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et des exercices antérieurs et **ne peuvent être invoquées que par l'administration fiscale** qui a notifié au contribuable des redressements fondés sur l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit... »*

La lecture des débats parlementaires avait permis au rapporteur public de conclure que « *la loi procède bien à ce que nous pourrions appeler une 'validation asymétrique', seules étant validées les impositions fondées sur l'application par l'administration du principe d'intangibilité* »¹⁰. Il en résulte un traitement « asymétrique » du contribuable et de l'administration fiscale, cette dernière pouvant choisir entre l'application de la jurisprudence *Ghesquière Équipement* et la loi de validation.

Le Conseil constitutionnel a donc jugé que, parce qu'elle avait eu pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de cette jurisprudence, cette « validation asymétrique » portait atteinte à l'équilibre des droits des parties et, par suite, méconnaissait les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

III. – Effets de la décision

Enfin, le Conseil constitutionnel a précisé la portée de cette abrogation, en application du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution, aux termes duquel *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*

⁹ CE, 13 février 2009, *SNC Saupic*, n° 296117, concl. E. Geffray : *RJF* 5/09, comm. n°480.

¹⁰ Conclusions E. Geffray, *BDCF* 5/09, n°61.

constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ».

Tout d'abord, il n'a pas reporté dans le temps l'entrée en vigueur de la déclaration d'inconstitutionnalité : l'abrogation du paragraphe IV de l'article 43 de la LFR pour 2004 prend donc effet à compter de la publication de la décision. Ensuite, afin de donner un effet utile à la procédure, il a précisé que la déclaration d'inconstitutionnalité peut être invoquée dans les instances qui sont en cours à cette date et dont l'issue dépend de l'application de la disposition déclarée inconstitutionnelle.