

## Bulletin d'informations - Janvier 2014

**Mireille Schröder**  
Avocate au Barreau de Paris  
Fiscalité et Patrimoine  
Membre de l'Institut des Avocats Conseils fiscaux  
Tel : +49 (0) 211 291 46 98 - +49 (0) 179 39 04141 - +33 (0) 6 62 73 22 01  
msconseil@web.de - www.schroeder-avocats.fr

**Nous vous remercions pour votre confiance et vous souhaitons  
une bonne et heureuse année 2014**

### **Les dernières décisions du Conseil constitutionnel renforcent les droits des contribuables**

Les dernières décisions du Conseil constitutionnel relatives aux lois de finances renforcent les droits des contribuables en précisant la portée, notamment, des principes d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et de sécurité juridique.

Le Conseil constitutionnel vient de rendre deux décisions le 29 décembre 2013, la première sur la loi de finances rectificative pour 2013 (décision 2013-684) et la seconde sur la loi de finances pour 2014 (décision 2013-685). **La décision sur la loi de finances pour 2014 est l'une des plus importantes rendue par le Conseil constitutionnel en matière fiscale depuis sa création. Environ 10 % des mesures du budget ont été censurées en totalité ou partiellement par le Conseil.** La censure de la Haute Juridiction est considérable, portant notamment sur de nombreuses dispositions provenant d'amendements déposés par des parlementaires qui reflètent souvent leur souhait d'accorder à l'administration fiscale des moyens exorbitants du droit commun dans le cadre des contrôles fiscaux et de cantonner l'activité des avocats fiscalistes à celle d'un conseil explicitant la réglementation fiscale. Elle sanctionne notamment le manque d'analyse juridique préalable de certaines dispositions et une conception de la fiscalité parfois empreinte d'une idéologie peu compatible avec les réalités économiques et les droits des contribuables.

Le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2014 sur le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune, sur le fondement de l'autorité de la chose jugée en application de l'article 62 de la Constitution, mettant fin à un refus du Gouvernement et du Parlement d'appliquer sa décision du 29 décembre 2012 (décision 2012-662).

La principale disposition à échapper à la censure est la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations pour laquelle la Haute Juridiction a fait preuve de créativité dans la définition du taux marginal maximum d'imposition applicable aux hautes rémunérations versées par les entreprises. Les décisions du 29 décembre 2013 du Conseil constitutionnel complètent sa jurisprudence sur plusieurs principes importants dont quatre feront l'objet d'un commentaire rapide.

### **Principe d'égalité devant l'impôt**

Le principe d'égalité devant l'impôt qui inclut celui du caractère confiscatoire de l'impôt a été utilisé à plusieurs reprises par le Conseil pour censurer différentes mesures des dernières lois de finances. Le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions :

- qui faisaient supporter l'impôt à une personne qui ne percevait pas le revenu en rappelant que « le principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource »,
- ne tenaient pas compte de l'érosion de la valeur de la monnaie ou n'appliquaient pas d'abattement en fonction de la durée de détention du bien pour le calcul de l'assiette de la plus-value de cession,
- prévoyaient des impositions différentes non justifiées entre les contribuables
- ou créaient un taux d'imposition confiscatoire.

Le Conseil constitutionnel a cependant considéré que le principe de l'égalité devant l'impôt n'avait pas été violé par la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations, alors que l'on pouvait raisonnablement penser, compte tenu notamment du taux très élevé de la taxe (qui n'a pas le caractère d'un impôt sur le revenu ou d'un impôt sur les sociétés), qu'en excluant de son champ d'application les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés pour les rémunérations versées à leurs associés le législateur défavorisait de manière significative les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont une partie significative du résultat avant rémunération des associés est appréhendée sous forme de rémunération.

### **Principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**

Le Conseil constitutionnel censure rarement les dispositions législatives sur le principe d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, même si cela tend à devenir désormais plus fréquent. Il vient de rappeler l'importance de ce principe lors de la censure des dispositions relatives à l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale, à la modification de la définition de l'abus de droit et au contrôle des prix de transfert de fonctions ou de risques entre les entreprises liées. **Il rappelle aux parlementaires leur obligation d'adopter des dispositions claires et non équivoques** en affirmant « [...] qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34 ; que l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui impose 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, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer les règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi, [...] ».

**Les avocats fiscalistes se voient confortés par le Conseil constitutionnel dans l'exercice de leur profession de conseil** « Considérant qu'en égard aux restrictions apportées par les dispositions contestées à la liberté d'entreprendre et, en particulier, aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal, et compte tenu de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences

constitutionnelles précitées, retenir une définition aussi générale et imprécise de la notion de "schéma d'optimisation fiscale" ». **Mais surtout, les contribuables se voient confortés dans leur liberté d'entreprendre** : dans le Commentaire du Conseil, il est rappelé une évidence que certains parlementaires ne partagent pourtant pas mais qui doit désormais s'imposer à eux, comme à l'administration fiscale, à savoir « **que tout contribuable peut légitimement être amené à minorer sa charge fiscale et tout avocat fiscaliste chercher à minorer la charge fiscale de ses clients, sans que pour autant cette démarche soit constitutive d'une fraude** ». La modification de la définition de l'abus de droit avait été très critiquée par les praticiens car elle créait notamment des risques d'instabilité fiscale, d'arbitraire et portait atteinte au principe de légalité des délits et des peines. Le Conseil constitutionnel leur a donné raison.

### **Principe de proportionnalité des peines**

Le principe de proportionnalité des peines est lié à l'article 8 de la Déclaration de 1789, selon lequel la loi ne doit établir que des peines strictement nécessaires. Le Conseil constitutionnel contrôle « l'absence de disproportion manifeste ». Il a censuré les amendes, égales à 0,5 % du chiffre d'affaires prévues aux articles 97 et 99 de la loi de finances pour 2014, applicables en cas de défaut de réponse, de réponse partielle en matière de contrôle des prix de transfert par les entreprises ou de non communication des comptes consolidés ou de la comptabilité analytique par les grandes entreprises.

### **Principe de sécurité juridique**

Le Conseil constitutionnel ne reconnaît pas au principe de sécurité juridique une valeur constitutionnelle. La Cour de justice de l'Union européenne, la Cour européenne des droits de l'Homme, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation appliquent le principe de sécurité juridique. Il vient toutefois de reconnaître très récemment une valeur constitutionnelle au principe de confiance légitime dans sa décision du 19 décembre 2013 sur la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, décision par laquelle il a sanctionné partiellement l'alignement des taux de prélèvements sociaux à tous les contrats d'assurance-vie quelle que soit leur date de souscription.

**En conclusion le Conseil constitutionnel est le protecteur des droits et libertés du citoyen et le garant de l'Etat de droit. Ses décisions rendues en matière fiscale au cours des deux dernières années ont renforcé les droits des contribuables et rappelé au Gouvernement et au Parlement qu'ils ne peuvent s'affranchir de l'autorité de ses décisions résultant de l'article 62 de la Constitution. Elles ont également reconnu le rôle des avocats fiscalistes, qui vont pouvoir continuer d'exercer leur activité de conseil dans une matière de plus en plus difficile à appréhender, compte tenu de son instabilité et de sa technicité, sans avoir à redouter les conséquences très lourdes liées à des interprétations larges et non contrôlées de l'abus de droit.**

Pour plus de précisions nous vous invitons à vous rendre sur le site du Conseil constitutionnel :

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/page-d-accueil.1.html>

## **TVA sur travaux dans les logements à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014**

Les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien dans les logements achevés depuis plus de 2 ans peuvent continuer à bénéficier du taux réduit de 7 %

après le 1<sup>er</sup> janvier 2014, au lieu de relever du taux à 10 %, si toutes les conditions suivantes sont remplies :

- les travaux doivent avoir fait l'objet d'un devis accepté et signé par le client avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 ;
- ils doivent avoir donné lieu au versement d'un acompte d'au moins 30 % encaissé avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 ;
- le solde de paiement des travaux doit être facturé avant le 1<sup>er</sup> mars 2014 et encaissé avant le 15 mars 2014.

### **Un testament clair doit être exécuté même s'il est absurde**

Cass. 1<sup>er</sup> civ. 20 novembre 2013 n° 12-19.516 (n° 1333 F-D)

Nouvel exemple jurisprudentiel des conséquences fâcheuses de la mauvaise rédaction d'un testament olographe.

Une femme mariée rédige ainsi son testament :

« En cas de décès, je lègue tous mes biens à mon époux.

Si nous venons à décéder tous les deux dans un même événement ou si lui a survécu, je lègue les meubles et objets mobiliers à mes neveux (...).

Le surplus et surtout bijoux et argent devront revenir à Madame C., ma cousine germaine... ».

Le mari meurt treize ans avant son épouse.

Au décès de celle-ci, les légataires désignés ont-ils droit à quelque chose ? Non, répond la cour d'appel, car les différents legs n'ont été prévus que pour le cas où, soit la testatrice et son époux auraient péri dans un même événement, soit l'époux aurait seul survécu à cet événement.

La Cour de cassation confirme la solution : la cour d'appel a souverainement estimé que le rapprochement des deux premiers alinéas du testament, même s'il aboutissait à un résultat inexplicable et absurde, ne créait pas d'ambiguïté. Il n'y avait donc pas lieu d'interpréter le testament pour rechercher la volonté de la testatrice.

Les legs étant caducs, la succession revient aux héritiers.

#### **Remarque**

La solution est classique : **ce n'est que lorsqu'une clause est ambiguë que le juge doit l'interpréter. Si la disposition est claire, elle doit être appliquée même si elle est absurde.** Il est donc important de prendre le temps et de se faire assister par un professionnel du droit lors de la rédaction d'un testament. Notre cabinet vous assiste dans ce domaine.

### **La valeur d'une pharmacie ouverte après le mariage entre en communauté**

Cass. 1<sup>er</sup> civ. 4 décembre 2013 n° 12-28.076 (n° 1419 F-PB)

La valeur d'une pharmacie exploitée par une épouse commune en biens entre en communauté si l'ouverture au public, qui seule entraîne la création d'une clientèle réelle et certaine, a eu lieu après le mariage ; la date de l'autorisation préfectorale d'ouverture importe peu.

L'administration fiscale notifie un redressement de droits de succession visant à intégrer dans l'actif de la communauté ayant existé entre le défunt et son épouse la valeur d'un fonds de commerce de pharmacie créé et exploité par la veuve. Celle-ci conteste : si elle a ouvert la pharmacie quelques semaines après son mariage, elle avait obtenu l'autorisation préfectorale de création de l'officine plusieurs mois auparavant. Il s'agit donc d'un bien propre.

Mais la Cour de cassation approuve le redressement. La valeur de l'officine doit être réintégrée dans l'actif de la communauté puisque, à la date de l'obtention de l'autorisation préfectorale de création de cette officine, la clientèle, élément essentiel du fonds de commerce, n'existait que de manière potentielle, seule l'ouverture au public entraînant la création d'une clientèle réelle et certaine.

© Editions Francis Lefebvre 2013

## Validation du mariage entre un beau-père et sa bru au nom du droit au respect de sa vie familiale

Cass. 1e civ. 4 décembre 2013 n° 12-26.066 (n° 1389 FS-PBI)

Prononcer la nullité du mariage d'un beau-père avec sa belle-fille, divorcée d'avec son fils, constitue une ingérence injustifiée dans l'exercice du droit au respect de la vie privée et familiale dès lors que l'union, célébrée sans opposition, a duré plus de 20 ans.

Après avoir divorcé, une femme se remarie avec le père de son ex-mari.

Après 22 ans de mariage, son époux décède en laissant pour lui succéder son fils unique et son épouse qu'il a instituée légataire universelle. Le fils (et ex-mari) demande la nullité du mariage puisque la loi interdit, sous peine de nullité absolue, le mariage entre alliés en ligne directe (C. civ. art. 161), prohibition qui subsiste même lorsque l'union avec la personne qui a créé l'alliance a été dissoute par divorce.

La veuve tente de résister en soutenant que cette interdiction à mariage porte atteinte à la substance même du droit au mariage protégé par la Convention européenne des droits de l'Homme (art. 12). La cour d'appel prononce néanmoins la nullité. Si les limitations apportées au droit au mariage par les lois nationales des Etats signataires de la Convention ne doivent pas restreindre ou réduire ce droit d'une manière telle que l'on porte atteinte à l'essence même de ce droit, l'empêchement entre un beau-père et sa bru est justifié notamment parce qu'il répond à des finalités légitimes de sauvegarde de l'homogénéité de la famille.

L'arrêt est censuré, mais sur un tout autre fondement : **le droit au respect de la vie privée et familiale (Conv. EDH art. 8)**. En effet, pour la Cour de cassation, le prononcé de la nullité du mariage revêt à l'égard de la veuve le caractère d'une ingérence injustifiée dans l'exercice de son droit au respect de sa vie privée et familiale dès lors que l'union, célébrée sans opposition, avait duré plus de vingt ans.

### Remarque

La Cour de cassation a accompagné cette décision d'un communiqué qui indique que la portée de la décision est limitée puisqu'elle est fondée sur le droit au respect de la vie privée et familiale, et non sur une appréciation de la validité des empêchements à mariage au regard du droit au mariage consacré par la Convention européenne des droits de l'Homme. Le principe de la prohibition du mariage entre alliés n'est donc pas remis en question. En l'espèce, les circonstances de fait ont joué un rôle déterminant : le mariage a été célébré sans que le ministère public ait formé opposition au mariage, alors que les pièces d'état civil qui avaient été produites par les futurs époux révélaient nécessairement la cause de l'empêchement au mariage ; le fils de l'époux avait introduit l'action en

nullité 22 ans après la célébration du mariage, après le décès de son père, lequel avait institué son épouse légataire universelle.

## Une société continuant son activité après l'arrivée de son terme dégénère en société de fait

Cass. 3e civ. 23 octobre 2013 n° 12-30.129 (n° 1203 FS-D), B. c/ Sté Club Port la Galère

Une société dissoute qui poursuit son activité devient une société de fait et ses statuts continuent de régir les rapports entre les associés.

Une société civile constituée pour une durée de 30 ans avait créé une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). Après l'expiration de cette durée, elle avait décidé de transformer l'EURL en société par actions simplifiée et le conseil de gérance avait donné tous pouvoirs à l'un de ses membres pour réaliser l'opération. L'un des associés de la société civile avait agi en nullité de cette **transformation** qui, selon lui, ne pouvait pas être valablement **réalisée par l'organe d'une société dissoute**, dont la personnalité morale ne peut subsister que pour les besoins de sa liquidation.

Cette action a été rejetée : l'activité de la société civile s'était maintenue après l'arrivée du terme statutaire et la volonté de s'associer (affectio societatis) avait persisté ; cette **société** était devenue **de fait** et ses statuts avaient continué de régir les **rapports entre les associés**. La gérance avait donc pu valablement conférer à l'un de ses membres le pouvoir de réaliser la transformation litigieuse.

### Remarque

La société est dissoute de plein droit par l'arrivée du terme, sauf prorogation décidée par les associés avant la survenance de celui-ci (C. civ. art. 1844-7, 1°). Si les associés poursuivent malgré tout l'exploitation au lieu de désigner un liquidateur et manifestent toujours leur volonté de s'associer, la société dégénère en société de fait.

**Précision importante** : les statuts de la société dissoute continuent de régir les rapports entre les associés de fait. Il n'est donc nul besoin de l'accord unanime de ces derniers pour prendre une décision de gestion ; celle-ci peut être adoptée par les dirigeants de l'ancienne société désignés conformément aux statuts. Ces dirigeants ne représentent pas la société de fait (puisque celle-ci n'a pas la personnalité morale) mais agissent comme mandataires des associés.

© Editions Francis Lefebvre 2013

**Mireille Schröder**  
**Avocate au Barreau de Paris**  
**Avocate inscrite sur la liste des avocats européens au Barreau de Düsseldorf**  
**Fiscalité et Patrimoine**  
**Membre de l'Institut des Avocats Conseils fiscaux**  
**Tel : +49 (0) 211 291 46 98 - +49 (0) 179 39 04141 - +33 (0) 6 62 73 22 01**  
**msconseil@web.de - www.schroeder-avocats.fr**