

N° 1310

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 octobre 2018.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE
en conclusion des travaux d'une mission d'information ⁽¹⁾

*relative à la gestion du **risque budgétaire** associé aux **contentieux fiscaux et non fiscaux** de l'État*

ET PRÉSENTÉ PAR

M. ROMAIN GRAU, Rapporteur

MME VÉRONIQUE LOUWAGIE, Présidente

(1) La composition de cette mission figure au verso de la présente page.

La mission d'information est composée de : MME VÉRONIQUE LOUWAGIE, présidente ; M. ROMAIN GRAU, rapporteur ; MM. CHARLES DE COURSON, ÉRIC COQUEREL, JEAN-PAUL DUFRÈGNE, MOHAMED LAQHILA ET MME CHRISTINE PIRES BEAUNE.

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	9
PROPOSITIONS DE LA MISSION D'INFORMATION	13
PREMIÈRE PARTIE : UNE AUGMENTATION TENDANCIELLE DU RISQUE BUDGÉTAIRE ASSOCIÉ AUX CONTENTIEUX	15
I. UN RISQUE POUR LES FINANCES PUBLIQUES ÉLEVÉ ET EN AUGMENTATION	16
A. UN COÛT ÉLEVÉ, UN RISQUE EN AUGMENTATION	16
1. Une augmentation continue du coût potentiel des contentieux	16
2. Un coût budgétaire qui atteindrait 3,6 milliards d'euros chaque année, en moyenne	21
a. Les dépenses associées aux contentieux sont difficiles à évaluer	21
b. La comptabilité générale de l'État ne permet pas d'évaluer rigoureusement les dépenses associées aux procédures contentieuses	22
c. Les données transmises par les directions des affaires juridiques et financières des ministères concernés permettent d'évaluer le coût budgétaire annuel à 3,6 milliards d'euros annuels, depuis 2013	23
B. DES ENJEUX FINANCIERS PRINCIPALEMENT CONCENTRÉS EN MATIÈRE FISCALE	25
1. Des contentieux récurrents.....	25
a. Les ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires	25
b. Le ministère de l'Agriculture et de l'alimentation	27
c. Le ministère de l'Intérieur.....	33
d. Les ministères sociaux	34
e. Les ministères économiques et financiers.....	36
2. Des affaires en cours aux conséquences potentiellement explosives : les affaires <i>Accor</i> et <i>Messer</i>	38
a. L'affaire « précompte mobilier » / <i>Accor</i>	38
b. L'affaire <i>Messer</i>	44

II. DES CONTESTATIONS DE L'ACTION PUBLIQUE ET DE LA NORME LÉGALE QUI SE SONT MULTIPLIÉES DEVANT LES TRIBUNAUX	48
A. UN RECOURS ACCRU AUX TRIBUNAUX	48
1. L'extension progressive du droit au recours	49
2. L'apparition des contentieux de masse	50
3. L'élargissement du champ de la responsabilité de l'État.....	51
B. UNE FRAGILISATION DE LA LÉGISLATION, PARTICULIÈREMENT OBSERVABLE EN MATIÈRE FISCALE	52
1. La diffusion de la norme européenne.....	53
2. Le développement du contrôle de constitutionnalité	60
III. UNE SITUATION PEU SATISFAISANTE	62
A. UN DÉFAUT D'ANTICIPATION QUI CONDUIT SOUVENT À UN RÉGLEMENT DES CONTENTIEUX EN GESTION, DANS L'URGENCE, CE QUI AFFECTE LA SINCÉRITÉ DES PRÉVISIONS BUDGÉTAIRES, ET OCCASIONNE DES COÛTS SUPPLÉMENTAIRES	62
1. Un règlement en gestion qui affecte la sincérité des prévisions budgétaires.....	62
2. Un défaut d'anticipation qui occasionne des coûts supplémentaires.....	63
B. UN ENJEU DE SÉCURITÉ JURIDIQUE, DE CRÉDIBILITÉ, ET DE LÉGITIMITÉ DE L'ACTION PUBLIQUE	63
DEUXIÈME PARTIE : FACE À CETTE « EXPLOSION CONTENTIEUSE », UNE MEILLEURE PRÉVISION EST NÉCESSAIRE	67
I. UNE ORGANISATION ADMINISTRATIVE STRUCTURÉE EN MATIÈRE DE TRAITEMENT DU CONTENTIEUX, QUI DOIT POURSUIVRE SA PROFESSIONNALISATION	68
A. UNE FONCTION JURIDIQUE STRUCTURÉE, UNE COORDINATION EN MATIÈRE INTERNATIONALE ET EUROPÉENNE UTILE	68
1. Une fonction juridique structurée	68
a. Les directions des affaires juridiques assurent le pilotage des fonctions de conseil et de contentieux	68
b. Au sein des ministères économiques et financiers, la fonction de conseil et de contentieux est partagée entre la direction des affaires juridiques du secrétariat général, qui assure notamment la mission d'Agent judiciaire de l'État, et les autres services.....	73
2. Un caractère interministériel marqué en matière de gestion des contentieux communautaires	75
a. Le SGAE coordonne les positions de la France à l'échelle européenne et intervient en matière précontentieuse et contentieuse	77
b. Devant les cours européennes, et en particulier la CJUE, la direction des affaires juridiques du ministère chargé des affaires étrangères centralise les recours.....	79

B. UNE FONCTION JURIDIQUE DONT LA PROFESSIONNALISATION POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE.....	84
1. Une initiative qui pourrait être étendue à de nouveaux domaines : la création des pôles d'appui juridique au ministère de l'Intérieur.....	84
2. La création d'une filière d'avocats d'État.....	85
II. UNE ANTICIPATION DÉLICATE, QUI DOIT FAIRE L'OBJET D'UNE ATTENTION RENFORCÉE	87
A. UNE PROVISION COMPTABLE QUI CONSTITUE UN OUTIL DE GESTION INABOUTI ET PEU EXPLOITABLE PAR LE PARLEMENT	87
1. Un outil qui permet une centralisation, agrégée et <i>a posteriori</i> , de l'information	87
2. Une provision qui ne rend que partiellement compte du risque encouru	93
a. Une provision qui ne comptabilise que les requêtes déjà déposées ce qui rend difficile l'évaluation du coût définitif de certains contentieux	93
b. Le provisionnement tardif de certains contentieux.....	96
c. Un contrôle par la direction générale des finances publiques à renforcer	96
d. Un exercice déconnecté de la prévision budgétaire.....	99
B. UNE PRÉVISION BUDGÉTAIRE DONT LA TRANSPARENCE ET LA QUALITÉ DOIVENT ÊTRE AMÉLIORÉES.....	100
C. UN RENFORCEMENT DE LA TRANSPARENCE QUI EST SOUHAITABLE.....	104

TROISIÈME PARTIE : EN MATIÈRE FISCALE, L'ENCADREMENT DU RISQUE PASSE PAR UNE ÉVOLUTION DE L'ÉLABORATION DE LA NORME QUI LAISSE PLUS DE PLACE À LA CONSULTATION, ET PAR UNE INFORMATION PLUS RÉGULIÈRE DU PARLEMENT

I. UNE GESTION DES CONTENTIEUX FISCAUX QUI DOIT ÊTRE PLUS RÉACTIVE	112
A. LA FAIBLE INCITATION À METTRE RAPIDEMENT FIN AUX DISPOSITIFS CONTESTÉS SE RÉVÈLE COÛTEUSE	112
1. Des procédures longues et des dispositifs complexes qui s'opposent à une mise en conformité rapide des dispositifs contestés	112
a. Des procédures longues et sources d'aléa moral	112
b. Des évolutions parfois difficiles à concevoir, qui conduisent à l'adoption de dispositifs imparfaits.....	113
2. Un coût des intérêts moratoires pourtant très élevé, et principalement dû aux contentieux fiscaux de série	116
B. LES ALERTES CONTENTIEUSES DOIVENT RAPIDEMENT POUVOIR CONDUIRE À DES ÉVOLUTIONS LÉGISLATIVES.....	117
1. Pérenniser et poursuivre la systématisation des échanges internes aux ministères économiques et financiers.....	117

2. Privilégier le dialogue avec la Commission européenne	118
a. Un « rescrit européen » est difficilement envisageable	119
b. Un dialogue avec la Commission européenne qui doit être privilégié	120
3. Moderniser le système d'information pour identifier au plus vite les dispositifs faisant l'objet de contentieux de série	122
4. Adapter rapidement la gestion administrative lorsqu'un risque significatif est identifié	124
II. UNE QUALITÉ LÉGISTIQUE QUI DOIT IMPÉRATIVEMENT ÊTRE RENFORCÉE DÈS LA CONCEPTION DE LA NORME FISCALE	125
A. UN PROCESSUS DE SÉCURISATION JURIDIQUE ET DE SIMPLIFICATION DE LA NORME FISCALE QUI DOIT ÊTRE ENGAGÉ ..	125
1. Les points d'attention relevés par la mission.....	125
2. Une simplification de la norme fiscale qui doit être recherchée à chaque étape ..	127
B. UNE DÉMARCHE QUI DOIT ÊTRE MENÉE EN DONNANT UNE PLACE PLUS LARGE À LA CONSULTATION	130
1. Un recours à la consultation qui peut permettre d'identifier les failles de certains dispositifs.....	130
2. Une approche qui gagnerait à être systématisée et étendue.....	133
III. UN EXAMEN DES DISPOSITIFS AU PARLEMENT QUI DOIT S'APPUYER SUR DES ÉVALUATIONS APPROFONDIES	139
A. DES ÉTUDES D'IMPACT QUI DOIVENT DEVENIR UN VÉRITABLE OUTIL D'ÉVALUATION.....	139
B. UN AVIS JURIDIQUE DU CONSEIL D'ÉTAT SUR LES DISPOSITIONS NE FIGURANT PAS DANS LES PROJETS DE LOI.....	145
1. La procédure existante en matière de propositions de loi.....	146
2. Un examen juridique des amendements à fort impact budgétaire qui nécessiterait une évolution constitutionnelle	147
IV. UNE INFORMATION DU LÉGISLATEUR SUR LES RISQUES FISCAUX QUI DOIT ÊTRE APPROFONDIE ET SYSTÉMATIQUE	148
A. UNE INFORMATION RÉGULIÈRE DU PARLEMENT QUI EST IMPÉRATIVE	148
B. UN SUJET SUR LEQUEL LE LÉGISLATEUR DEVRAIT ÉGALEMENT SE MONTRER PROACTIF.....	151
EXAMEN EN COMMISSION	153
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA MISSION D'INFORMATION.....	155
LISTE DES ABRÉVIATIONS	161

ANNEXES	163
Annexe n° 1 : Dépenses associées aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations, depuis 2012	163
Annexe n° 2 : Statistiques contentieuses en matière fiscale, depuis le 1^{er} juillet 2013 (au 6 juillet 2018)	166
Annexe n° 3 : Fiche de suivi individuel de la DGFIP	174
Annexe n° 4-1 : Office for Budget Responsibility, <i>Fiscal Risks report</i>, chapitre 6, juillet 2017 (extraits)	177
Annexe n° 4-2 : <i>Managing fiscal risks : Government response to the 2017 Fiscal Risks Report</i>, chapitre 6 (extraits)	190
Annexe n° 5-1 : Statement n° 9 – Statement of risks (extraits) Synthèse des risques budgétaires	196
Annexe n° 5-2 : Statement n° 9 – statement of risks (extraits) Significant but remote contingencies – Defence	200
Annexe n° 5-3 : Statement n° 9 – Statement of risks (extraits) Contingent liabilities – quantifiable : Tax disputes	201
Annexe n° 6 : liste des dispositifs fiscaux ayant fait l’objet d’une demande d’informations ou d’une procédure d’infraction, au cours des cinq dernières années	202
Annexe n° 7 : extraits du « jaune budgétaire » <i>Relations financières avec l’union européenne</i>, annexé au projet de loi de finances pour 2018	205

INTRODUCTION

La censure, par le Conseil constitutionnel, de la contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes distribués, au début du mois d'octobre 2017, aura fortement marqué la première discussion budgétaire de la XV^{ème} législature, et occasionné des conséquences très importantes pour le budget de l'État. Les restitutions, toujours en cours au moment de l'édition de ce rapport, devraient s'élever à près de dix milliards d'euros, dont un milliard d'euros d'intérêts moratoires.

Cette décision aura rendu nécessaire l'adoption, dans l'urgence, d'un projet de loi de finances rectificative créant deux contributions exceptionnelles, additionnelles à l'impôt sur les sociétés, frappant les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros.

Elle illustre, de manière particulièrement saisissante, les enjeux grandissants posés par la multiplication des contentieux, ainsi que les difficultés de l'État à anticiper, à évaluer, et à gérer le risque budgétaire associé.

L'information tardive, et incomplète, du Parlement sur cette affaire, et plus généralement, sur les enjeux budgétaires associés aux procédures contentieuses en cours, a conduit la commission des finances de l'Assemblée nationale à décider de la création de la présente mission d'information, afin de réaliser une cartographie des principaux litiges en cours, et de conduire une évaluation des dispositifs de gestion du risque associé.

En effet, ce **manque d'information du législateur** empêche une prise de conscience pleine et entière des risques budgétaires encourus, et ne favorise pas leur résolution rapide, alors même qu'une action courageuse devrait être menée dès la détection des premières fragilités.

Si la gestion par l'administration des contentieux, fiscaux comme non fiscaux, a fait l'objet de rapports éparés, réalisés par les différents corps de contrôle et d'inspection de l'État ⁽¹⁾, **c'est la première fois que la gestion des contentieux fait l'objet d'une étude transversale et approfondie** conduite par une assemblée parlementaire.

La mission d'information a adopté une approche résolument large afin de disposer d'une vision exhaustive des risques en présence. Elle a ainsi retenu une définition classique du contentieux, entendu comme « *l'ensemble des litiges susceptibles d'être soumis aux tribunaux, soit globalement, soit dans un*

(1) Et notamment : *Inspection générale de l'administration*, Rapport sur l'évolution et la maîtrise des dépenses de contentieux à la charge du ministère de l'Intérieur, n° 13-058/13-041/01, septembre 2013 ; *Cour des comptes*, Les contentieux communautaires précompte mobilier et OPCVM, référé n° 66865, mai 2013, et *Le contentieux et le conseil juridique du ministère des Affaires étrangères et du développement international, observations définitives*, février 2015 ; *Inspection générale des finances*, La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués (dividendes), *mission d'enquête*, novembre 2017.

secteur déterminé »⁽¹⁾, et n'a souhaité exclure de son analyse aucune politique publique ni aucun champ de l'action de l'État. Elle a toutefois circonscrit ses analyses au risque budgétaire portant sur les finances de ce dernier, et n'a pu, par souci de cohérence, intégrer à sa réflexion les litiges pouvant affecter les finances sociales et locales.

Les litiges étudiés par la mission d'information présentent des différences de nature importantes, selon la politique publique considérée, la juridiction compétente, la fréquence des recours (récurrents ou exceptionnels), l'origine des sommes versées (indemnités, restitutions d'impôts), leur caractère sériel ou individuel, mais également selon que le contentieux porte sur l'illégalité de l'action de l'administration et la mise en jeu de sa responsabilité, ou sur la contrariété des lois et règlements nationaux aux normes de valeur supérieure, constitutionnelle, européenne ou internationale. La mission s'est également intéressée, lorsque cela était pertinent, aux modes alternatifs de règlements des litiges, de la réclamation préalable, à la médiation et à la transaction.

Malgré leur variété, ces différentes situations litigieuses présentent des points communs, justifiant la pertinence d'une telle approche. Celles-ci se caractérisent en effet par une triple incertitude, qui rend difficile l'anticipation de leurs conséquences budgétaires : incertitude relative aux délais de traitement des demandes par les services, incertitude concernant les dates des jugements, incertitude, enfin, portant sur le sens et le degré de sévérité de la décision rendue par le juge.

De telles difficultés peuvent, dans certaines situations, être de nature à affecter significativement la sincérité de la prévision budgétaire.

Le constat réalisé par la mission est alarmant. Chaque année, les dépenses associées aux contentieux attendraient 3,6 milliards d'euros en moyenne. Le risque est en forte augmentation : **en 2017, la provision pour litiges s'élève à près de 25 milliards d'euros**, soit 8 % des recettes nettes du budget général de l'État, et cette provision a été multipliée par cinq en dix ans. L'essentiel du risque est de nature fiscale.

Cette situation s'explique, pour partie, par la hausse du nombre de contentieux, corollaire d'une meilleure protection des droits et libertés des administrés et d'une plus grande accessibilité de la justice. Elle s'explique également par une fragilisation progressive de la norme législative, du fait de la diffusion dans notre droit de principes de valeur supérieure, constitutionnels ou européens. **La mission insiste sur l'augmentation structurelle du coût budgétaire associé aux contentieux, qui appelle, selon elle à un véritable changement de perspective, afin de mieux prendre en compte, dès leur apparition, les risques budgétaires associés.**

(1) Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, Presses universitaires de France, 12^{ème} édition.

La mission relève que les outils utilisés pour l'évaluation et le suivi des risques contentieux ne permettent pas d'appréhender correctement les enjeux budgétaires. La provision comptable, qui reflète partiellement le risque encouru, et fait parfois l'objet d'un enregistrement tardif dans les comptes de l'État, constitue un indicateur imparfait.

Les débuts de cette législature et de la législature précédente ont été marqués par la nécessité de gérer les conséquences de contentieux hérités du passé (la censure de la contribution de 3 % en 2017, le contentieux OPCVM en 2012). En raison de la longueur des procédures contentieuses, en matière fiscale notamment, les conséquences budgétaires éventuelles de l'adoption d'un dispositif juridique fragile sont, en effet, reportées aux exercices ultérieurs, voire aux législatures suivantes.

Le coût de l'inaction est pourtant très élevé : depuis 2012, le coût annuel moyen associé aux intérêts moratoires, tous domaines contentieux confondus, s'est élevé à 458,7 millions d'euros, et a atteint 1,12 milliard en 2017.

Au cours de ses travaux, plusieurs affaires ont été identifiées par la mission d'information comme pouvant occasionner des conséquences budgétaires importantes. En particulier, le **contentieux portant sur la contrariété de la contribution au service public de l'électricité (CSPE) aux directives européennes relatives aux accises** pourrait conduire à des restitutions s'élevant à plusieurs centaines de millions, voire plusieurs milliards d'euros, du fait du rendement élevé de la contribution et du nombre très élevé de recours déposés (14 000 recours devant les juridictions, auxquels s'ajoutent 55 000 demandes). Une provision a été enregistrée très tardivement dans les comptes de l'État, pour un montant de 1,25 milliard d'euros, alors que cette procédure a débuté il y a plusieurs années. **Cette affaire est symptomatique de défaillances graves pouvant apparaître dans la gestion de certains contentieux de série.**

La récente décision de la Cour de justice de l'Union européenne, rendue dans l'affaire *Accor*, pourrait avoir d'importantes conséquences budgétaires. Pour la première fois en matière fiscale, la CJUE a sanctionné l'interprétation faite par le juge administratif français de l'application des normes européennes. Cette décision constitue un nouveau rebondissement dans une **procédure ouverte il y a plus de dix ans**. Si un montant de 4,1 milliards d'euros a été provisionné dans les comptes de l'État, le coût définitif du contentieux reste néanmoins difficile à évaluer précisément.

Face à ces constats, la mission a formulé 19 propositions, tendant à améliorer l'organisation administrative en matière de gestion des contentieux, fiscaux comme non fiscaux, à renforcer la prévision des risques budgétaires associés, à perfectionner la qualité de la législation, à favoriser une meilleure évaluation des dispositifs au moment de leur discussion au Parlement, ainsi qu'à permettre une information sincère, et en continu, du législateur, sur les risques encourus.

PROPOSITIONS DE LA MISSION D'INFORMATION

Proposition n° 1 : Favoriser la médiation lorsque cela est possible.

Proposition n° 2 : Envisager la constitution de pôles d'appui juridiques spécialisés lorsque cela est pertinent, en matière de marchés publics, par exemple.

Proposition n° 3 : Considérer la création d'une filière d'avocats d'État.

Proposition n° 4 : Lorsqu'est identifié un contentieux de série dont le nombre de requêtes potentielles n'est pas connu, et dont le coût définitif est donc difficile à anticiper, procéder systématiquement à une évaluation, qui peut être confiée à une agence ou à un corps d'inspection.

Proposition n° 5 : Renforcer le contrôle des provisions pour litiges et des engagements « hors bilan » par la direction générale des finances publiques.

Proposition n° 6 : Identifier dans les projets et les rapports annuels de performances les dépenses contentieuses, et budgéter plus sincèrement leur montant.

Proposition n° 7 : Mieux prendre en compte les risques, et leurs éventuelles conséquences budgétaires, dès le stade de l'autorisation, en joignant au projet de loi de finances une annexe présentant, de manière synthétique, les éventuelles conséquences budgétaires associées aux procédures contentieuses et quasi-contentieuses en cours.

En matière spécifiquement fiscale :

Proposition n° 8 : Envisager rapidement une évolution des dispositifs fiscaux lorsqu'un risque contentieux est identifié, et faire appel pour cela, au besoin, à une expertise externe.

Proposition n° 9 : Pérenniser et poursuivre la systématisation des échanges internes aux ministères économiques et financiers.

Proposition n° 10 : Poursuivre l'amélioration du dialogue avec la Commission européenne.

Proposition n° 11 : Moderniser les systèmes d'information pour identifier au plus vite les dispositifs faisant l'objet de contentieux de série.

Proposition n° 12 : Adapter l'organisation administrative pour le traitement des contentieux de série, le cas échéant.

Proposition n° 13 : Conduire une revue d'ensemble des risques juridiques, en s'intéressant en priorité à certains dispositifs qui sont régulièrement contestés devant les tribunaux, et notamment aux taxes affectées.

Proposition n° 14 : Rechercher, à l'occasion de chaque modification législative, la simplification de la norme fiscale.

Proposition n° 15 : Développer et systématiser le recours aux consultations ouvertes préalables.

Proposition n° 16 : Faire des études d'impact de véritables outils d'évaluation, en indiquant si une consultation des autorités européennes a eu lieu, et en joignant au document déposé les contributions reçues lors des consultations menées préalablement à la préparation du texte.

Proposition n° 17 : Solliciter le Conseil d'État sur les dispositifs ne figurant pas dans les projets de loi (déposés sous la forme d'une proposition de loi ou d'un amendement), notamment grâce à la procédure existante en matière de propositions de loi, et envisager une procédure d'analyse juridique des amendements en cours de discussion.

Proposition n° 18 : Transmettre chaque semestre, aux Présidents et aux rapporteurs généraux des commissions des finances des deux assemblées, un rapport présentant l'état des risques budgétaires associés aux contentieux fiscaux, devant les juridictions nationales (QPC notamment) et européennes, et prévoir une information de la commission à huis clos, sous la forme d'une audition du ministre chargé du budget.

Proposition n° 19 : Effectuer un suivi annuel des risques contentieux, au moment du « Printemps de l'évaluation ».

PREMIÈRE PARTIE : UNE AUGMENTATION TENDANCIELLE DU RISQUE BUDGÉTAIRE ASSOCIÉ AUX CONTENTIEUX

• **Bien que les enjeux budgétaires soient conséquents, l'identification du risque budgétaire associé aux contentieux est difficile.** En comptabilité budgétaire, les dépenses associées aux contentieux ne font pas l'objet d'un traitement spécifique, et ne donnent lieu ni à un suivi systématique dans chaque ministère, ni à une présentation harmonisée dans les documents budgétaires ou dans les données publiques ⁽¹⁾. Le compte général de l'État, et plus particulièrement la **provision pour litiges**, permet d'approcher, bien qu'imparfaitement, mais de manière globale, et centralisée, le risque budgétaire potentiel.

Ces difficultés affectent la qualité du suivi des conséquences budgétaires des contentieux.

Un important travail de collecte de l'information a donc été nécessaire pour permettre à la mission d'information de mener à bien ses travaux. Une consultation écrite a été adressée à l'ensemble des ministères. Les données communiquées par les directions des affaires juridiques et financières des ministères interrogés, et par le service comptable de l'État, placé au sein de la direction générale des finances publiques du ministère de l'Action et des comptes publics, ont permis de donner un premier aperçu du coût budgétaire global associé aux contentieux.

Certains ministères interrogés ont néanmoins indiqué qu'ils n'étaient pas en mesure d'isoler les dépenses budgétaires engagées suite à un contentieux, et ont uniquement communiqué le niveau de la provision comptable qui y est attachée.

La mission a choisi de présenter, au niveau agrégé, les informations reçues. Ces éléments présentent les dépenses budgétaires associées aux contentieux, lorsqu'elles ont pu être isolées.

• **Les informations recueillies soulignent que les dépenses budgétaires associées aux contentieux sont élevées, et que le risque est en augmentation, principalement du fait de la montée en puissance des contentieux fiscaux.**

Cette augmentation s'explique, d'une part, par un recours accru aux tribunaux, et d'autre part, par une fragilisation accrue de la norme légale, de plus en plus contestée au regard des normes et principes supérieurs, constitutionnels comme européens, en matière fiscale notamment.

La difficulté à anticiper les conséquences budgétaires des contentieux conduit souvent à un règlement en gestion, dans l'urgence, ce qui affecte la sincérité des prévisions budgétaires, et occasionne des coûts supplémentaires. Cette situation, peu satisfaisante, constitue dès lors un enjeu de sécurité juridique pour l'administration comme pour les justiciables, et constitue une menace pour la crédibilité et la légitimité de l'action publique.

(1) Disponibles sur le site <https://www.data.gouv.fr/fr/>.

I. UN RISQUE POUR LES FINANCES PUBLIQUES ÉLEVÉ ET EN AUGMENTATION

A. UN COÛT ÉLEVÉ, UN RISQUE EN AUGMENTATION

1. Une augmentation continue du coût potentiel des contentieux

• **Les informations présentées dans le compte général de l'État (CGE), annexé chaque année au projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes, permettent d'approcher le coût potentiel, pour les finances publiques, des procédures litigieuses en cours.** Ces éléments sont présentés dans le CGE :

– dans le bilan de l'État, en provision pour risques et pour charges, et en particulier en provision pour litiges ;

– en engagements hors bilan, et notamment dans les « *autres engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État* ».

La méthodologie de calcul de ces différents éléments est présentée et commentée dans la deuxième partie de ce rapport (*voir II de la deuxième partie*).

• En 2017, la **provision pour litiges** enregistrée dans le compte général de l'État, qui traduit le risque budgétaire associé aux contentieux, fiscaux comme non fiscaux s'établit à **24,5 milliards d'euros**, soit **1,07 % du produit intérieur brut** calculé par l'Insee, et **1,08 % du passif de l'État** hors situation nette.

Ce montant correspond à **7,5 % des dépenses du budget général** de l'État, et à **9,7 % des dépenses dites « pilotables »**.

BILAN 2017 DE L'ÉTAT

(en milliards d'euros)

Actif	2017	Passif	2017
Immobilisations incorporelles et corporelles	504,61	Dettes financières	1 710,67
Immobilisations financières	347,66	Dettes non financières	244,12
Stocks	29,23	Provisions pour risques et charges <i>dont provisions pour litiges</i>	148,15 24,5
Créances	85,15		
Trésorerie active	32,58	Trésorerie passive	107,09
Autres	11,99	Autres	61,65
Total actif	1 011,21	Total passif hors situation nette	2 271,68
		<i>Situation nette</i>	<i>- 1 260,47</i>

Source : projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2017.

Cette provision agrège l'information relative au risque budgétaire associé à l'ensemble des litiges en cours au 31 décembre de chaque année. Elle ne donne cependant aucune information concernant le nombre ou la nature de ces litiges. Elle ne permet pas non plus d'apprécier le niveau de risque, ni d'identifier l'exercice budgétaire au cours duquel un litige pourrait donner lieu à un décaissement, le cas échéant.

Cette provision a fortement augmenté au cours des dernières années. Elle a doublé en quatre ans, entre 2012 et 2016, et quintuplé en dix ans, entre 2006 et 2016.

MONTANT DE LA PROVISION POUR LITIGES DANS LE COMPTE GÉNÉRAL DE L'ÉTAT
(en milliards d'euros)

	2006	2012	2016	2017
Provisions pour litiges	5,5	13,6	25,1	24,5

Source : compte général de l'État, annexé au projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes.

Toutefois, la hausse du montant de la provision enregistrée depuis 2006 ne peut être uniquement imputée à la hausse du risque associé aux contentieux, mais s'explique également par la fiabilisation des données comptables (surtout dans les premières années de mise en œuvre de la LOLF). Dans un rapport publié en 2016 et consacré à la comptabilité générale de l'État ⁽¹⁾, la Cour des comptes rappelait ainsi que « *le montant des provisions pour risques comptabilisé au passif du bilan de l'État a pratiquement triplé entre fin 2006 et fin 2014, passant de 7,0 milliards d'euros à 19,4 milliards d'euros, sans qu'il soit possible de déterminer la part de cette évolution qui est imputable à une exposition croissante de l'État à des risques financiers ou à une amélioration de leur suivi. La fiabilité de ce dernier a cependant indéniablement progressé, comme l'a expressément relevé la Cour, qui a levé en 2009 la réserve qu'elle avait formulée sur les comptes de 2008 sur la procédure de recensement et d'évaluation de ces provisions* ».

Actuellement, les provisions pour litiges représentent 16,5 % de la provision pour risques et charges enregistrée dans le compte général de l'État, et l'augmentation de cette provision depuis 2012 explique près du tiers de la hausse constatée des provisions pour risques et charges.

(1) Cour des comptes, La comptabilité générale de l'État, dix ans après. Une nouvelle étape à engager, rapport public thématique, février 2016.

**ÉVOLUTION DES PROVISIONS ENREGISTRÉES DANS LE COMPTE GÉNÉRAL DE L'ÉTAT,
DEPUIS 2012**

(en milliards d'euros)

		2012	2013	2014	2015	2016	2017
PROVISION POUR CHARGES	Provision pour charges liées à l'impôt	0,57	0,29	0,31	0,36	1,30	5,75
	Provisions pour charges de personnel	8,62	8,86	9,26	9,04	9,22	9,97
	Provisions pour transferts	64,32	77,97	86,47	81,67	82,54	78,70
	Provisions détaillées pour transferts	4,39	4,80	4,77	3,29	4,13	4,93
	Provisions pour remise en état démantèlement	10,32	11,09	13,32	15,48	17,05	20,27
	Provisions pour remise en état du domaine immobilier de l'État – dépollution et désamiantage	–	–	0,91	1,05	0,96	0,88
	Autres provisions pour charges	0,89	0,07	0,06	0,31	0,02	0,02
	Sous-total : provisions pour charges	89,12	103,08	115,09	111,20	115,21	120,53
PROVISION POUR RISQUES	Provisions pour engagements	2,00	1,27	1,15	0,98	1,02	1,45
	Provisions pour litiges liés à l'impôt	12,03	14,71	16,32	21,10	24,06	20,26
	Provisions pour autres litiges	1,52	1,53	1,39	1,02	1,04	4,21
	Sous-total : provision pour litiges	13,55	16,24	17,72	22,12	25,10	24,46
	Provisions pour autres risques	0,91	2,43	0,55	0,57	1,50	1,70
	Sous-total : provisions pour risques	16,47	19,94	19,41	23,67	27,61	27,62
Total général	105,59	123,03	134,51	134,87	142,82	148,15	

Source : direction générale des finances publiques.

La croissance de la provision pour litiges s'explique elle-même par la hausse continue de la provision pour litiges fiscaux, qui augmente de 1,7 milliard d'euros par an environ depuis 2012.

En 2017, la provision recule légèrement, pour s'établir à 24,5 milliards d'euros. Cette diminution s'explique par le recul de la provision pour litiges fiscaux (– 3,8 milliards d'euros), sous l'effet de la censure par le Conseil constitutionnel de la contribution de 3 % sur les dividendes distribués, qui a conduit à reprendre la provision pour les montants restitués, et à enregistrer les montants restant à payer en provision pour charges liées à l'impôt.

La provision pour charges liées à l'impôt correspond aux remboursements devant être effectués de manière certaine dans un futur proche.

Elle s'élève à 5,7 milliards d'euros en 2017 et se compose :

– de provisions pour contentieux de série à hauteur de 5,4 milliards d'euros, en hausse de 4,5 milliards d'euros, du fait de deux censures constitutionnelles (la contribution de 3 % sur les dividendes distribués, pour un montant provisionné total de 4,6 milliards d'euros en 2017, et le contentieux *Société FB Finance*, pour 0,3 milliard) ;

– de provisions pour crédit de TVA aux entreprises étrangères, pour 224 millions d'euros ;

– et de provisions pour obligations fiscales reportables et restituables au titre de l'impôt sur les sociétés, pour 97 millions d'euros.

La répartition par ministère de la provision pour autres litiges (litiges non fiscaux) fait apparaître une répartition très inégale des risques. En 2017, les ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires présentent ainsi une provision pour litiges supérieure à 900 millions d'euros, tandis que le ministère de l'Europe et des affaires étrangères a notifié une provision de 5,5 millions d'euros.

La **provision pour autres litiges** était comprise, jusqu'en 2016, entre 1 et 1,5 milliard d'euros. **Elle augmente fortement en 2017** (+ 3,17 milliards d'euros) du fait de provisions enregistrées au titre des contentieux *Messer* (+ 1,25 milliard), *Accor* (+ 1,16 milliard), et d'un contentieux relatif au ministère de la Transition écologique et solidaire (+ 640 millions).

**ÉVOLUTION DE LA PROVISION POUR AUTRES LITIGES (LITIGES NON FISCAUX),
PAR MINISTÈRE, DEPUIS 2012**

(en millions d'euros)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	En % 2017
Sans affectation	91,5	87,8	93,1	99,9	81,9	2 476,7	58,9 %
Transition écologique et solidaire et Cohésion des territoires	523,8	664,5	606,7	208,5	260,2	904,1	21,5 %
Économie et finances, Action et comptes publics (hors fiscalité)	309,5	271,8	239,4	315,3	209,2	301,6	7,2 %
Agriculture et alimentation	69,1	59,9	75,3	71,8	68,5	125,9	3,0 %
Intérieur	207,4	185,2	180,0	96,9	103,3	123,4	2,9 %
Armées	145,2	158,0	110,7	132,3	147,0	115,4	2,7 %
Justice	61,3	59,7	58,5	58,0	70,8	80,6	1,9 %
Ministères sociaux (Solidarités et Santé, Travail, Sports)	68,7	13,3	10,6	24,3	26,4	51,2	1,2 %
Éducation nationale, Enseignement supérieur et recherche	24,8	23,9	16,3	6,4	11,8	16,4	0,4 %
Culture	4,1	3,8	2,5	4,5	9,1	6,7	0,2 %
Europe et affaires étrangères	6,1	2,4	2,1	2,3	1,8	5,5	0,1 %
Services du Premier ministre	0,2	0,4	0,2	0,3	0,2	0,1	0,0 %
Provisions pour autres litiges	1 525,0	1 532,8	1 395,3	1 020,6	1 036,6	4 207,7	100 %

Source : direction générale des finances publiques.

● De nombreux litiges ne font pas l'objet d'une provision pour risques dans la mesure où le risque de condamnation de l'État est estimé faible au moment de la clôture des comptes (*voir II de la deuxième partie*). Certains d'entre eux, qui pourraient constituer des passifs éventuels particulièrement lourds, font l'objet depuis cette année d'une présentation littéraire dans le compte général de l'État en tant qu' « **autres engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État** » ⁽¹⁾.

Sont ainsi présentés, de manière succincte, les contentieux « TP Ferro » et « Bouygues Telecom ».

(1) *Compte général de l'État 2017, note 34.4 – Autres engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État, page 215.*

Note n° 34.4 relative aux autres engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État, dans le compte général de l'État (extraits)

Le contentieux « TP Ferro ». Depuis 2010, plusieurs litiges opposent le concessionnaire TP Ferro aux États français et espagnol dans le cadre de la concession relative à la ligne ferroviaire Perpignan-Figueras. Trois procédures arbitrales ont été introduites par le concessionnaire. La première a donné lieu au rejet par le Tribunal des demandes de la société TP Ferro par une sentence en date du 12 février 2015. La sentence de la deuxième a été rendue le 9 avril 2017, mais n'a pas été suivie d'effets au titre de l'année 2017. La troisième portant sur le bouleversement de l'économie de la concession (pour lequel un recours a été introduit le 11 août 2017) est en cours. Enfin, par courrier du 14 août 2017, TP Ferro a sollicité l'ouverture d'une quatrième procédure d'arbitrage tendant à contester la résiliation du contrat de concession. La France a rejeté cette demande d'arbitrage considérant qu'elle avait été formulée de manière irrégulière. Le litige n'a pas fait l'objet d'une provision pour risques dans les comptes de l'État au 31 décembre 2017 compte tenu du caractère irrégulier de la demande du concessionnaire TP Ferro.

Le contentieux « Bouygues Telecom ». La société Bouygues Telecom a formé une réclamation indemnitaire en avril 2016. Elle allègue un préjudice qui résulterait de l'absence d'encadrement de l'itinérance de Free Mobile et l'évalue à 2,3 Md€ environ. Le jugement est attendu pour 2018.

Source : compte général de l'État 2017, mai 2018.

2. Un coût budgétaire qui atteindrait 3,6 milliards d'euros chaque année, en moyenne

a. Les dépenses associées aux contentieux sont difficiles à évaluer

Si la provision comptable permet d'approcher le risque associé aux contentieux en cours, **elle ne donne aucune information, ni sur le risque réel de décaissement, ni sur l'année au cours de laquelle les dépenses seront effectuées.**

L'obtention d'informations rigoureuses et complètes concernant le coût budgétaire associé aux contentieux a constitué une réelle difficulté pour la mission d'information. Les données de la comptabilité générale permettent d'évaluer, mais imparfaitement, le coût budgétaire associé aux procédures contentieuses (*cf. infra*). La mission d'information a donc complété cette analyse comptable par une consultation de chaque ministère sur les dépenses associées aux contentieux gérés par leurs services et, si les données ainsi reçues recouvrent plus fidèlement le champ d'analyse de la mission, certains ministères n'ont pas été en mesure de transmettre les informations demandées.

Cette double analyse suggère que le coût budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État atteindrait 3,6 milliards d'euros annuels. Il connaît une croissance régulière, principalement en raison du coût associé aux contentieux fiscaux de série.

Parmi les contentieux non fiscaux, les ministères chargés de l'économie et des finances, du développement durable, de l'environnement et de l'énergie, de l'agriculture, et de l'intérieur, présentent les enjeux budgétaires les plus importants.

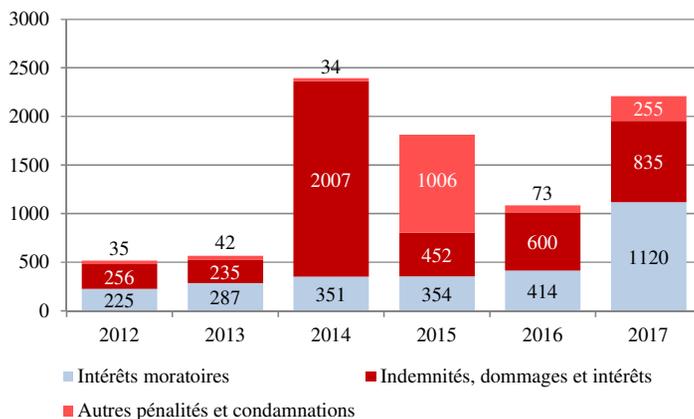
b. La comptabilité générale de l'État ne permet pas d'évaluer rigoureusement les dépenses associées aux procédures contentieuses

La comptabilité de l'État ne retrace pas *stricto sensu* le coût budgétaire associé aux contentieux mais permet de disposer d'une première évaluation. Trois comptes de charge, dits de « classe 6 », peuvent être rattachés à des dépenses contentieuses :

- le compte n° 6221000000, « intérêts moratoires » ;
- le compte n° 6222000000, « indemnités, dommages et intérêts » ;
- le compte n° 6228000000, « autres pénalités et condamnations ».

La somme de ces trois postes est ainsi passée de 517 millions d'euros en 2012 à 2,2 milliards en 2017, après un pic atteint en 2014, à 2,4 milliards. Sur la période considérée, la dépense totale atteint 8,6 milliards d'euros, **soit 1,4 milliard d'euros par an en moyenne.**

MONTANT DES INTÉRÊTS MORATOIRES ET DES INDEMNITÉS, PÉNALITÉS ET CONDAMNATION (COMPTE N° 622) DEPUIS 2012



Source : compte général de l'État 2012 – 2017, direction générale des finances publiques.

Les données détaillées, par mission et programme budgétaire, sont présentées en annexe (voir annexe n° 1).

Ces éléments agrègent toutefois les dépenses contentieuses à d'autres types de dépenses. La direction générale des finances publiques a ainsi précisé à la mission que « *les intérêts moratoires existent pour les factures payées en retard* » et que « *les indemnités, dommages et intérêts peuvent résulter de dispositions contractuelles plutôt que de condamnations en justice* ».

De plus, **ces données ne comprennent pas les montants restitués à l'occasion de contentieux fiscaux** mais intègrent, en revanche, le coût des intérêts moratoires payés lors de ces mêmes contentieux – ils représentent d'ailleurs plus de 90 % du coût total des intérêts moratoires sur la période 2012-2017.

c. Les données transmises par les directions des affaires juridiques et financières des ministères concernés permettent d'évaluer le coût budgétaire annuel à 3,6 milliards d'euros annuels, depuis 2013

Les données transmises par les directions des affaires juridiques et financières des ministères concernés recouvrent plus fidèlement le périmètre des dépenses étudiées par la mission, mais ces données ne sont pas non plus exhaustives, puisque **les ministères n'ont pas tous répondu**.

En moyenne, depuis 2013, ces dépenses s'élèvent à 3,6 milliards d'euros chaque année. Elles ont atteint 8,5 milliards en 2017.

COÛT BUDGÉTAIRE ANNUEL DES CONTENTIEUX, PAR MINISTÈRE, DEPUIS 2013

(en millions d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017	Moyenne 2013-17	Prévision 2018
Ministères de l'Économie et des finances et de l'Action et des comptes publics ⁽¹⁾	1 503,7	2 004,1	1 904,3	1 904,7	7 604,4	2 984,2	<i>6,1</i>
<i>dont contentieux fiscaux</i>	<i>1 500</i>	<i>2 000</i>	<i>1 900</i>	<i>1 900</i>	<i>7 600</i>	<i>2 980</i>	–
<i>dont contentieux gérés par la direction des affaires juridiques</i>	<i>3,7</i>	<i>4,1</i>	<i>4,3</i>	<i>4,7</i>	<i>4,4</i>	<i>4,2</i>	<i>6,1</i>
<i>dont autres directions</i>	Non communiqué.						
Ministère de l'Agriculture et de l'alimentation	46,1	447,5	847,5	379,6	743,9	492,9	–
<i>dont refus d'apurement ⁽²⁾</i>	<i>41,8</i>	<i>426,6</i>	<i>812,1</i>	<i>356,4</i>	<i>719,7</i>	<i>471,3</i>	–
<i>dont contentieux</i>	<i>4,3</i>	<i>6,8</i>	<i>24,1</i>	<i>4,9</i>	<i>4,6</i>	<i>8,9</i>	–
<i>dont transactions</i>	<i>n.c.</i>	<i>14,1</i>	<i>11,3</i>	<i>18,3</i>	<i>19,6</i>	<i>15,8</i>	–
Ministère de l'Intérieur	83,1	70,9	81,2	71,7	118,6	85,1	90
Ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires	34,9	23,2	20,7	53,2	29,3	32,3	–
Ministère des Armées	8,6	10,7	14,8	11,8	17,2	14,2	15,6
<i>dont contentieux</i>	<i>8,6</i>	<i>10,7</i>	<i>8,3</i>	<i>8,8</i>	<i>14,8</i>	<i>10,2</i>	<i>15,6</i>
<i>dont transactions</i>	–	–	6,5	3,0	2,4	4,0	–
Ministères sociaux (Travail, Solidarités et Santé, Sports)	9,5	17,2	12,4	9,2	11,8	12,0	–
Ministères de l'Éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche	6,8	7,5	7,9	4,6	6,2	6,6	6,0
Ministère des Outre-mer	–	0	10	0	4,5	3,6	25
Services du Premier ministre	Non communiqué.						
Ministère de l'Europe et des affaires étrangères							
Ministère de la Justice							
Ministère de la Culture							
Total	1 692,7	2 581,1	2 898,8	2 434,8	8 535,9	3 628,7	–
<i>dont contentieux fiscaux</i>	<i>1 500</i>	<i>2 000</i>	<i>1 900</i>	<i>1 900</i>	<i>7 600</i>	<i>2 980</i>	–
<i>dont contentieux non fiscaux</i>	<i>192,7</i>	<i>581,1</i>	<i>998,8</i>	<i>534,8</i>	<i>935,9</i>	<i>648,7</i>	–

⁽¹⁾ Contentieux fiscaux et contentieux gérés par la direction des affaires juridiques uniquement.

⁽²⁾ Corrections prises en charge par le budget de l'État.

Source : réponses des ministères à la consultation transmise par la mission d'information.

B. DES ENJEUX FINANCIERS PRINCIPALEMENT CONCENTRÉS EN MATIÈRE FISCALE

1. Des contentieux récurrents

La mission a reçu des informations détaillées concernant la composition de la dépense budgétaire, de la provision, et du risque global associé aux contentieux intéressant l'ensemble des ministères. Afin de ne pas porter atteinte au déroulement des procédures en cours, la mission n'a pas souhaité publier ces éléments, mais a choisi de présenter une synthèse des éléments reçus, concernant les ministères présentant le risque budgétaire le plus important.

L'essentiel de la dépense contentieuse est concentré au sein du ministère de l'économie et des finances, et concerne principalement la matière fiscale. **En 2017, les contentieux fiscaux représentent ainsi près de 90 % du coût budgétaire total associé aux contentieux ⁽¹⁾.**

En dehors des ministères économiques et financiers, plusieurs ministères présentent un montant de dépenses contentieuses annuelles supérieures à 10 millions d'euros : il s'agit des ministères de la Transition écologique et solidaire et de la cohésion des territoires, du ministère de l'Agriculture et de l'alimentation, du ministère de l'Intérieur, du ministère des Armées, et des ministères sociaux (Travail, Solidarités et Santé, Sports).

a. Les ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires

● Les ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires n'ont **pas souhaité transmettre** à la mission d'information **la liste des contentieux les concernant**. Ni la liste exhaustive des contentieux, ni les principales affaires n'y sont présentées, « *afin de ne pas porter atteinte au bon déroulement des procédures en cours devant les juridictions* ».

Les **informations publiques**, présentées dans les documents budgétaires, font état de contentieux de natures très diverses : contentieux relatifs aux eaux résiduaires urbaines et aux nitrates agricoles, contentieux de série en conséquence des inondations à Arles et dans la vallée du Rhône, contentieux miniers énergétiques, contentieux relatifs à la Commission de régulation de l'énergie, ou contentieux d'application du droit au logement opposable.

Les informations transmises par les ministères font état d'une **provision de 903 millions d'euros en 2017**, en forte augmentation par rapport à 2016 (214 millions d'euros, soit +661 millions). Il est précisé que « *les quinze contentieux présentant les plus forts risques budgétaires concernent les domaines de l'énergie, de l'urbanisme, des infrastructures ou des risques : à eux seuls, ils représentent 762 millions d'euros soit 95 % des provisions individuelles pour l'ensemble de nos ministères (administration centrale et services déconcentrés)* ».

(1) Selon les données transmises par les ministères à la mission d'information.

PROVISION POUR LITIGES, PAR PROGRAMME, DEPUIS 2013

(en millions d'euros et en %)

	2013	2014	2015	2016	2017	en %
Paysages, eau et biodiversité n° 113	230,4	58,9	26,9	25,9	19,4	2 %
Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat n° 135	257,1	139,2	123,5	148,4	115,2	13 %
Énergie, climat et après-mines n° 174	14,5	134,4	4,3	3,4	662,0	73 %
Prévention des risques n° 181	102,2	102,7	24,6	35,1	29,0	3 %
Infrastructures et services de transports n° 203	57,1	39,5	14,8	22,0	67,4	7 %
Sécurité et affaires maritimes, pêche et aquaculture n° 205	1,0	2,1	2,2	2,1	3,6	0 %
Conduite et pilotage des politiques de l'écologie, du développement et de la mobilité durables n° 217	7,3	9,3	4,8	4,5	6,5	1 %
Sécurité et éducation routières n° 207	1,0	1,2	0,0	-	-	0 %
Montant total par année	670,5	487,3	200,4	241,4	903,1	100 %

Source : ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires, réponse à la consultation.

La réponse précise que « si les contentieux concernant la **Commission de régulation de l'énergie** n'étaient pas rattachés au pôle ministériel comme les années passées, le total des provisions individuelles s'élèverait à un peu plus de 45 millions d'euros ». Si l'on neutralise cet effet « périmètre », la provision pour litiges totale s'élèverait à **262 millions d'euros au 31 décembre 2017, au lieu de 903 millions d'euros** (soit + 52 millions d'euros par rapport à 2016).

La répartition de la provision par niveau d'administration fait apparaître une concentration du risque au niveau de l'administration centrale.

PROVISIONS POUR LITIGES AU TITRE DES CONTENTIEUX RELEVANT DU MTES ET DU MCT, PAR NIVEAU D'ADMINISTRATION, DEPUIS 2013

(en millions d'euros et en %)

	2013	2014	2015	2016	2017	en %
Administration centrale	487,2	323,5	127,0	119,1	754,4	83,5 %
Provisions pour litiges individuelles	271,0	205,1	26,6	36,1	686,7	76,0 %
Provisions pour litiges statistiques	216,2	118,4	100,4	83,0	67,7	7,5 %
Services déconcentrés	183,3	163,8	73,4	122,4	148,7	16,5 %
Provisions pour litiges individuelles	150,0	129,2	36,3	85,1	117,7	13,0 %
Provisions pour litiges statistiques	33,3	34,6	37,2	37,2	31,1	3,4 %
Montant total par année	670,5	487,3	200,4	241,4	903,1	100 %

Source : ministères de la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires, réponse à la consultation.

• **La soutenabilité de la mission pourrait être obérée par les conséquences budgétaires de ces contentieux ainsi que par d'autres risques budgétaires significatifs, hors du champ strictement contentieux.**

La Cour des comptes rappelle dans sa note d'analyse de l'exécution budgétaire pour 2017 que « *la soutenabilité de la mission pourrait également être obérée par les contentieux en cours, ainsi que par plusieurs risques pouvant peser lourdement sur ses dépenses dans les années à venir et compromettant la capacité du ministère à respecter la trajectoire de la loi de programmation des finances publiques 2018-2022* ».

La note mentionne notamment la fermeture de la centrale nucléaire de Fessenheim, avec de « *réelles incertitudes sur le montant des compensations* », et la résiliation de la concession de l'aéroport de Notre-Dame-des-Landes ⁽¹⁾.

b. Le ministère de l'Agriculture et de l'alimentation

• Les contentieux relatifs ministère de l'Agriculture et de l'alimentation, au sens strict, **représentent des montants limités**, inférieurs à 10 millions d'euros par an en moyenne.

COÛT BUDGÉTAIRE ANNUEL ASSOCIÉ AUX CONTENTIEUX, ENTRE 2013 ET 2017

(en millions d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017	Moyenne
Total	4,3	6,8	24,1	4,9	4,6	8,9

Source : ministère de l'Agriculture et de l'alimentation, réponse à la consultation.

Au 31 décembre 2017, la provision pour litiges, en incluant les litiges relatifs à la CJUE, s'élève à 125,9 millions d'euros.

Le contentieux présentant le risque budgétaire le plus important s'élève à 25 millions d'euros, et les quinze contentieux les plus significatifs présentent un risque total de 45 millions d'euros.

Les **contentieux portant sur le droit de la fonction publique** représentent, en première instance, **près de la moitié des recours**.

(1) Cour des Comptes, Mission Écologie, développement et mobilité durables. Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2017, mai 2018. La note évoque également des arbitrages à venir sur les conclusions du conseil d'orientation des infrastructures et leur traduction sur la trajectoire de l'AFITF, des contrats de plan État-région 2015-2020, et des grands projets d'infrastructures de transport Lyon-Turin et Seine-Nord.

PRINCIPAUX DOMAINES DE CONTENTIEUX

Domaines	TA – CAA	Conseil d'État
Droit de la fonction publique	45 %	15 %
Droit des exploitations et de l'aménagement rural avec une majorité de contentieux liés à la forêt et au contrôle des structures	25 %	25 %
Droit des politiques sectorielles avec une majorité de contentieux liés à l'application de la politique agricole commune	15 %	15 %
Droit de la sécurité et de la qualité des produits avec une majorité des contentieux liés aux signes de qualité (au Conseil d'État), aux produits phytosanitaires et à la santé animale	10 %	30 %
Divers	5 %	15 %
Total	100 %	100 %

Source : ministère de l'Agriculture et de l'alimentation.

Le ministère n'a en revanche pas été en mesure de chiffrer l'enjeu budgétaire associé à chacun de ces domaines.

● **Deux risques budgétaires spécifiques**, qui ont fait l'objet d'une présentation à part dans la réponse du ministère à la consultation transmise par la mission, présentent néanmoins des risques budgétaires significatifs. Il s'agit :

– de la **procédure transactionnelle avec des vétérinaires ayant exercé un mandat sanitaire** ;

– des risques relatifs aux procédures d'enquêtes de conformité menées par la Commission européenne, ou « **refus d'apurement** ».

● La procédure transactionnelle avec des vétérinaires ayant exercé un mandat sanitaire est née de l'**absence d'affiliation aux régimes général et complémentaire de sécurité sociale de ces vétérinaires**. En 2011, le Conseil d'État a condamné l'État à réparer ce préjudice.

Un peu moins d'un millier de requérants ont ainsi conclu avec l'État, à partir de 2012, un protocole d'accord amiable, afin de faciliter la résolution de ce contentieux de masse, et d'en limiter le coût.

La procédure transactionnelle avec des vétérinaires ayant exercé un mandat sanitaire

Par une décision intervenue en matière fiscale n° 83279 en date du 12 juin 1974, le Conseil d'État a qualifié de salaires les revenus issus d'activités de prophylaxie réalisées par des vétérinaires dits « sanitaires » sous mandat de l'État, dès lors qu'ils étaient perçus avant le 1^{er} janvier 1990 (la loi du 22 juin 1989 ayant qualifié les revenus perçus postérieurement de revenus libéraux).

Par deux décisions n° 334197 et 341325 en date du 14 novembre 2011, le Conseil d'État a condamné l'État à réparer le préjudice né pour les vétérinaires sanitaires requérants de leur absence d'affiliation aux régimes général et complémentaire de sécurité sociale.

Face à la formation d'un contentieux de masse, il a été décidé d'instituer une procédure transactionnelle pré-contentieuse d'indemnisation s'appuyant sur la reconstitution des revenus annuellement perçus par ces vétérinaires sur la base de preuves documentaires de détention d'un mandat sanitaire et de perception des revenus salariaux associés. La procédure a vocation à permettre l'indemnisation du préjudice de minoration des pensions échues – par compensation financière directe – tout en prévenant la constitution d'un préjudice futur, en procédant, en tant qu'employeur, à la régularisation des arriérés de cotisations auprès des caisses concernées.

La procédure harmonisée mise en place dès 2012 en étroite collaboration avec les ministères sociaux et financiers a, d'ores et déjà, conduit 979 vétérinaires et ayants droit à signer un protocole d'accord amiable avec le ministère, emportant l'extinction définitive d'autant de litiges individuels. Plus de 95 % des propositions d'accord amiable ont été acceptées prouvant ainsi la validité d'une procédure plus apaisée et plus économique pour l'ensemble des parties.

L'acceptabilité de cette procédure transactionnelle et le risque budgétaire associé à cette série contentieuse reste néanmoins étroitement lié à la ligne suivie par les juridictions administratives pour régler les litiges dont elles sont saisies, au fond ou en référé.

Le coût total de cette procédure pourrait atteindre une centaine de millions d'euros.

Source : réponse du ministère de l'Agriculture et de l'alimentation à la consultation réalisée par la mission d'information.

Les enjeux budgétaires sont significatifs, puisque le coût définitif pourrait atteindre une centaine de millions d'euros au total. Au 31 décembre 2017, la provision enregistrée dans le compte général de l'État s'élève à 28,4 millions d'euros.

COÛT BUDGÉTAIRE ANNUEL DE LA PROCÉDURE TRANSACTIONNELLE

(en millions d'euros)

	2014	2015	2016	2017	Prévision 2018
Volume transactionnel (titre II et titre III)	14,2	11,3	18,3	19,6	19,0

Source : ministère de l'agriculture et de l'alimentation, réponse à la consultation.

• **Les procédures d'enquêtes de conformité** menées par la Commission européenne représentent un **coût budgétaire moyen de 266 millions d'euros par an depuis 2008**.

Ces risques ne correspondent pas *stricto sensu* à des procédures contentieuses mais, ces décisions pouvant faire l'objet d'un recours contentieux en annulation totale ou partielle devant la Cour de justice de l'Union européenne, elles leur sont largement assimilables.

Les risques relatifs aux procédures d'enquêtes de conformité menées par la Commission européenne (refus d'apurement)

La Commission européenne est légalement responsable de la plus grande partie des fonds européens, à hauteur d'un montant de 142,5 milliards d'euros en 2014, mais 80 % du financement de l'UE sont en fait gérés localement par les États membres dans le cadre de la gestion directe.

Dans le cadre de l'exercice de décharge budgétaire, **la Commission rend compte auprès du Parlement européen de la bonne gestion de ses fonds**. Ce dernier est éclairé par un rapport annuel de la Cour des comptes européenne relative à la qualité de l'exécution budgétaire de la Commission. La Cour calcule le **taux d'erreur** correspondant aux **montants payés indûment au regard de la réglementation européenne**.

Ce taux dépasse, à l'échelle de l'Union, le seuil de tolérance de 2 %, ce qui amène le Parlement européen à émettre des réserves et exiger des mesures correctives de la part de la Commission.

En conséquence, la Commission européenne assure un **suivi rapproché des États membres** en mettant en œuvre différents types de procédures pour réduire le taux d'erreur, notamment des enquêtes de conformité afin d'évaluer la régularité des dépenses réalisées par les États membres. Ces enquêtes aboutissent à des corrections financières.

Les enquêtes de conformité conduisent la Commission à identifier des points qu'elle considère être en non-conformité par rapport à la réglementation européenne. Le processus d'audit vise, dans le cadre d'échanges contradictoires écrits et oraux, à préciser les constats, limiter leur impact et quantifier les montants de dépenses concernées.

Lors de la notification des constats (ouverture de la procédure contradictoire), la Commission annonce une correction financière correspondant à l'application d'un taux forfaitaire sur la totalité des dépenses concernées par l'audit. En l'absence d'argument ou d'accord sur des procédures de chiffrage, la Commission est susceptible d'appliquer ces corrections forfaitaires. Les taux forfaitaires sont fixés selon une grille définie par des lignes directrices.

Bien que cela nécessite une forte mobilisation et des travaux conséquents, **les échanges contradictoires permettent de réduire l'ampleur des corrections financières** initialement annoncées.

À titre d'illustration, l'évolution du montant de la correction sur les soutiens couplés peut être rappelée. D'un refus d'apurement initialement annoncé à hauteur d'un milliard d'euros par campagne (soit l'intégralité des aides versées au titre des campagnes 2015 et 2016), la DG Agri a réduit sa proposition de correction à 34,7 millions d'euros pour ces deux campagnes après prise en compte des réponses des autorités françaises.

Au terme des échanges contradictoires, la Commission prononce des corrections

financières et les notifie au travers de décisions publiées au JOUE (décisions *ad hoc*). Ces décisions peuvent faire l'objet d'un recours contentieux en annulation totale ou partielle devant la Cour de Justice de l'Union Européenne.

La France a actuellement cinq procédures contentieuses en cours devant le tribunal de l'Union Européenne visant à obtenir l'annulation de certaines corrections financières. Elles concernent :

- les corrections relatives aux modalités de contrôle sur place de certaines mesures du FEADER (et notamment l'indemnité compensatoire de handicaps naturels – ICHN) ;
- les corrections concernant l'admissibilité de certaines surfaces aux aides surfaciques du FEAGA (surfaces peu productives, éléments topographiques, etc.) ;
- la suspension des paiements appliquée sur les aides surfaciques ;
- la correction relative aux contrôles des volailles exportées avec restitution.

Les procédures aboutissent dans certains cas à des réductions significatives des corrections financières. Ainsi un arrêt du 1^{er} février 2018 (affaire T-518/15) a annulé une décision de correction financière relative à l'ICHN au motif que la Commission avait appliqué à tort la majoration du taux de correction forfaitaire pour cause de récurrence. 49,1 millions d'euros vont être remboursés à la France.

Sur la période récente, le montant des corrections financières notifiées en 2015 a atteint le pic de 1,24 milliard d'euros. Le paiement de la décision *ad hoc* n° 47 d'un montant total de 1,047 milliard d'euros ayant été étalé sur les budgets 2015 à 2017, le budget consacré au refus d'apurement a oscillé entre 356,4 millions et 812,1 millions d'euros sur les trois dernières années, malgré une baisse des montants de corrections notifiées en 2016 et 2017, respectivement à hauteur de 334 et 313 millions d'euros.

Ce type d'étalement explique les différences de montants chaque année entre les montants de corrections notifiées et les montants de corrections prises en charge par le budget de l'État.

MONTANT DES CORRECTIONS

(en millions d'euros)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Notifiées	70,9	73,0	39,2	2,3	63,8	194,3	274,1	1241,0	334,0	313,2
Prises en charge par le budget de l'État	77,8	116,1	39,2	2,3	63,7	41,8	426,6	812,1	356,4	719,7

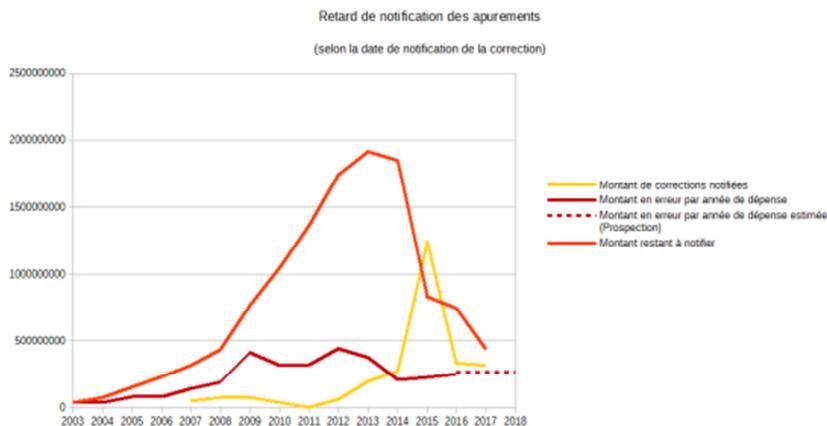
Les budgets 2015 à 2017 ont été affectés par l'effet du rattrapage du retard de notification des irrégularités constatées sur les exercices 2008 à 2013. En effet, la DG Agri avait accumulé un retard très important dans l'avancée des enquêtes relatives en cours, notamment s'agissant de celles relatives à la France, comme permet de le constater le tableau ci-dessous :

ENQUÊTES RELATIVES À LA FRANCE

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre de décisions <i>ad hoc</i> notifiant des corrections	2	1	3	3	2	3	3	3
Nombre d'enquêtes apurement finalisées	11	1	4	12	8	29	14	17

Depuis l'entrée en vigueur du règlement 908/2014 qui introduit des délais maximaux à respecter pour la plupart des étapes de la procédure, la DG Agri respecte son engagement de veiller au bon avancement des procédures. L'accélération des procédures explique une partie de ce rattrapage.

Le montant des irrégularités constatées par exercice financier a oscillé autour de 369,3 millions d'euros sur la période 2009 et 2013 (exercices financiers). Le niveau de correction a baissé autour de 211 millions d'euros en moyenne sur les exercices financiers 2014 et 2015. Cette baisse s'explique en partie par les résultats obtenus dans les négociations avec la Commission suite à la mise en œuvre du plan d'action FEAGA. Une hausse du niveau d'erreur est toutefois constatée à compter de la campagne 2015 (exercices 2016 et suivants). Ceci s'explique en partie par l'impact des audits de la commission de certification des comptes des organismes payeurs des dépenses financées par les Fonds européens agricoles (CCCOP) et par les problèmes persistants sur les aides surfaciques s'agissant des modalités de prise en compte des surfaces peu productives.



Pour la France, le montant de l'apurement qui devra être supporté par le budget national en 2018 est estimé entre 274,7 et 347,7 millions d'euros. Le remboursement par la Commission du montant de 49,1 millions d'euros au titre de l'ICHN pourrait intervenir en cours d'année 2018. Dès lors, le chiffrage à retenir pour le remboursement 2018 au titre des refus d'apurement communautaires se situerait entre 225,6 et 298,6 millions d'euros.

Le risque financier relatif aux refus d'apurement est formellement identifié dans le cadre de la cartographie des risques réalisée par le ministère, et en constitue un point d'attention majeur.

À ce titre, le ministère continue à s'engager dans la mise en œuvre des mesures correctives nécessaires pour réduire au maximum les erreurs financières. Un suivi interministériel des enquêtes à enjeu financier majeur est par ailleurs piloté par le SGAE afin de maîtriser le risque de correction financière par des plans d'action, dans le calendrier requis par la Commission en vue de répondre à ses griefs définitifs.

Concernant le FEADER, dont les régions assurent le rôle d'autorité de gestion, le ministère assure un accompagnement avec l'objectif de sensibiliser ces dernières aux efforts nécessaires pour baisser le taux d'erreur constaté.

Source : réponse du ministère de l'Agriculture et de l'alimentation à la consultation réalisée par la mission d'information.

c. Le ministère de l'Intérieur

• L'activité contentieuse relevant du ministère de l'Intérieur est importante. La dépense s'explique par des contentieux nombreux et récurrents, pour lesquels le coût unitaire est relativement faible.

Hors contentieux des étrangers, **18 354 contentieux sont en cours** ⁽¹⁾ pour un montant provisionné total de **172 millions d'euros**. L'année 2017 a toutefois été marquée par un niveau élevé de dépenses associées aux contentieux exceptionnels, celles-ci s'établissant à 45,4 millions d'euros.

Plus de 97 000 requêtes ont été enregistrées au titre du contentieux des étrangers en 2017, pour un montant exécuté de 19 millions d'euros, et un risque indemnitaire associé à chaque dossier faible.

Seuls 20 litiges sont provisionnés pour un montant supérieur à 1 million d'euros. La provision associée à ces 20 litiges s'élève à 127 millions d'euros.

Le coût budgétaire annuel associé à l'ensemble des contentieux s'élève à 85 millions d'euros en moyenne sur les cinq dernières années, et à 119 millions en 2017, soit près de 70 % de la provision.

(1) Au 31 octobre 2017.

Les litiges liés aux refus de concours de la force publique représentent en moyenne, sur les cinq dernières années, 44 % du coût annuel des litiges.

COÛT DES LITIGES (RÈGLEMENT AMIABLE ET CONTENTIEUX) DEPUIS 2013

(en millions d'euros et en %)

	2013	2014	2015	2016	2017	En % du total 2017
Refus de concours de la force publique	46,4	38,1	37,8	25,8	42,4	35,8 %
Étrangers	14,0	14,1	14,4	12,2	19,1	16,1 %
Accidents de la circulation	12,2	10,1	10,3	10,0	10,9	9,2 %
Attroupements	3,7	1,5	2,4	3,4	0,9	0,7 %
Autres mises en cause de l'État	6,8	7,1	16,3	20,2	45,4	38,3 %
Total	83,1	70,9	81,2	71,7	118,6	100,0 %

Source : DLPAJ.

La DLPAJ précise que ces éléments intègrent les dépenses opérées dans le cadre de procédures amiables, qui peuvent représenter, pour certaines catégories de contentieux, une part importante de la dépense. En matière de refus de concours de la force publique et d'accidents de la circulation, les dépenses opérées suite à un règlement amiable des litiges correspondent respectivement à 40,1 millions d'euros et 8,7 millions d'euros, soit 95 % et 80 % du coût total de ces contentieux.

d. Les ministères sociaux

• **Concernant les ministères sociaux ⁽¹⁾, 2 188 contentieux indemnitaires ont été recensés au 31 décembre 2017.** Ce recensement n'inclut pas les demandes amiables, mais uniquement les recours contentieux déposés et enregistrés dans l'application TéléRecours.

Le risque budgétaire est fortement concentré sur quelques contentieux individuels (médicaments) et de série (amiante et retraites, notamment).

Le coût budgétaire annuel est limité. Il s'élève à 12,1 millions en moyenne depuis 2013. Ce coût est stable sur la période, malgré un pic atteint en 2014, à 17,2 millions d'euros.

La politique de provisionnement semble prudente :

– le **risque budgétaire** (c'est-à-dire le montant réclamé) associé aux 2 188 contentieux répertoriés est évalué à **316 millions d'euros** ;

⁽¹⁾ Périmètre des ministères des solidarités et de la santé, ministère du travail, ministère de l'éducation nationale (champ social), ministère des sports, au 31 décembre 2017.

– la **provision** au titre de l'exercice 2017 s'élève à 51 millions d'euros, soit 16 % du risque budgétaire total.

En moyenne, depuis 2013, le coût budgétaire annuel associé aux contentieux s'élève à 37,3 % de la provision. **En 2014 toutefois, les dépenses constatées ont excédé la provision enregistrée.**

COÛT BUDGÉTAIRE ANNUEL ASSOCIÉ AUX CONTENTIEUX

(en millions d'euros)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (p)	Moyenne (exécuté)
Coût budgétaire annuel	9,5	17,2	12,4	9,2	11,9	11,5	12,1
Provision	13,3	10,6	24,3	26,4	51,2	–	32,4

Source : réponse à la consultation.

Les contentieux relatifs aux **médicaments** représentent près du quart du risque total associé aux contentieux en cours, entendu comme le montant des demandes adressées à l'administration, quel que soit le risque réel encouru.

PRINCIPAUX CONTENTIEUX PAR CATÉGORIE

	Nombre de recours	Risque total (en M€)	En % du risque total
Médicaments, pratiques et produits de santé	13	78,7	25 %
Amiante / responsabilité de l'État	1 860	54,7	17 %
Retraites	99 ⁽¹⁾	41,6	13 %
Pharmacies / refus de création ou transfert, T2A	16	35,8	11 %
Autres	200	104,8	34 %
Total	2 188	315,6	100 %

⁽¹⁾ Sur la base des informations transmises dans l'annexe à la consultation.

Source : réponse à la consultation.

Le risque budgétaire est concentré sur un nombre limité de contentieux.

En effet, les **quinze contentieux** présentant les risques budgétaires les plus importants expliquent 82 % du risque total, et les **cinq contentieux** (trois contentieux individuels, deux contentieux de série) présentant les risques budgétaires les plus importants expliquent 56 % du risque budgétaire total (177 millions d'euros, sur 316 millions).

Il s'agit principalement de la carence fautive de l'État dans la réglementation relative aux poussières d'amiante (contentieux de série, 2 050 demandes préalables, et 1 860 recours), du préjudice subi du fait de l'illégalité de la décision de radiation d'une spécialité de la liste des spécialités pharmaceutiques prises en charge en sus des prestations d'hospitalisation, du refus

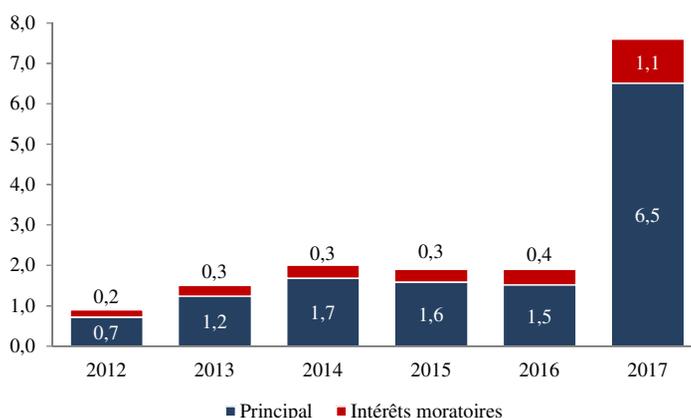
d'autorisation de mise sur le marché de spécialités médicamenteuses, de la perte de droit à pension de retraite supplémentaire du fait de la transposition tardive d'une directive communautaire ⁽¹⁾, et du préjudice causé par un arrêté de radiation d'un produit de la liste des produits et prestations remboursables.

e. Les ministères économiques et financiers

● **Les contentieux fiscaux représentent l'essentiel des dépenses et du risque budgétaire associés aux contentieux.**

Après deux années de hausse, le coût budgétaire associé aux contentieux fiscaux s'est stabilisé à 2 milliards d'euros annuels environ entre 2014 et 2016. En 2017, il a atteint 7,6 milliards d'euros.

DÉPENSES BUDGÉTAIRES ASSOCIÉES AUX CONTENTIEUX FISCAUX



Source : projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2017, compte général de l'État 2012 – 2017.

● Les contentieux fiscaux de série d'origine communautaire représentent une part très significative de ces dépenses. Leur coût est élevé et récurrent.

(1) Directive 80/987/CEE du Conseil, du 20 octobre 1980, concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la protection des travailleurs salariés en cas d'insolvabilité de l'employeur.

**COÛT DES PRINCIPAUX CONTENTIEUX EUROPÉENS DE SÉRIE,
EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE NETTE**

(en milliards d'euros)

	2007-2014	2015	2016	2017	Coût 2007-2017	2018e
OPCVM	1,15	0,7	0,75	0,75	3,35	1
Contentieux précompte	0,87	+ 0,06	0	0,001	0,931	0
De Ruyter (part État)	–	0,005	0,07	0,02	0,095	0
Stéria	–	–	0,33	0,2	0,53	0
CVAE / intégration fiscale	–	–	–	0,3	0,3	0,3
3 % dividendes	–	–	–	5,25	5,25	5
Total	2,02	0,64	1,15	6,52	10,33	5,31

Source : direction générale des finances publiques, annexes Remboursements et dégrèvements aux rapports sur les projets de lois de finances des années 2015 à 2018.

● Le coût budgétaire relatif aux contentieux fiscaux a fortement augmenté en 2017, en raison des restitutions opérées dans le cadre du contentieux relatif à la contribution de 3 % sur les dividendes. Les restitutions opérées à ce titre représentent 84 % du coût total des contentieux fiscaux de série sur les impôts d'État en 2017.

Au 4 juin 2018, le coût budgétaire total associé au contentieux relatif à la contribution de 3 % sur les dividendes s'élève à 3,91 milliards d'euros (3,53 milliards en droits, et 385 millions d'intérêts moratoires), et le coût cumulé de ce contentieux sur 2017 et 2018, à 9,18 milliards d'euros (8,25 milliards en droits, et 930 millions d'intérêts moratoires) ⁽¹⁾.

Les principaux contentieux fiscaux de série

Contentieux OPCVM et fonds de pension (dit AMURTA) : Contrariété de la retenue à la source appliquée aux dividendes de source française perçus par des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents au principe de liberté de circulation des capitaux (CJUE, 2012, *Santander Asset Management*). Un arrêt rendu par la CJUE dans une affaire polonaise (2014, *Emerging Markets*) a imposé la prise en compte des réclamations des fonds d'investissement des pays tiers, allongeant ainsi la procédure.

Précompte mobilier : Contrariété de l'ancien dispositif de l'avoir fiscal et du précompte au droit européen (libertés d'établissement et de circulation des capitaux). Application au dispositif français de la logique retenue dans la décision *Manninen* (CJCE, 2004) relative au dispositif de l'avoir fiscal finlandais. La CJUE a invalidé le dispositif et laissé au Conseil d'État le soin de déterminer le quantum des litiges (CJUE, 2011, *Accor*, puis CE, 2012, *Accor et Rhodia*). La Commission européenne a saisi la CJUE d'un recours en manquement en juillet 2017, remettant en cause l'interprétation du Conseil d'État de 2012 (*ce contentieux est détaillé au a du 2 du présent B*).

(1) *Rapport spécial Remboursements et dégrèvements de Mme Christine Pirès Beaune, annexe n° 37 au rapport sur le projet de loi de finances pour 2018 (n° 273).*

De Ruyter : Contrariété au principe d'unicité de la législation en matière de prélèvements sociaux de l'assujettissement de certains non-résidents à ces prélèvements (CJUE puis CE, 2015, *de Ruyter*). Les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un des États entrant dans le champ d'application territorial des règlements communautaires sur la sécurité sociale (Union européenne, Espace économique européen, Suisse) ne peuvent être assujetties en France à des prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine. Raisonnablement transposable aux revenus de placement (*ce contentieux est détaillé au b du 1 du A du I de la troisième partie*).

Stéria : Contrariété de la quote-part représentative de frais et charges de 5 % sur les dividendes de source européenne au principe de liberté d'établissement, car la neutralisation de cette quote-part au moment de la réception, par une société mère française, de dividendes par ailleurs exonérés, était limitée à ceux provenant de sociétés intégrées fiscalement – or le périmètre d'une telle intégration ne s'appliquait qu'aux filiales établies en France et soumises à l'IS, les dividendes de source communautaire demeurant imposés (CJUE, 2015, *Sopra Stéria*).

CVAE / intégration fiscale (FB Finance) : Contrariété au principe d'égalité devant la loi des modalités de calcul du taux effectif de la contribution due par les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, consistant à consolider le chiffre d'affaires au niveau du groupe (CC, 2016, *Société FB Finance*). Les entreprises fiscalement intégrées supportaient en effet un taux de CVAE plus élevé que celui qui aurait résulté de l'application de taux individuels aux différentes entités.

3 % dividendes : Contrariété de la contribution de 3 % sur les dividendes distribués à l'article 4 de la directive « mère-fille » (CJUE, 2017, *AFEP*) car elle constitue une double imposition irrégulière, excédant la part autorisée de 5 % pour frais et charges autorisée par la directive. En découle l'inapplicabilité de la contribution aux dividendes provenant de filiales européennes. Dès lors, contrariété aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en raison de l'existence d'une discrimination à rebours : les dividendes en provenance d'autres sources (françaises et non européennes) restaient soumis à la taxe. Censure intégrale de la contribution par la décision QPC de 2017, *Sorpañi*.

Source : commission des finances.

2. Des affaires en cours aux conséquences potentiellement explosives : les affaires *Accor* et *Messer*

Deux contentieux pourraient occasionner des conséquences budgétaires particulièrement importantes.

a. L'affaire « précompte mobilier » / Accor

Le contentieux « précompte mobilier » porte sur la restitution de montants d'impôt versés en France par des sociétés détenant des filiales dans d'autres États de l'Union européenne.

Ce contentieux se distingue par son ancienneté. Il a en effet débuté en 2005, lorsqu'une vingtaine de sociétés mères françaises ont introduit des recours contentieux dans le but d'obtenir le remboursement du précompte mobilier payé lors de la redistribution de certains dividendes provenant de filiales situées dans un autre État membre de l'Union européenne.

Saisie par la voie préjudicielle, la CJUE a invalidé ce dispositif, en laissant au Conseil d'État le soin de préciser les modalités de calcul des restitutions à opérer, ce qu'il a fait dans deux décisions de principe *Accor* et *Rhodia* du 10 décembre 2012.

Considérant que l'interprétation du Conseil d'État présentée dans ces décisions ne respectait pas la décision de la CJUE, la Commission européenne a saisi la CJUE d'un recours en manquement contre la France, en juillet 2017.

L'avocat général a présenté ses conclusions le 25 juillet 2018, et celles-ci ont été suivies par la Cour dans l'arrêt qu'elle a rendu le 4 octobre 2018.

Le jugement définitif de la CJUE est partiellement défavorable à la France. Le juge européen retient en effet deux griefs, sur les quatre présentés par la Commission :

– sur le **fond** de l'affaire, la Cour constate qu'en refusant de prendre en compte l'imposition déjà acquittée par les sous-filiales non françaises, la République française a enfreint les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux (premier grief) ;

– sur la **forme**, la Cour a sanctionné le fait que le Conseil d'État ait omis de poser une question préjudicielle, alors que la question de droit posée ne « *s'imposait pas avec une telle évidence qu'elle ne laissait place à aucun doute raisonnable* » (quatrième grief).

En revanche, la Cour n'a pas admis les deux autres griefs, tirés respectivement du **caractère disproportionné des exigences prescrites en matière de preuve** pour fonder le droit au remboursement du précompte mobilier illégalement perçu (deuxième grief), et du **plafonnement du montant remboursable** au titre du précompte mobilier illégalement perçu à un tiers du montant des dividendes distribués (troisième grief).

Le contentieux « précompte mobilier » (affaire *Accor*)

Ce contentieux porte sur la compatibilité avec le droit européen de l'ancien régime de l'avoir fiscal et du précompte mobilier. Il sanctionne, sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux, un avantage fiscal réservé aux sociétés françaises.

Le dispositif de l'avoir fiscal avait été instauré en 1965, par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers. Les sociétés bénéficiaient d'un avoir fiscal quand elles percevaient des dividendes déjà soumis à l'impôt sur les sociétés, et payaient un précompte quand elles reversaient des dividendes qui n'avaient pas été soumis à l'impôt sur les sociétés, notamment ceux qui relevaient du régime « mère-fille ». Toutefois, les dividendes reçus de sociétés exerçant dans des pays membres de l'Union européenne ne donnaient pas droit à avoir fiscal, alors que la redistribution des dividendes reçus de filiales européennes donnait lieu à « précompte ». Ce système de l'avoir fiscal et du précompte avait initialement pour objectif, non seulement d'atténuer le phénomène de double imposition des revenus distribués (au niveau de l'entreprise et au niveau de l'actionnaire), mais aussi de rendre plus attractive la place financière de Paris.

Dans sa **décision *Manninen* du 7 septembre 2004**, la CJCE a implicitement condamné le dispositif de l'avoir fiscal finlandais au motif que cette législation, qui autorise l'imputation d'un avoir fiscal lorsque la société distributrice est résidente nationale mais s'y oppose lorsque cette société n'est pas résidente, constitue une entrave à la liberté de circulation des capitaux. Par ses considérants de principe, la portée de cet arrêt dépassait le cadre du seul système fiscal finlandais.

Compte tenu des similitudes existant entre le dispositif finlandais et celui de l'avoir fiscal français ainsi que celui du précompte, le régime fiscal des distributions a été modifié par deux fois, en 2003 puis en 2004. **Cette réforme a entériné la suppression à compter du 1^{er} janvier 2005 de l'avoir fiscal et du précompte adossé à ce dernier pour les personnes morales.**

Une vingtaine de sociétés mères françaises ont alors introduit des recours contentieux visant à obtenir un avoir fiscal à raison des dividendes reçus de leurs filiales résidentes d'un État membre de l'Union européenne, afin de demander le remboursement du précompte mobilier payé lors de la redistribution de ces dividendes.

L'État a ainsi été condamné dès 2006 par différents tribunaux administratifs et cours administratives d'appel à rembourser 1,1 milliard d'euros à plusieurs sociétés entre 2006 et 2008.

Saisi de deux pourvois en cassation de l'administration, le Conseil d'État a posé plusieurs questions préjudicielles à la CJUE en juillet 2009.

L'arrêt de la CJUE est intervenu le 15 septembre 2011. La Cour a invalidé le régime français des distributions qui s'appliquait jusqu'en 2003 parce qu'il réservait le bénéfice de l'avoir fiscal aux seuls dividendes de source française. Cependant, elle a aussi posé le principe selon lequel la France n'était pas tenue d'accorder un avoir fiscal sans tenir compte de l'impôt auquel ont été soumis les bénéfices de source communautaire appréhendés par les sociétés mères françaises, car le régime en cause avait pour objet d'éviter la double imposition des bénéfices.

La CJUE a laissé au Conseil d'État le soin de trancher un certain nombre de questions d'application de sa jurisprudence nécessaires à la détermination du quantum du litige.

À la suite de l'arrêt de la CJUE, deux décisions de principe du Conseil d'État, *Accor* et *Rhodia*, ont été rendues le 10 décembre 2012.

L'application combinée des principes posés par ces deux juridictions dans ces deux affaires a abouti au rétablissement au profit du Trésor de l'essentiel des impositions en cause. À ce jour, faisant application des principes posés dans ces deux décisions par le Conseil d'État, les juridictions nationales de premier et de second rang ont examiné les dossiers relevant du contentieux précompte dans un sens globalement favorable aux intérêts du Trésor.

Ces décisions ont suscité de vives critiques de la part de sociétés requérantes et elles ont fait l'objet d'une plainte en juillet 2013 devant la Commission européenne qui, au terme de son instruction, a finalement saisi la CJUE d'un recours en manquement contre la France le 10 juillet 2017.

La Commission a considéré que la France ne respectait pas l'arrêt de la CJUE du 15 septembre 2011 sur trois points :

- la décision du Conseil d'État ne tiendrait pas compte de l'imposition déjà acquittée par les sous-filiales non françaises ;
- cette décision limiterait le système de crédit d'impôt à un tiers du dividende redistribué par une filiale non française, ce qui constituerait une différence de traitement entre sociétés percevant des dividendes en provenance d'autres États membres et celles percevant des dividendes d'origine française, et s'opposerait au droit d'établissement et à la libre circulation du capital ;
- cette décision maintiendrait, pour limiter le droit au remboursement des sociétés concernées, des exigences quant à la preuve à apporter, ne respectant pas les critères dégagés par la CJUE.

Cette nouvelle étape a modifié la nature du risque : de fiscal, le risque contentieux devient un risque indemnitaire. Elle a reporté également l'issue définitive de l'ensemble du litige à un horizon plus lointain.

Les conclusions de l'avocat général ont été rendues le 25 juillet 2018⁽¹⁾ et sont partiellement défavorables à la France.

L'avocat général conclue ainsi qu'en « *refusant de prendre en compte l'imposition subie par les sous-filiales établies dans un État membre autre que la France alors que le mécanisme applicable aux sous-filiales établies en France permettait à celles-ci de verser à la société intermédiaire bénéficiaire des dividendes exemptés du coût de l'impôt qui les frappaient, la jurisprudence du Conseil d'État (...) a perpétué la discrimination constatée par la Cour à l'occasion de l'arrêt du 15 septembre 2011, Accor (...), et, ce faisant, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 et 63 TFUE* » (premier grief, § 107-1).

De plus, le **Conseil d'État** « *n'ayant pas interrogé la Cour alors que la prise en compte de l'impôt acquitté par les sous-filiales non-résidentes était une question du droit de l'Union susceptible d'avoir une influence sur la solution des litiges dont il était saisi, et ce alors que l'application correcte du droit de l'Union ne s'imposait pas avec une évidence telle qu'elle ne laissait place à aucun doute raisonnable, la République française a manqué à l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 267, troisième alinéa, TFUE* » (quatrième grief, § 107-2).

Les autres griefs ont été rejetés par l'avocat général :

– concernant le deuxième grief tiré du caractère disproportionné des **exigences prescrites en matière de preuve**, l'avocat général rappelle que « *la Commission ne démontre pas que la République française aurait subordonné la restitution à une société mère des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de celles-ci établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres États membres à des modalités probatoires contraires aux principes d'équivalence et d'effectivité* » (§ 67) ;

– concernant le troisième grief tiré du **plafonnement du montant remboursable** à un tiers du montant des dividendes, l'avocat général souligne que « *la Commission ne démontre pas que la République française perpétuerait la discrimination constatée par la Cour (...), en limitant au tiers des dividendes versés par une filiale non-résidente le remboursement du précompte mobilier payé sur ces dividendes* » (§ 79).

Dans sa décision du 4 octobre 2018, la Cour a suivi les conclusions de l'avocat général, en admettant les premier et quatrième griefs, et en rejetant le recours pour le surplus.

(1) *Conclusions de l'avocat général, M. Melchior Wathelet, dans l'affaire C-416/17, présentées le 25 juillet 2018, et décision du 4 octobre 2018, Commission européenne c/ République française* ([lien](#)).

Source : *direction générale des finances publiques, Commission européenne.*

Une telle situation est rare mais ne constitue pas une première en Europe. Ainsi, dans une décision *Commission c/ Italie* du 9 décembre 2003 (affaire C-129/00), la CJUE a constaté qu'en maintenant en vigueur certaines dispositions qui, telles qu' « *interprétées et appliquées par l'administration et les juridictions* », rendraient pratiquement impossible ou, du moins, excessivement difficile pour le contribuable l'exercice du droit au remboursement de certaines taxes, la République italienne avait manqué à ses obligations communautaires ⁽¹⁾.

En France, néanmoins, c'est la première fois qu'**une décision défavorable de la CJUE infirme l'interprétation faite par le juge fiscal des principes communautaires.**

(1) *L'arrêt rappelle notamment que : « § 29. Un manquement d'un État membre peut être en principe constaté au titre de l'article 226 CE quel que soit l'organe de cet État dont l'action ou l'inaction est à l'origine du manquement, même s'il s'agit d'une institution constitutionnellement indépendante (arrêt du 5 mai 1970, Commission/Belgique, 77/69, Rec. p. 237, point 15). § 30. La portée des dispositions législatives, réglementaires ou administratives nationales doit s'apprécier compte tenu de l'interprétation qu'en donnent les juridictions nationales (voir, notamment, arrêt du 8 juin 1994, Commission/Royaume-Uni, C-382/92, Rec. p. I-2435, point 36) ».*

Les enjeux budgétaires associés à ce contentieux sont conséquents.

Au 31 décembre 2017, les montants provisionnés dans les comptes de l'État s'élevaient à 4,1 milliards d'euros :

– s'agissant du contentieux en responsabilité, le montant provisionné des prétentions sous forme de dommages et intérêts déjà déposées s'élève à 1 157 millions d'euros ;

– s'agissant des affaires relatives au remboursement du précompte qui sont pendantes devant le juge de l'impôt, l'enjeu financier provisionné est de 2 944 millions d'euros.

Concernant le contentieux en responsabilité, en cas de décision défavorable de la CJUE sur le recours en manquement de la Commission européenne contre la juridiction administrative, le total des prétentions indemnitaires pourrait *in fine* s'avérer plus élevé que le montant provisionné si de nouvelles prétentions sont formulées par des entreprises, sous réserve des limites permises par les règles de prescription.

L'administration fiscale rappelle néanmoins que les montants provisionnés constituent une évaluation très prudente du risque associé. Les montants remboursés devraient s'établir à un niveau inférieur à la provision totale, pour plusieurs raisons :

– le CJUE n'a admis que deux des quatre griefs soulevés par la Commission, et **un seul grief de fond**, concernant la non-prise en compte de l'imposition déjà acquittée par les sous-filiales non françaises ;

– les entreprises vont désormais devoir apporter les **justificatifs nécessaires** à l'appui de leurs demandes. Le service juridique de la fiscalité de la direction générale des finances publiques relève ainsi que *« les entreprises requérantes vont maintenant devoir justifier devant les juridictions françaises les sommes demandées au regard des principes précisés par la CJUE, et obtiendront ainsi leur restitution en tout ou partie selon les éléments de preuve apportés »*.

Le SJF précise qu'en tout état de cause *« les procédures ont vocation à s'étaler sur plusieurs années et il est encore impossible de connaître la fraction qui devra in fine être payée par l'État »*.

Dans le projet de loi de finances pour 2019⁽¹⁾, un montant de 600 millions d'euros a été budgété pour couvrir, d'une part, les remboursements de retenue à la source à des organismes de placement collectif situés à l'étranger (contentieux **OPCVM**), et d'autre part, ceux relatifs au **précompte** à raison des premières décisions des juridictions administratives rendues à la suite du récent arrêt de la CJUE, qui pourraient intervenir en 2019.

(1) En cours de discussion au Parlement au moment de la publication de ce rapport.

En 2013, la Cour des comptes avait constaté que « *la défense du contentieux précompte par l'État a été conduite de manière adaptée, et les conséquences financières ont jusqu'à présent été correctement anticipées* » au motif que « *la poursuite de la défense du contentieux a permis de faire trancher en faveur de l'État le point relatif au quantum des réclamations et, vraisemblablement, de limiter le montant final des restitutions* » ⁽¹⁾, notamment. **Ce dernier constat peut difficilement être renouvelé.**

b. L'affaire Messer

La mission d'information a pris connaissance d'un second contentieux présentant un risque budgétaire très élevé, portant sur la contrariété de la contribution au service public de l'électricité aux directives européennes relatives aux accises ⁽²⁾.

Le contentieux relatif à la contribution au service public de l'électricité (affaire *Messer France*, anciennement *Praxair*)

La contribution au service public de l'électricité (CSPE) constitue une imposition indirecte assise sur les volumes d'électricité livrés au consommateur final.

Elle a été instituée par la loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie, pour financer les charges suivantes :

- le paiement des surcoûts résultant de l'obligation d'achat, par les fournisseurs, de l'électricité obtenue à partir de sources d'énergies renouvelables et par cogénération, pour sa part la plus importante ;
- la compensation des surcoûts de production dans les zones non interconnectées au réseau métropolitain continental ;
- les pertes et recettes et les coûts de gestion supplémentaires supportés par les fournisseurs d'électricité en conséquence, d'une part, de l'application de la tarification spéciale de l'électricité et, d'autre part, de leur participation au régime en faveur des personnes en situation de précarité ;
- les coûts inhérents au fonctionnement administratif du médiateur de l'énergie et de la caisse des dépôts et consignations.

La société *Praxair SAS*, dont les droits ont été repris par la suite par la société *Messer France* a réclamé la restitution de la contribution payée pour les années 2005 à 2009.

Plusieurs procédures ont été successivement engagées.

(1) *Cour des comptes*, Les contentieux communautaires précompte mobilier et OPCVM, *référé n° 66865*, 30 mai 2013.

(2) *Directive 92/12 du 15 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, et la directive 2003/96 du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.*

Sur renvoi du Conseil d'État, le Conseil constitutionnel s'était prononcé en faveur de la constitutionnalité des dispositions fixant le régime de la CSPE. Le Conseil constitutionnel avait en effet jugé que les dispositions contestées ne méconnaissaient ni le principe de l'égalité devant l'impôt et les charges publiques, ni l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, et qu'en adoptant ces dispositions, le législateur n'avait pas méconnu l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition (décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Praxair SAS*).

Ce régime a ensuite été porté sur le terrain de la compatibilité avec le régime communautaire des aides d'État, et le Conseil d'État a écarté cette question dans un avis du 22 juillet 2015 (CE, Section, 22 juillet 2015, n° 388853).

Un nouveau moyen a alors été introduit en novembre 2015, contestant la conformité de la CSPE au régime général des accises ⁽¹⁾. Le requérant contestait la conventionnalité de la CSPE sur le fondement de l'absence de finalité spécifique au sens des directives européennes concernant les autres impositions indirectes, existant en parallèle des accises. Selon le requérant, compte tenu de la pluralité des dépenses qu'elle finançait, la CSPE ne pouvait avoir une finalité spécifique.

Un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 23 février 2016 (n° 12PA03983) a rejeté la requête de la société *Messer France*, venant aux droits et obligations de la société *Praxair SAS*, tendant à la restitution de la contribution au service public de l'électricité (CSPE) acquittée au titre des années 2005 à 2009.

Cette société a alors introduit un recours en cassation devant le Conseil d'État tendant à ce que soit annulée cette décision. **Par une décision du 22 février 2017, le Conseil d'État a sursis à statuer sur ce pourvoi jusqu'à ce que la CJUE se soit prononcée sur quatre questions préjudicielles,** dont la principale porte sur la compatibilité de la CSPE avec les directives européennes relatives aux accises.

La France a produit ses observations le 8 juin 2017. Le mémoire en réponse de la société *Messer* a été communiqué aux parties le 16 août 2017. La Commission européenne, la Belgique, l'Espagne et l'Italie ont également produit des observations.

L'audience de plaidoiries s'est tenue le 13 décembre 2017 et l'avocat général a rendu ses conclusions le 7 mars 2018.

La CJUE a rendu ses conclusions le 25 juillet 2018. Elle a suivi les conclusions de l'avocat général, jugeant que **les contribuables peuvent prétendre à un remboursement partiel de CSPE :**

– la CSPE peut être qualifiée d'**imposition indirecte poursuivant des finalités spécifiques eu égard à sa finalité environnementale (qui vise le financement des surcoûts liés à l'obligation d'achat d'énergie verte) ;**

– en revanche, **elle ne peut pas être qualifiée d'imposition indirecte poursuivant des finalités spécifiques pour la partie de son produit destinée à des finalités de cohésion territoriale et sociale,** telles que la péréquation tarifaire géographique et la réduction de prix de l'électricité pour les ménages en situation de précarité, **et à des finalités purement administratives,** notamment, le financement des coûts inhérents au fonctionnement administratif d'autorités ou d'institutions publiques telles que le médiateur national de l'énergie et la Caisse des dépôts et consignations (sous réserve de la vérification, par la juridiction de renvoi, du respect des règles de taxation applicables pour les besoins des accises) ;

– les contribuables concernés peuvent prétendre à un remboursement partiel de CSPE à proportion de la part des recettes affectée à des finalités non spécifiques (cohésion sociale et territoriale, finalités purement administratives), à condition que cette taxe n'ait pas été répercutée par ces contribuables sur leurs propres clients, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

La décision du Conseil d'État devrait intervenir d'ici la fin de l'année 2018.

Entre-temps, à l'automne 2015, la loi de finances rectificative pour 2015⁽²⁾ avait refondu les modalités de financement du service public de l'électricité, à travers la création du compte d'affectation spéciale *Transition énergétique* et la fusion de la CSPE et de la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE). Le financement des charges liées à la transition énergétique reste ainsi assuré par cette nouvelle fiscalité, tandis que les autres charges sont transférées au budget général de l'État. **Cette modification législative à permis la sécurisation juridique du dispositif à partir du 1^{er} janvier 2016.**

(1) Directive 92/12 du 15 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, et directive 2003/96 du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité. La CSPE avait en effet été créée avant l'entrée en vigueur de la directive 2003/96/CE ayant soumis la taxation de la consommation d'électricité aux dispositions de la directive 92/12/CEE relative aux produits soumis à accises.

(2) Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Source : direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers.

Les enjeux financiers associés à ce contentieux sont très conséquents. Selon Mme Émilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public de l'affaire devant le Conseil d'État, le risque pour l'État s'élèverait à près de **5 milliards d'euros**⁽¹⁾.

Un travail d'évaluation conduit par l'administration a conduit à minorer ce montant. Une mission composée de membres de l'Inspection générale des finances, du Contrôle général économique et financier, et de la Commission de régulation de l'énergie, a été chargée d'apprécier plus finement l'enjeu budgétaire de ce contentieux sériel.

Au 31 décembre 2017, le montant provisionné dans les comptes de l'État s'élève à 1 250 millions d'euros. La mission d'information constate que le montant de cette provision est bien inférieur au risque total initialement évalué par le rapporteur public.

Elle souligne néanmoins que **cette provision a été enregistrée tardivement**, à la suite de la remise des conclusions préliminaires de la mission IGF-CGEFI-CRE et juste avant les travaux de fin clôture des comptes de l'État pour l'année 2017, alors que ce contentieux était ancien, et le risque, connu.

(1) Dans l'affaire CE, 22 février 2017, n° 399115, Société Messer France, cité par Jean-Nicolas Clément, Alice Bouillie et Marylène Fourès, avocats au Barreau de Paris au sein du cabinet Gide Loyrette Nouel, Perspectives du Bulletin du Droit de l'Environnement Industriel (BDEI) Lamy, n° 2238, janvier – juin 2017, page 19.

Ce contentieux est en effet symptomatique des défaillances graves qui peuvent affecter la gestion par l'administration de certains contentieux de masse, et en augmenter le coût final.

L'affaire *Messer* constitue la « tête de série » d'un contentieux très vaste. D'après les données obtenues par la mission d'information, 14 000 recours ont été portés devant les tribunaux administratifs et, selon les estimations de la Commission de régulation de l'énergie (CRE), qui avait été chargée de la gestion de cette contribution, 55 000 réclamations préalables tendant à la restitution de cette réclamation lui auraient également été présentées.

La mission relève que de très faibles moyens humains avaient été dévolus à la CRE pour gérer cette contribution. La gestion administrative de cette taxe avait en effet été confiée à trois agents. Deux d'entre eux avaient compétence pour le calcul de la taxe, et le troisième était chargé de la mise en œuvre du recouvrement.

La faiblesse des moyens mis en œuvre n'a pas permis de gérer convenablement ce contentieux. Le flux journalier des demandes a parfois atteint 2 500 dossiers, et jusqu'à sept intérimaires ont été embauchés au cours des périodes de pic pour assurer la réception physique des dossiers envoyés par voie postale. Les dossiers ont été stockés dans des entrepôts, sans qu'un suivi exhaustif ne soit réalisé.

Dans ces conditions, l'administration n'a ni accusé réception, ni rejeté explicitement les réclamations tendant à la restitution de la CSPE. Ce silence a donc fait naître des décisions implicites de rejet à l'encontre de ces demandes. En l'absence d'accusé de réception ou de décision expresse mentionnant les voies et délais de recours à la suite des réclamations tendant à la restitution de la CSPE, aucun délai de recours contentieux ne pourra être opposé aux réclamants, et ceux-ci pourront, dans ces circonstances, introduire un recours contentieux à tout moment.

La direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers a néanmoins précisé à la mission que « l'application de certaines règles de forclusion et de prescription aux requêtes et aux réclamations d'ores et déjà déposées serait [...] de nature à limiter le risque de restitution de la CSPE ».

Selon les informations reçues par la mission d'information, les éléments préliminaires issus des travaux de la mission ICG-CGEFI-CRE font apparaître qu'une grande majorité des réclamations préalables ont été déposées au cours des années 2013 et 2014. Les contribuables ayant déjà déposé une réclamation préalable ou introduit un recours contentieux seraient des entreprises, des collectivités territoriales ou encore des consommateurs résidentiels, non professionnels.

Lors de son audition par la mission d'information, la CRE a rappelé qu'au moment de la réception des réclamations, les moyens alors invoqués – non-conformité à la Constitution et non-compatibilité avec le régime européen des aides d'État – paraissaient présenter un risque limité pour l'État. Aucune provision n'avait alors été enregistrée.

Le risque est devenu plus sérieux lorsqu'ont été posées les questions préjudicielles à la CJUE. La direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers a également souligné que des notes avaient été transmises au cabinet du ministre pour l'informer des évolutions de cette procédure contentieuse. Au vu de ces éléments et des moyens disponibles, le suivi de ce contentieux par la CRE et la DAJ de Bercy ne semble pouvoir être mis en cause.

La mission relève que la lenteur de la prise de conscience des enjeux financiers associés à ce contentieux au plus haut niveau et la faiblesse des moyens consacrés à sa gestion n'ont pas permis de définir une stratégie contentieuse claire. L'absence d'accusé de réception et de refus explicite a ainsi aggravé le risque budgétaire associé, en laissant ouverts les délais de recours. L'enregistrement de la provision a été tardif (quatre mois seulement avant la décision de la CJUE, alors que le contentieux durait depuis plusieurs années), et le législateur n'en a pas été informé.

II. DES CONTESTATIONS DE L'ACTION PUBLIQUE ET DE LA NORME LÉGALE QUI SE SONT MULTIPLIÉES DEVANT LES TRIBUNAUX

L'augmentation du risque budgétaire associé aux contentieux s'explique notamment par le recours accru aux tribunaux – du fait de l'extension progressive du droit au recours, du développement des contentieux de masse, et de l'élargissement du champ de la responsabilité de l'État – ainsi que par la fragilisation de la législation nationale, particulièrement observable en matière fiscale, en raison de la diffusion de la norme européenne et du développement du contrôle de constitutionnalité.

A. UN RECOURS ACCRU AUX TRIBUNAUX

Les tribunaux sont de plus en plus sollicités par les citoyens. Cette demande sociale accrue de justice, ou, comme l'évoque l'ancien vice-président du Conseil d'État, M. Jean-Marc Sauvé, dans un discours prononcé en 2010 ⁽¹⁾, cette « généralisation de l'usage du droit comme mode de résolution des conflits », augmente les circonstances dans lesquelles la norme peut être contestée, et où la responsabilité de l'État peut être mise en cause.

(1) *Allocation de clôture du colloque « Dix années de croissance du contentieux : Quelles réalités ? Quelles réponses ? », organisé à l'occasion du X^{ème} anniversaire du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, le 24 octobre 2010 ([lien](#)).*

Le recours accru aux tribunaux est le résultat d'un faisceau de phénomènes, dont trois sont ici identifiés : l'extension progressive du droit au recours, l'apparition des contentieux de masse et l'élargissement du champ de responsabilité de l'État.

1. L'extension progressive du droit au recours

Les citoyens se sont saisis des opportunités ouvertes par les changements de législation et les évolutions jurisprudentielles. Cette extension des voies de recours possibles a contribué à l'augmentation de l'activité des juridictions administratives.

Le droit au recours est un principe jurisprudentiel ancien. La décision *Ministre de l'Agriculture contre Dame Lamotte* (CE, Ass., 17 février 1950) marque la reconnaissance de l'existence d'un principe général du droit selon lequel le recours pour excès de pouvoir est ouvert contre toute décision administrative, même sans texte le mentionnant explicitement. Dès lors qu'un acte administratif fait grief, un recours est possible. Parallèlement, la catégorie des actes non susceptibles de recours, les actes de gouvernement et les mesures d'ordre intérieur, n'a cessé de se réduire, en grande partie par l'action du juge administratif.

Le juge administratif a, dans les décennies suivantes, largement œuvré dans le sens d'un approfondissement du droit au recours. Xavier Domino, maître des requêtes au Conseil d'État, fait ce constat en 2014, dans un article des Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel ⁽¹⁾. À l'appui de ses propos, il cite notamment la décision du Conseil d'État en 2014 (CE, Ass. 14 février 2014, *Mme Rachel Lambert et autres*) dans laquelle la juridiction administrative a considéré que la décision d'interrompre ou non un traitement était contestable devant le juge du référé.

Cet exemple parmi d'autres permet à Xavier Domino de conclure ainsi : *« Sous l'effet, notamment, de ces évolutions, que ne vient contrebalancer aucun mouvement jurisprudentiel notable en sens inverse, le droit au recours est, devant le juge administratif probablement plus largement ouvert aujourd'hui qu'il ne l'a jamais été par le passé »* ⁽²⁾.

Cette extension du droit au recours est également l'œuvre du législateur, qui, pour répondre à certaines demandes sociales, utilise aussi cet outil. Ainsi, la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instaure un droit au logement opposable, ce qui signifie que des voies de recours sont ouvertes aux citoyens soit mal logés, soit ayant attendu un logement social pendant un délai trop long. L'État est garant de ce droit. La première étape est le recours devant une commission de médiation, organisée à l'échelle du département. S'il est avéré que le citoyen est

(1) Xavier Domino, « Droit au recours et équité du procès devant la justice administrative aujourd'hui », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 44, juin 2014 ([lien](#)).

(2) *op. cit.*

prioritaire pour obtenir un logement, et qu'aucun ne lui ait attribué dans un délai précis, alors il peut déposer un recours devant le tribunal administratif. Cette nouvelle procédure a suscité un contentieux important pour les juridictions administratives. Ainsi, le Sénat, dans un rapport de 2011 ⁽¹⁾, notait qu'entre la fin 2008 et la fin 2011, le DALO a été à la source de 21 600 requêtes, avec une augmentation du contentieux spécifique de 61 % en trois ans, du fait du recours créé à l'article L. 441-2-3-1 du code de la construction et de l'habitation.

2. L'apparition des contentieux de masse

Les contentieux de masse, qui se sont multipliés à partir des années 90, participent du recours accru aux juridictions administratives.

Ces contentieux, selon les mots du Vice-président du Conseil d'État Jean-Marc Sauvé, peuvent être divisés en deux catégories. Soit ils « *procède[nt] de l'accumulation de requêtes individuelles contre des décisions fondées sur une interprétation unique de la loi, erronée ou perçue comme telle* » ⁽²⁾. Les saisines sont souvent simultanées et font alors instantanément augmenter le volume de contentieux de la juridiction. Ceux-ci peuvent aussi être qualifiés de contentieux sériels. Soit il s'agit de « *l'accumulation de requêtes individuelles contre une multitude de décisions distinctes, faisant application d'une même législation, mais cette fois-ci à des situations individuelles qui sont – en principe – distinctes* ».

Deux domaines sont particulièrement propices à l'émergence de contentieux sériels. La fonction publique d'abord, et à cet égard, l'exemple des 27 000 recours en 1991 et 1992 sur le cumul du supplément familial de traitement est assez parlant. Le deuxième est la fiscalité : un chiffre souvent avancé pour l'illustrer est celui des 6 000 requêtes déposées en 1993 sur la compatibilité avec le droit communautaire de taxes parafiscales prélevées sur les horticulteurs.

Les raisons de l'émergence de ces contentieux sont à trouver à la fois dans les dispositifs législatifs, dans l'importance de plus en plus grande prise par le droit européen dans la législation nationale, mais aussi dans l'extension progressive du droit au recours, détaillée plus en amont.

Leur traitement représente pour les juridictions administratives un réel défi, qui doivent y répondre sans pour autant méconnaître le droit de chaque justiciable à voir sa demande jugée de manière individuelle. Il y a, attaché à cette émergence des contentieux de masse, un enjeu de qualité juridique auquel la juridiction administrative s'est efforcée de répondre.

La fiscalité reste aujourd'hui une source importante de contentieux. Selon le rapport du Conseil d'État sur l'activité de la juridiction administrative en 2017, les décisions rendues dans le domaine de contentieux fiscal représentaient 10,8 %

(1) Rapport d'information n° 621 (2011-2012) de MM. Claude Dilain et Gérard Roche, fait au nom de la commission pour le contrôle de l'application des lois, déposé le 27 juin 2012.

(2) Allocation de clôture du colloque précité.

des décisions de TA, 15,5 % des décisions de CAA et 15,9 % des décisions du Conseil d'État.

Afin de répondre à cette augmentation et cette massification du contentieux, des moyens humains ont été nécessaires. L'effectif budgétaire des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel est ainsi passé de 359 en 1987 à près de 1 100 en 2009, soit une multiplication par trois. Les dispositifs préalables aux contentieux ont aussi été développés. Le recours administratif préalable obligatoire (RAPO) a été institué pour les contentieux en matière d'impôts directs et sur les taxes sur le chiffre d'affaires, entre autres. Il est, selon Frédéric Puigserver, « *particulièrement justifié dans les contentieux de masse* » et « *présente l'avantage de prévenir le contentieux inutile* »⁽¹⁾. C'est un outil qui permet à l'administration de corriger certaines erreurs sans aller jusqu'au litige.

Ces réformes permettent une meilleure gestion des contentieux et de diminuer le nombre des litiges portés devant les juridictions administratives. Il n'en reste pas moins que l'apparition des contentieux de masse a participé à une sollicitation plus importante des tribunaux, avec d'autant plus d'opportunités de contestation de la norme.

3. L'élargissement du champ de la responsabilité de l'État

L'arrêt du Tribunal des Conflits Blanco en 1873 marque l'avènement de la responsabilité de l'État. Le Tribunal, en reconnaissant que « la responsabilité, qui peut incomber à l'État, pour les dommages causés aux particuliers par le fait des personnes qu'il emploie dans le service public », met un terme à l'irresponsabilité de la puissance publique qui avait cours jusque-là. Cette responsabilité reste limitée – elle n'est « *ni générale ni absolue* » – et n'obéit pas aux règles en vigueur pour les particuliers – mais bien à des « règles spéciales » déterminées selon les besoins du service.

De fait, la responsabilité de l'État est longtemps cantonnée à des cas très spécifiques : elle ne peut être engagée qu'en cas de reconnaissance d'une faute lourde commise par l'administration, c'est-à-dire une faute d'une particulière gravité. Ainsi, en matière médicale, une personne victime d'une faute de l'hôpital ne peut prétendre à une indemnisation que si une faute lourde a été commise. Ce régime assez défavorable aux administrés se justifiait par une volonté de ne pas entraver l'action de l'administration. Par ailleurs, le juge se refusait aussi à reconnaître certains préjudices : suivant l'adage selon lequel « les larmes ne se monnayent pas », le dommage moral n'était pas indemnisé.

L'élargissement du champ de la responsabilité de l'État s'est opéré progressivement. D'abord, le régime de la faute lourde a peu à peu été abandonné. Ainsi, en matière médicale, le régime de la faute simple a été retenu par le Conseil d'État dans un arrêt d'Assemblée du 10 avril 1992, Époux V. La responsabilité

(1) *Le droit de l'administration*, 3ème édition, Frédéric Puigserver LGDJ lextenso éditionsp356.

pour faute lourde subsiste aujourd'hui dans deux domaines, celui de la police et celui du contrôle. Le maintien de ce régime se justifie par la difficulté des activités conduites, qui le seraient d'autant plus si la probabilité d'une menace contentieuse était élevée.

D'autre part, les régimes de responsabilité sans faute se sont multipliés. Cela permet au juge d'indemniser des administrés ayant subi un préjudice en l'absence de faute avérée de l'administration. C'est le cas pour les dommages occasionnés par un ouvrage public à un tiers. Cette évolution vers une responsabilité sans faute de l'État correspond à une certaine demande des citoyens de socialisation du risque. Il est considéré que certaines charges ne doivent pas être portées entièrement par les victimes mais aussi par la collectivité.

Cet élargissement du champ de la responsabilité de l'État implique des conséquences financières importantes pour l'État mais signifie aussi une augmentation des contentieux impliquant l'État, ce qui nécessite une gestion adaptée pour prévenir puis piloter les contentieux.

B. UNE FRAGILISATION DE LA LÉGISLATION, PARTICULIÈREMENT OBSERVABLE EN MATIÈRE FISCALE

Ce fort développement des contentieux impliquant l'État a été alimenté par l'extension du champ des normes de valeur supérieure à la loi, internationales, européennes et constitutionnelles, ainsi que par l'apparition de nouvelles procédures, qui ont accru les possibilités de contester la loi.

Cette évolution est particulièrement visible en matière fiscale. Comme l'a rappelé M. Alexandre Maitrot de la Motte, Professeur à la faculté de droit de l'Université Paris-Est Créteil, lors de son audition par la mission d'information, le droit fiscal a longtemps été *« gouverné par le principe de la légalité fiscale »*, caractérisé par une compétence exclusive du Parlement, aujourd'hui prévue, avec certaines nuances, par l'article 34 de la Constitution, compétence dont le corollaire était le principe de consentement à l'impôt, inscrit à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Le juge de l'impôt était alors le *« serviteur de la loi »*, et les décharges d'imposition n'étaient accordées qu'en cas de violation de la loi par les services. **Cette « conception légicentriste » a ainsi été « remise en cause au fur et à mesure que des normes supra-législatives – conventions fiscales internationales, convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, droit de l'Union européenne, et, depuis l'ouverture de la question prioritaire de constitutionnalité, en mars 2010, diffusion accrue des droits et libertés que la Constitution garantit – ont été reconnues et sanctionnées ».**

1. La diffusion de la norme européenne

Le droit de l'Union, primaire comme dérivé, saisit toutes les branches de la législation nationale. Il constitue un « *nouvel ordre juridique de droit international* », au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains, et dont les sujets sont non seulement les États membres mais également leurs ressortissants. Il en découle que cet ordre juridique « *produit des effets immédiats* », et « *engendre des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder* »⁽¹⁾.

En vertu du principe de primauté du droit de l'Union européenne, d'affirmation jurisprudentielle, le droit du traité ne peut, en raison de sa « *nature spécifique originale* », se voir opposer un texte interne quel qu'il soit, sans perdre son caractère communautaire, et sans que soit mise en cause la base juridique communautaire elle-même⁽²⁾. La primauté des dispositions des traités, mais également des dispositions à caractère obligatoire prises sur son fondement, s'exerce même vis-à-vis de législations nationales postérieures⁽³⁾.

L'application de ces principes par les juridictions nationales a conduit à la diffusion progressive des normes issues du droit de l'Union européenne.

Dans une intervention donnée à la Cour de justice de l'Union européenne de Luxembourg le 27 mars, à l'occasion du 60^{ème} anniversaire du traité de Rome, l'ancien Vice-président du Conseil d'État, M. Jean-Marc Sauvé, rappelait que « *l'extension continue du champ des compétences de l'Union au-delà de la libre circulation des biens, services et capitaux, aux questions monétaires, d'environnement, de coopération judiciaire, d'immigration ou de lutte contre le terrorisme a bouleversé la donne et accru l'interdépendance et l'interpénétration des droits nationaux et européens* »⁽⁴⁾.

Or, l'interprétation du droit de l'Union européenne pose des questions de plus en plus complexes et nombreuses. Il revient en effet aux juridictions nationales des États membres de l'Union européenne d'appliquer le droit de l'Union européenne, primaire comme dérivé. La procédure de renvoi préjudiciel permet à une juridiction nationale d'interroger la CJUE sur l'interprétation ou la validité du droit de l'Union européenne, dans le cadre d'un litige dont elle est saisie.

Le nombre de renvois préjudiciels transmis chaque année à la CJUE est fluctuant, mais connaît une augmentation régulière depuis le début des années 1990 (de 66 questions par an en moyenne entre 1961 à 1989, à 291 entre 1990 et 2017). Cette évolution s'explique en partie par les élargissements successifs de l'Union européenne, qui ont accru le nombre de juridictions

(1) CJCE, 5 février 1963, Van Gend & Loos.

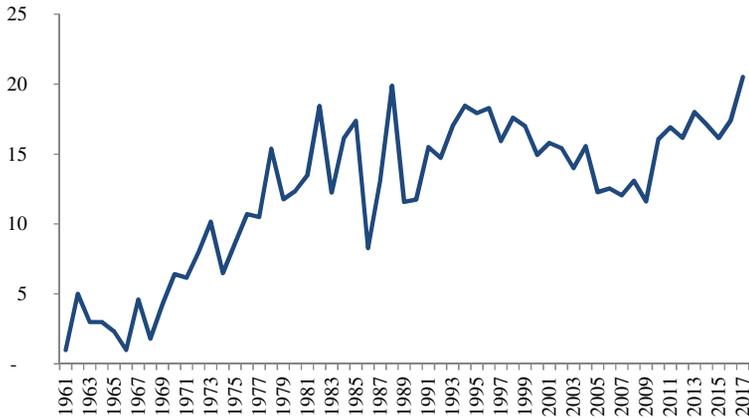
(2) CJCE, 15 juillet 1964, Flaminio Costa c. ENEL.

(3) CJCE, 9 mars 1978, Simmenthal.

(4) Jean-Marc Sauvé, vice-président du Conseil d'État, « La justice européenne en réseau, élément indispensable d'une justice de qualité », intervention à la Cour de justice de l'Union européenne de Luxembourg le 27 mars 2017, à l'occasion du 60^{ème} anniversaire du traité de Rome.

nationales susceptibles de renvoyer une question, mais également par un recours plus fréquent des États membres à la CJUE. Au total, 10 149 renvois préjudiciels ont été effectués entre 1961 et 2017.

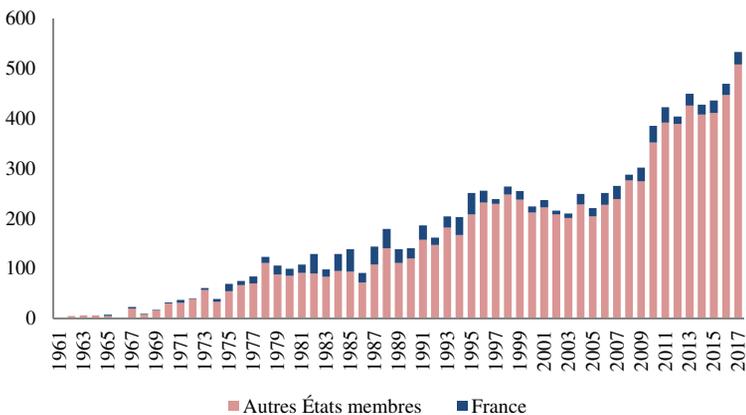
**NOMBRE MOYEN DE QUESTIONS PRÉJUDICIELLES
POSÉES CHAQUE ANNÉE, PAR ÉTAT MEMBRE, ENTRE 1961 ET 2017**



Source : Rapport annuel 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne.

En 2017, sur 533 questions préjudicielles posées à la CJUE, 25 l'ont été par des juridictions françaises.

**NOMBRE TOTAL DE QUESTIONS PRÉJUDICIELLES
POSÉES CHAQUE ANNÉE PAR LES ÉTATS MEMBRES, ENTRE 1961 ET 2017**



Source : Rapport annuel 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne.

La mission relève que 9,6 % des questions préjudicielles posées à la CJUE depuis 1961 l'ont été par la France, soit 979 questions, ce qui place notre pays en quatrième position des pays ayant le plus recours à cette procédure, derrière l'Allemagne, l'Italie, les Pays-Bas, et devant la Belgique et le Royaume-Uni.

NOMBRE DE RENVOIS PRÉJUDICIELS, PAR PAYS, ENTRE 1961 ET 2017

(en nombre de renvois)

État membre	Nombre de renvois	En %
Allemagne	2 449	24,1 %
Italie	1 445	14,2 %
Pays-Bas	1 013	10,0 %
France	979	9,6 %
Belgique	841	8,3 %
Royaume-Uni	623	6,1 %
Autriche	521	5,1 %
Espagne	460	4,5 %
Danemark	192	1,9 %
Autres États membres	3	16 %
Total	10 149	100 %

Source : Rapport annuel 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne.

En 2017, les questions fiscales représentent environ 10 % des affaires clôturées par la CJUE, et en constituent la matière prédominante.

**AFFAIRES CLÔTURÉES ENTRE 2013 ET 2017, PAR MATIÈRE
(PAR ARRÊT, AVIS OU ORDONNANCE À CARACTÈRE JURIDICTIONNEL)**

(en nombre de décisions et en %)

	2013	2014	2015	2016	2017	En % du total 2017
Fiscalité	74	52	55	41	62	9,9 %
Espace de liberté, de sécurité et de justice	46	51	49	51	61	9,7 %
Propriété intellectuelle et industrielle	43	69	51	80	60	9,6 %
Concurrence	42	28	23	30	53	8,4 %
Aides d'État	34	41	26	26	33	5,3 %
Rapprochement des législations	24	25	24	16	29	4,6 %
Droit institutionnel	31	18	27	20	27	4,3 %
Environnement	35	30	27	53	27	4,3 %
Politique sociale	27	51	30	23	26	4,1 %
Agriculture	33	29	20	13	22	3,5 %
Protection des consommateurs	19	20	29	33	20	3,2 %
Union douanière et tarif douanier commun	11	21	20	27	19	3,0 %
Libre circulation des personnes	15	20	13	12	17	2,7 %
Transports	17	18	9	20	17	2,7 %
Marchés publics	12	13	14	31	15	2,4 %
Autres (29 matières)	157	138	137	165	140	22,3 %
Total général (44 matières)	620	624	554	641	628	100,0 %

Source : rapport annuel 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne.

En France, en particulier, l'interprétation du droit de l'Union européenne en matière fiscale suscite des difficultés croissantes. Les statistiques transmises à la mission d'information par le Conseil d'État soulignent que le nombre de questions préjudicielles posées chaque année à la CJUE en matière fiscale a triplé depuis 2010. En 2017, la moitié des questions posées par les juridictions administratives l'ont été sur des questions fiscales, soit plus du quart du nombre total de questions posées toutes juridictions confondues cette année-là.

**NOMBRE DE QUESTIONS PRÉJUDICIELLES
TRANSMISES PAR LES JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES FRANÇAISES, DEPUIS 2010**

(en nombre de recours)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Juridictions administratives (dont fiscal)	7 (2)	15 (2)	8 (3)	10 (3)	11 (5)	13 (4)	12 (6)	14 (7)
dont TA et CAA (dont fiscal)	2 (1)	2 (1)	3 (3)	5 (1)	2 (2)	4 (1)	2 (0)	1 (0)
dont Conseil d'État (dont fiscal)	5 (1)	13 (1)	5 (0)	5 (2)	9 (3)	9 (3)	10 (6)	13 (7)
Toutes juridictions	33	31	15	24	20	25	23	25

Source : Cour de justice de l'Union européenne, Conseil d'État.

La mission relève notamment que la matière fiscale est particulièrement concernée par la jurisprudence européenne, alors même que seule la fiscalité indirecte fait l'objet d'une réglementation directe de la part de l'Union européenne.

En effet, au sein de l'Union européenne, la politique fiscale se décompose en deux branches, relatives à la fiscalité directe, d'une part, et à la fiscalité indirecte, d'autre part :

– la **fiscalité directe** relève de la compétence exclusive des États membres. **Elle n'est pas directement régie par le droit dérivé**, bien que des normes harmonisées aient été adoptées concernant la fiscalité des sociétés et celles des particuliers (directives sur les fusions ⁽¹⁾, sur les sociétés mères et leurs filiales ⁽²⁾, convention sur la procédure arbitrale permettant d'éliminer les doubles impositions ⁽³⁾, notamment) ;

– la **fiscalité indirecte, en revanche**, est fortement harmonisée par le droit européen ⁽⁴⁾, en raison des conséquences de ses conséquences potentielles sur la libre circulation des marchandises et la libre prestation des services au sein du marché unique.

Dans ces deux situations, la législation nationale doit néanmoins être compatible avec le droit primaire et avec les **grandes libertés**, et notamment la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux.

(1) Directive 90/434/CEE, devenue 2009/133/CE.

(2) Directive 90/435/CEE, devenue la directive 2011/96/UE.

(3) Convention 90/436/CEE.

(4) Directives TVA et notamment la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise, directive 92/80/CEE du Conseil concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes, par exemple.

Les quatre libertés dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)

• **Liberté de circulation des marchandises**, aux articles 34 à 36 du TFUE :

Article 34 (*ex-article 28 TCE*). – Les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres.

Article 35 (*ex-article 29 TCE*). – Les restrictions quantitatives à l'exportation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres.

Article 36 (*ex-article 30 TCE*). – Les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres.

• **Liberté de circulation des personnes** (libertés d'établissements et de libre circulation des travailleurs), aux articles 45 à 55 TFUE :

Article 45 (*ex-article 39 TCE*). – 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union.

2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.

3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique :

a) de répondre à des emplois effectivement offerts,

b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres,

c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux,

d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi.

4. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique.

Article 49 (*ex-article 43 TCE*). – Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

● **Liberté de circulation des services**, aux articles 56 à 62 du TFUE :

Article 56 (*ex-article 49 TCE*). – Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union.

Article 57 (*ex-article 50 TCE*). – Au sens des traités, sont considérées comme services les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes.

Les services comprennent notamment :

- a) des activités de caractère industriel,
- b) des activités de caractère commercial,
- c) des activités artisanales,
- d) les activités des professions libérales.

Sans préjudice des dispositions du chapitre relatif au droit d'établissement, le prestataire peut, pour l'exécution de sa prestation, exercer, à titre temporaire, son activité dans l'État membre où la prestation est fournie, dans les mêmes conditions que celles que cet État impose à ses propres ressortissants.

● **Liberté de circulation des capitaux**, aux articles 63 à 66 du TFUE :

Article 63 (*ex-article 56 TCE*). – 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

Article 65 (*ex-article 58 TCE*). – 1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ; (...).

Source : *EUR-Lex*.

En matière de fiscalité directe, l'application de ces grands principes a conduit à plusieurs décisions de justice défavorables à la France au cours des dernières années, avec des enjeux budgétaires étaient significatifs (voir I B de la première partie).

Ainsi, par exemple :

– dans l’affaire « précompte », l’ancien dispositif de l’avoir fiscal a été reconnu contraire aux principes de liberté d’établissement et de libre circulation des capitaux ;

– dans l’affaire « OPCVM », la retenue à la source appliquée aux dividendes de source française perçus par des organismes de placement collectif en valeurs mobilières non-résidents a été reconnue contraire au principe de liberté de circulation des capitaux. Auditionnée par la mission d’information, la direction de la législation fiscale (DLF) relevait que « **le principe de liberté de circulation des capitaux garanti par l’article 64 du TFUE, qui s’applique à l’égard du monde entier sans aucune réciprocité, peut par nature engendrer des contentieux de masse, particulièrement en matière de retenues à la source appliquées aux revenus distribués à des non-résidents** ». En 2012, l’arrêt Santander⁽¹⁾ a ainsi contraint la France à étendre aux organismes de placement collectif étrangers les exonérations de retenue à la source ;

– dans l’affaire « Stéria », la quote-part représentative de frais et charges de 5 % sur les dividendes de source européenne a été reconnue contraire au principe de liberté d’établissement.

L’ensemble des personnes auditionnées par la mission d’information ont relevé la difficulté à anticiper les évolutions de la jurisprudence communautaire ainsi que la technicité grandissante des affaires. La DLF a insisté sur le caractère évolutif la jurisprudence de la CJUE en ces domaines, précisant qu’elle n’était donc « *ni figée, ni complètement prévisible* ». Les magistrats de la Cour des comptes ont également souligné le caractère « *dynamique* » de la jurisprudence communautaire. **Le rapport de l’Inspection générale des finances relatif à la contribution de 3 % sur les dividendes distribués évoque ainsi un « concours de circonstances extraordinaire »** qui tient, pour partie, à « *la survenance concomitante sur le sujet de deux nouveautés jurisprudentielles* », et notamment, en matière européenne, à « *la lecture de l’article 4 de la directive mère-fille par la CJUE à partir de son objectif plutôt que de sa lettre* ».

2. Le développement du contrôle de constitutionnalité

Les évolutions de la jurisprudence constitutionnelle – et notamment, la reconnaissance du « bloc de constitutionnalité » en 1971 par la décision *Liberté d’association*⁽²⁾ –, la possibilité ouverte à 60 députés ou sénateurs de saisir le Conseil constitutionnel, sur le fondement de l’article 61 alinéa 2 de la Constitution, et, plus récemment, la création de la procédure de question prioritaire de constitutionnalité par la révision constitutionnelle du 23 juillet

(1) CJUE, 10 mai 2012, affaires jointes C-338/11 à 347/1.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 71-44 DC du 16 juillet 1971, Loi complétant les dispositions des articles 5 et 7 de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d’association.

2008 ⁽¹⁾, ont **multiplié les situations dans lesquelles le Conseil constitutionnel peut être amené à contrôler la conformité de la loi à la Constitution.**

Tous domaines confondus, en moyenne, entre 2010 et 2017, le Conseil constitutionnel a rendu près de 80 décisions QPC sur le fondement de l'article 61-1 par an.

**NOMBRE DE DÉCISIONS QPC (QUELLE QUE SOIT LA JURIDICTION DE RENVOI),
ENTRE 2010 ET 2017**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre de décisions QPC	64	110	74	66	67	74	84	79

Source : Conseil d'État.

La matière fiscale fait l'objet de nombreuses décisions QPC chaque année. Elle représente en moyenne, depuis 2010, **près du quart** des décisions rendues par le Conseil constitutionnel sur renvoi du Conseil d'État.

**DÉCISIONS QPC RENDUES PAR LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL
SUR RENVOI DU CONSEIL D'ÉTAT, ENTRE 2010 ET 2017**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Moy.
Décisions rendues sur renvoi du CE	42	62	43	37	36	43	45	54	45
dont, en matière fiscale	11	11	5	4	11	11	11	24	11
en %	26,2 %	17,7 %	11,6 %	10,8 %	30,6 %	25,6 %	24,4 %	44,4 %	24,3 %

Source : Conseil d'État.

Cette procédure conduit régulièrement à des censures des dispositifs votés par le législateur. Sur 88 décisions QPC rendues par le Conseil constitutionnel sur renvoi du Conseil d'État depuis 2010, 25 ont donné lieu à une décision de non-conformité, soit 28 %.

**SENS DES DÉCISIONS QPC DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL EN MATIÈRE FISCALE,
SUR RENVOI DU CONSEIL D'ÉTAT, ENTRE 2010 ET 2017**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Moy.
Conformité	9	10	5	3	5	11	4	15	8
Non-conformité	1	1	0	1	6	0	7	9	3
Non-lieu à statuer	1	—	—	—	—	—	—	—	—
Total	11	11	5	4	11	11	11	24	11

Source : Conseil d'État.

(1) Loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution.

III. UNE SITUATION PEU SATISFAISANTE

A. UN DÉFAUT D'ANTICIPATION QUI CONDUIT SOUVENT À UN RÉGLEMENT DES CONTENTIEUX EN GESTION, DANS L'URGENCE, CE QUI AFFECTE LA SINCÉRITÉ DES PRÉVISIONS BUDGÉTAIRES, ET OCCASIONNE DES COÛTS SUPPLÉMENTAIRES

1. Un règlement en gestion qui affecte la sincérité des prévisions budgétaires

En raison de leur caractère difficilement pilotable, les dépenses contentieuses font régulièrement l'objet d'un règlement en gestion, dans l'urgence. Leur budgétisation imparfaite peut parfois affecter la sincérité des prévisions budgétaires.

Deux exemples illustrent ce constat :

– **au ministère de l'Intérieur**, la sous-budgétisation chronique des dépenses contentieuses a pu affecter la sincérité de la prévision. Un rapport de l'Inspection générale de l'administration publié en 2013 ⁽¹⁾ constatait ainsi que ces dépenses « *excèdent largement chaque année le budget prévu en loi de finances initiale* », conduisant à des mouvements de crédits réguliers pour pouvoir exécuter la dépense. Le rapport soulignait que ces abondements en gestion sont devenus « *trop massifs et répétés pour que la programmation budgétaire issue de la LFI puisse être qualifiée de sincère* » ;

– **au ministère de l'Agriculture et de l'alimentation**, les risques relatifs aux procédures d'enquêtes de conformité menées par la Commission européenne (ou refus d'apurement – voir 1 du B du I de la première partie) ont fait l'objet d'une insuffisante budgétisation, et ce de manière structurelle. La Cour des comptes relevait ainsi en 2015 que « *la faiblesse récurrente de la programmation (non budgétisations représentant des masses financières croissantes, difficulté à évaluer certaines dépenses d'intervention) et le véritable risque systémique que représente le refus d'apurement communautaire, constituent des motifs de préoccupation majeurs pour les années à venir* » ⁽²⁾. Le budget de la mission Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales avait alors été surexécuté à hauteur de 1,07 milliard d'euros en CP, dont 812,4 millions d'euros au titre des apurements communautaires.

La mission a constaté que des progrès avaient été réalisés concernant la budgétisation de certains de ces contentieux. Ces éléments seront développés plus en détail dans la suite du rapport (voir le B du II de la deuxième partie).

(1) *Inspection générale de l'administration*, Rapport sur l'évolution et la maîtrise des dépenses de contentieux à la charge du ministère de l'Intérieur, n° 13-058/13-041/01, septembre 2013.

(2) *Cour des comptes*, Note d'analyse de l'exécution budgétaire de la mission Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales, 2015.

2. Un défaut d'anticipation qui occasionne des coûts supplémentaires

Le défaut d'anticipation et les difficultés de gestion des contentieux peuvent avoir des conséquences budgétaires directes d'une triple nature :

– **la sous-budgétisation peut empêcher la conclusion d'arrangements amiables, alors qu'un accord entre les parties, qui coûterait moins cher à l'administration, serait envisageable.** Le rapport de l'IGA précité rappelle que *« l'insuffisance de crédits est génératrice de dépenses supplémentaires pour le BOP Contentieux : elle aboutit fréquemment à empêcher la conclusion d'arrangements amiables engagés par les préfetures et les SGAP, alors qu'un accord entre les parties serait envisageable. Or, la procédure contentieuse coûte plus cher à l'administration, notamment en raison du risque de condamnation aux frais irrépétibles, sans compter les éventuels frais d'avocat. Prévue à l'article L. 761-1 du code de justice administrative et à l'article 700 du code de procédure civile, cette condamnation est très souvent prononcée par le juge lorsque l'administration est la partie perdante »* ;

– **la longueur des procédures, administratives comme judiciaires, génère une charge en intérêts moratoires** en cas de condamnation de l'État (*voir le 2 du A du I de la présente partie, et le 2 du A du I de la troisième partie*) ;

– bien que cet élément soit plus difficile à valoriser, **la gestion administrative des contentieux, et en particulier des contentieux de série donnant lieu à un nombre très élevé de recours (contentieux de Ruyter ou CSPE, par exemple)** occasionne une charge de travail importante pour les services.

B. UN ENJEU DE SÉCURITÉ JURIDIQUE, DE CRÉDIBILITÉ, ET DE LÉGITIMITÉ DE L'ACTION PUBLIQUE

Dans son rapport public annuel pour 2006 ⁽¹⁾, le Conseil d'État définissait la sécurité juridique de la manière suivante : *« le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles »*.

Le renforcement de la sécurité juridique constitue une demande forte de la part des particuliers comme entreprises. Un rapport du Club des juristes publié en 2015, constatait ainsi que le thème de la sécurité juridique tournait *« à l'obsession »* ⁽²⁾, et soulignait que *« la sécurité juridique n'est pas seulement une*

(1) Conseil d'État, Sécurité juridique et complexité du droit, 2006.

(2) Club des juristes, Sécurité juridique et initiative économique, rapport du groupe de travail présidé par MM. Henri de Castries et Nicolas Molfessis : « La question de la sécurité juridique tourne à l'obsession. Obsession des opérateurs économiques, des pouvoirs publics, des juristes. En moins de vingt ans, les réflexions et initiatives de toutes sortes guidées par une volonté de lutter contre l'insécurité juridique se sont multipliées », page 16.

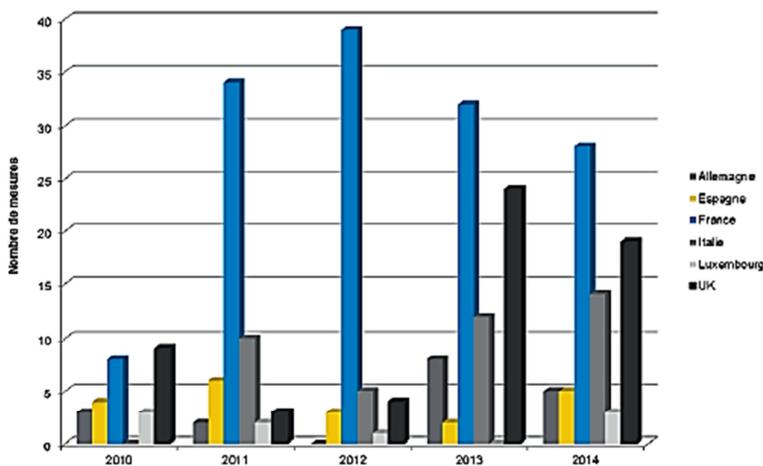
exigence démocratique ; elle est devenue un objectif de (bonne) politique économique. Et dans la période actuelle, on peut espérer que de cette prise de conscience extrajuridique vienne le progrès du droit »

En matière fiscale, la sécurité juridique constitue un élément essentiel d'attractivité. Elle dépend de trois facteurs principaux : la prévisibilité de la norme fiscale, la sécurisation *a priori* du traitement fiscal de certaines situations particulières (à travers la pratique du rescrit, par exemple), et la qualité du contrôle fiscal ⁽¹⁾.

La complexité de la législation et la fréquence des modifications législatives peuvent affecter fortement la prévisibilité de la norme fiscale ⁽²⁾.

En 2017, le Conseil des prélèvements obligatoires rappelait que « *les modifications du droit fiscal semblent plus importantes en France que chez nos principaux partenaires européens* » ⁽³⁾.

ÉVOLUTION DU NOMBRE DE MESURES FISCALES CONCERNANT LES ENTREPRISES ENTRE 2010 ET 2014 POUR SIX ÉTATS MEMBRES DE L'UNION EUROPÉENNE



Source : « Nouvelle donne fiscale en 2015 – points clés et perspectives », EY société d'avocats, janvier 2015, cité par le rapport du CPO, page 43.

Auditionné par la mission d'information, l'Institut des avocats conseils fiscaux rappelait ainsi que 20 % des dispositions du code général des impôts étaient modifiées chaque année, et que ce code avait augmenté de 8 % en volume entre 2012 et 2015.

L'invalidation de dispositifs fiscaux à la suite de décisions défavorables du Conseil constitutionnel ou de la CJUE, est de nature à

(1) Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, janvier 2017.

(2) Fonds monétaire international, France, Selected issues, septembre 2017.

(3) *op. cit.* Le rapport précisait toutefois que « cette appréciation se fonde sur le nombre de mesures fiscales plutôt que sur leur importance, indicateur plus pertinent mais non accessible ».

accroître cette insécurité juridique, et les modifications rendues nécessaires par les dispositifs invalidés sont fréquentes. Entre 2011 et 2017, à l’occasion de l’examen des projets de loi de finances, initiales et rectificatives, dans le cadre de la saisine obligatoire de l’article 39 de la Constitution, le Conseil d’État a été saisi de 18 articles tirant les conséquences d’affaires contentieuses, constitutionnelles et européennes, depuis 2011.

Cette imprévisibilité est d’autant plus problématique qu’en matière fiscale, les enjeux financiers sont lourds, et les délais de jugement, longs. Les conséquences sur la trésorerie des contribuables sont alors très importantes. L’exemple de la contribution de 3 % est illustratif, puisque le montant d’impositions indues payées au titre de ce prélèvement a pu atteindre jusqu’à 230 millions d’euros certaines années, pour une seule entreprise ⁽¹⁾.

Enfin, en raison de la complexité des questions posées, de la période de reprise de 3 ans ouverte à l’administration fiscale, et de la nécessité de déposer auprès de l’administration une demande préalable, les procédures peuvent être particulièrement longues. **Les affaires portées devant le Conseil d’État concernent ainsi, souvent, des millésimes d’impositions anciens de dix ans.**

La mission souligne que ces questions ne peuvent être envisagées sous le seul angle budgétaire. Au-delà de la stricte question de la sécurité juridique, la multiplication des contentieux interroge la capacité de l’État à faire adopter et à faire appliquer la législation. La mise en échec des décisions prises par l’État devant les tribunaux constitue dès lors non seulement une question financière, mais également un enjeu de crédibilité et de légitimité de l’action publique. En matière fiscale notamment, la banalisation de la contestation de la législation pourrait aboutir à un effritement du consentement à l’impôt.

(1) *Rapport au Parlement sur les effets des contributions exceptionnelle et additionnelle à l’impôt sur les sociétés instituées par l’article 1^{er} de la loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, janvier 2018.*

DEUXIÈME PARTIE : FACE À CETTE « EXPLOSION CONTENTIEUSE », UNE MEILLEURE PRÉVISION EST NÉCESSAIRE

Dans le cadre de ses travaux, la mission a rencontré les services juridiques de ministères en charge des contentieux présentant les risques budgétaires les plus importants. Elle a pu constater qu'au sein de ces ministères, la fonction juridique, en matière de conseil comme de contentieux, faisait l'objet d'une structuration rationnelle, permettant un suivi des contentieux et une défense des intérêts de l'État devant les tribunaux qu'elle a jugé satisfaisante.

La mission se prononce toutefois pour un usage plus large des procédures alternatives de règlement des litiges, et notamment de la médiation, qui permettent un raccourcissement des délais de gestion des dossiers ainsi qu'une meilleure prévisibilité des dépenses associées (*proposition n° 1*).

La coordination et la prise en charge, selon les cas, des procédures portées devant les juridictions internationales et européennes par deux services spécialisés, le Secrétariat général aux affaires européennes, et la direction des affaires juridiques du ministère chargé des affaires étrangères, assure l'harmonisation des positions françaises sur ces questions, et permet le maintien d'une expertise juridique de qualité.

La mission constate néanmoins que la professionnalisation de la fonction juridique pourrait être renforcée. Elle propose de développer les structures spécialisées de conseil juridique et de contentieux, sur le modèle des pôles d'appui juridiques du ministère de l'Intérieur (*proposition n° 2*). Elle suggère également de considérer la création, au sein de l'administration publique, d'une filière d'« avocats d'État », rassemblant des agents spécialisés dans le conseil et le contentieux et mis au service des ministères, comme cela est déjà le cas en Espagne et en Italie. Cette filière permettrait, par un recrutement de haut niveau, par l'organisation de parcours de carrière et de formation adéquats, et par le regroupement d'une expertise variée, de renforcer plus encore la défense de l'État (*proposition n° 3*).

Concernant plus spécifiquement le suivi et l'évaluation du risque budgétaire associé aux contentieux, la mission constate que, **si la provision enregistrée dans le compte général de l'État permet de centraliser l'information disponible relative au risque associé aux contentieux en cours, elle constitue un outil de gestion inabouti et peu exploitable par le Parlement.** En effet, l'information est présentée à un niveau très agrégé, elle est transmise tardivement au Parlement, et, en raison de sa méthodologie de calcul, elle ne permet pas d'anticiper les risques potentiels. Enfin, malgré une prise de conscience récente au sein de certains ministères, **la traduction budgétaire des risques enregistrés reste incertaine**, ce qui affecte la sincérité de la prévision.

La mission propose de renforcer le contrôle par la DGFIP de la provision et des engagements hors bilans déclarés par les différents ministères (*proposition n° 4*), de procéder à une évaluation systématique du coût total potentiel de certains contentieux à enjeux dès leur identification, en mobilisant, si besoin, l'expertise des corps d'inspection et des agences (*proposition n° 5*), d'identifier dans les projets et les rapports annuels de performances les dépenses contentieuses, et de budgéter plus sincèrement leur montant (*proposition n° 6*), et d'améliorer la transparence financière en développant une approche plus prospective du risque, afin d'en rendre compte devant le Parlement, en s'inspirant d'expériences étrangères (*proposition n° 7*).

I. UNE ORGANISATION ADMINISTRATIVE STRUCTURÉE EN MATIÈRE DE TRAITEMENT DU CONTENTIEUX, QUI DOIT POURSUIVRE SA PROFESSIONNALISATION

A. UNE FONCTION JURIDIQUE STRUCTURÉE, UNE COORDINATION EN MATIÈRE INTERNATIONALE ET EUROPÉENNE UTILE

1. Une fonction juridique structurée

a. *Les directions des affaires juridiques assurent le pilotage des fonctions de conseil et de contentieux*

- i. Le développement des directions des affaires juridiques est relativement récent

La création de ces directions répond à une exigence de rationalisation et à un besoin de professionnalisation des administrations face à une augmentation des contentieux et des risques budgétaires associés. Dans un entretien donné à la Revue des droits de l'Homme, en 2015, Mme Claire Landais, directrice des affaires juridiques du ministère de la Défense, rappelait que si les questions juridiques ont « *toujours été prises en considération au sein du ministère* », elles faisaient l'objet d'un traitement « *par différentes entités du ministère (...) parfois (...) de manière un peu éparpillée et avec moins de visibilité que chez certains de nos partenaires* »⁽¹⁾.

La création de la direction des affaires juridiques, en 1999, est donc venue « **rationaliser le conseil juridique pour le rendre plus efficace : la structure a été pensée pour être tournée à la fois vers le ministre et l'ensemble de l'administration centrale mais aussi vers les forces opérationnelles afin que d'un bout à l'autre de notre institution et à chaque échelon, le conseil juridique soit diffusé de manière appropriée et que soit prise en compte l'importance croissante du droit dans la société en général et dans les activités du ministère de la Défense en particulier** ».

(1) Revue des droits de l'Homme, du centre de recherche et d'études sur les droits fondamentaux, entretien avec Claire Landais, Directrice des affaires juridiques du Ministère de la Défense, Nicolas Hervieu, 2015.

Le développement d'une expertise au sein de l'administration centrale apparaît d'autant plus utile que celui-ci peut assurer une fonction de conseil et d'appui auprès des services déconcentrés.

- ii. Souvent placées au sein des secrétariats généraux ⁽¹⁾, les directions des affaires juridiques assurent le pilotage des activités en matière de contentieux et de conseil juridique

Ces directions apportent une analyse juridique aux autres directions du ministère, ce qui contribue à sécuriser la prise de décision et à améliorer la qualité juridique de la norme. Ainsi, la direction des affaires juridiques (DAJ) du secrétariat général sous autorité conjointe du ministère de l'Éducation nationale et du ministère de l'Enseignement supérieur et de la recherche et de l'innovation indique dans sa consultation qu'elle exerce une activité de conseil auprès de l'administration centrale, des services déconcentrés et des établissements. Elle apporte notamment une expertise juridique sur les projets législatifs ou réglementaires, afin d'identifier et prévenir les risques en amont. La DAJ du ministère de la Défense a précisé à la mission qu'entre 2014 et 2017, le taux de progression de l'activité « conseils-avis » était de 68 %.

La défense de l'État devant les tribunaux est fréquemment partagée avec les services locaux.

Généralement, les directions des affaires juridiques ne suivent pas individuellement chaque contentieux, et peuvent se saisir des contentieux aux enjeux budgétaires élevés dès la première instance si elles l'estiment nécessaire. À titre d'exemple, la direction des libertés publiques et des affaires juridiques du ministère de l'intérieur (DLPAJ) cible les contentieux aux demandes financières supérieures à 100 000 euros et les suit plus attentivement si elle n'est pas déjà chargée de les défendre. Plusieurs DAJ ont également indiqué qu'elles reprenaient les dossiers si une procédure d'appel était ouverte ⁽²⁾. Enfin, si les dossiers concernent l'administration centrale, il est très courant que la DAJ soit compétente dès la première instance ⁽³⁾.

Plusieurs directions ont mentionné leur collaboration avec les directions métiers, qu'elles sollicitent régulièrement afin d'obtenir des informations sur le fond des dossiers, même si les DAJ restent compétentes pour assurer la défense de l'État devant les tribunaux ⁽⁴⁾.

(1) C'est notamment le cas au ministère de l'intérieur, au sein des ministères de la transition écologique et solidaire et de la cohésion des territoires, qui partagent le même service juridique, de même que les ministères sociaux (Solidarité et santé, travail, sports).

(2) Direction conjointe pour le ministère de l'Éducation nationale et le ministère de l'Enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation

(3) Ministère des Armées ; direction conjointe des ministères pour la Transition écologique et solidaire et de la Cohésion des territoires ; ministères Sociaux

(4) Direction conjointe pour le ministère de l'Éducation nationale et le ministère de l'Enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation

Les directions des affaires juridiques sont généralement organisées en bureaux thématiques. Ainsi, une des divisions de la DLPAJ s'occupe exclusivement du contentieux des étrangers. La coordination entre ces différents bureaux est assurée par la mission du pilotage et de l'appui juridique aux territoires. Celle-ci centralise les résultats contentieux des bureaux d'administration centrale, des préfectures et des secrétariats généraux pour l'administration du ministère de l'Intérieur (SGAMI). Cette spécialisation à l'intérieur des directions des affaires juridiques est un facteur qui contribue à renforcer la professionnalisation des agents dans le traitement du contentieux.

Afin de garantir que la DAJ ait une vue d'ensemble des risques contentieux, les responsables ont évoqué des échanges réguliers avec les réseaux déconcentrés autour des contentieux traités à l'échelle régionale. Ainsi, la DAJ des ministères sociaux a opéré une certaine sensibilisation des directeurs généraux des agences régionales de santé afin que ceux-ci identifient les contentieux possibles au niveau du territoire et fassent remonter l'information. Le SAJ du ministère de l'Agriculture et de l'alimentation s'appuie lui sur des conseillers juridiques interrégionaux, qui conseillent les services déconcentrés et informent le service des difficultés potentielles dans les territoires. Ces échanges contribuent également à renforcer la professionnalisation des agents de la direction des affaires juridiques.

Certains ministères ont opté pour la constitution de pôles spécialisés dans certaines matières, comme les pôles d'appui juridiques (PAJ) du ministère de l'Intérieur (*voir le B du I*).

Enfin, lorsqu'un décret fait l'objet d'un recours contentieux devant le Conseil d'État, ou à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité, le Secrétariat général du Gouvernement assure la défense de l'État en liaison avec les ministères concernés.

iii. La gestion des contentieux implique parfois le recours à la médiation ou à la transaction

Dans certains cas, **des procédures de médiation sont mises en œuvre**. La DAJ du ministère des Armées indique dans sa réponse que la mise en place du recours administratif préalable obligatoire (RAPO) à partir de 2001 a permis de filtrer efficacement les recours et de **prévenir les contentieux**. Elle indique ainsi que sur les 48 858 recours reçus par la commission des recours des militaires entre septembre 2001 et décembre 2015, seuls 3 620 cas ont donné matière à des recours contentieux recensés par la commission, soit un taux de 6,7 %.

Plusieurs DAJ expérimentent actuellement un dispositif de médiation. C'est le cas de la direction commune aux ministères de l'Éducation nationale et de l'Enseignement supérieur et de la recherche et de l'innovation, sur le fondement du décret n° 2018-101 du 16 février 2018 portant expérimentation d'une procédure de médiation préalable obligatoire en matière de litiges de la fonction

publique et de litiges sociaux. La direction des libertés publiques et des affaires juridiques (DLPAJ) du ministère de l'Intérieur s'est associée avec le tribunal administratif de Paris pour identifier une liste de contentieux se prêtant à la médiation, et ceux-ci « *font désormais systématiquement l'objet d'une proposition de transaction par le tribunal administratif lorsque le requérant le souhaite* » ⁽¹⁾. Une telle proposition n'oblige en rien le ministère, qui peut préférer la solution contentieuse. Ce mécanisme est fréquemment utilisé en matière d'indemnisation des propriétaires pour refus de concours de la force publique.

Les procédures transactionnelles peuvent également se révéler particulièrement pertinentes dans le cas de contentieux de masse. Lors de son audition par la mission d'information, les services des affaires juridiques et financières du ministère de l'agriculture et de l'alimentation ont expliqué avoir actuellement recours à une procédure transactionnelle avec des vétérinaires ayant exercé un mandat sanitaire, pour des montants budgétaires très importants. Le ministère a relevé la pertinence de cette procédure, précisant que « *plus de 95 % des propositions d'accord amiable ont été acceptées prouvant ainsi la validité d'une procédure plus apaisée et plus économique pour l'ensemble des parties* » ⁽²⁾ (voir le b du I du B du I de la première partie).

Le recours aux procédures alternatives de règlement des litiges présente un véritable intérêt, pour l'État comme pour les requérants, et apportant notamment une meilleure maîtrise des délais, une prévisibilité accrue des conséquences budgétaires de ces dossiers, ainsi qu'un désengorgement des juridictions.

En pratique toutefois, le **recours à la transaction reste limité**, car ces procédures supposent un accord entre les parties, et leur gestion peut s'avérer chronophage pour les services.

La mission suggère ainsi que le recours à de telles procédures soit développé, chaque fois que cela est possible. Afin d'éviter d'éventuelles dérives et d'assurer l'égalité de traitement entre les administrés, le suivi des procédures doit être rigoureusement assuré.

La création d'une filière d'avocats d'État (voir proposition n° 3) pourrait être utilement mise à profit afin d'assurer la collégialité et d'éviter le risque d'arbitraire lors de la réalisation des accords transactionnels.

(1) Réponse de la direction des libertés publiques et des affaires juridiques (DLPAJ) du ministère de l'intérieur à la consultation transmise par la mission d'information.

(2) Réponse du ministère de l'agriculture et de l'alimentation à la consultation transmise par la mission d'information.

Proposition n° 1 : Favoriser la médiation lorsque cela est possible, en particulier en matière non fiscale.

iv. Le recours aux avocats est en revanche limité

Devant les juridictions administratives, l'État est dispensé du ministère d'avocat ⁽¹⁾. En cassation, il est dispensé du ministère d'avocat soit en demande, soit en défense, soit en intervention. Les recours et les mémoires, lorsqu'ils ne sont pas présentés par le ministère d'un avocat au Conseil d'État, doivent être signés par le ministre intéressé ou par le fonctionnaire ayant reçu délégation à cet effet ⁽²⁾.

Devant les juridictions judiciaires, le monopole de la représentation de l'État est confié à l'Agent judiciaire de l'État (*voir b*). La direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers assure cette fonction interministérielle, pour laquelle elle passe des marchés publics avec des cabinets d'avocats. 192 contrats ont été conclus avec 126 prestataires lors du dernier appel d'offres.

En pratique, selon les informations reçues par la mission d'information, **le recours aux avocats est loin d'être systématique** :

– les ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur, de la recherche et de l'innovation ont précisé avoir recours à des avocats « *lorsqu'il s'agit de défendre l'État devant les juridictions de l'ordre judiciaire (hors le mandat légal de l'Agent judiciaire de l'État) ou, de manière très exceptionnelle, lorsqu'il s'agit d'agir au nom de l'État dans une affaire qui nécessite le recours à une expertise spécifique* ».

– le ministère de l'agriculture et de l'alimentation a ainsi indiqué avoir conclu, en 2014, et pour une durée de quatre ans, un marché de prestations d'assistance juridique « *rédaction de projets d'actes de procédures contentieuses* » auquel il a cependant très peu eu recours. Une vingtaine de dossiers seulement ont été confiés en 2014, 2015 et 2016 aux cabinets attributaires du marché, et aucun en 2017 et 2018.

– le ministère de l'intérieur a souligné qu'il ne faisait « *pas usage de ce type de conseils* ».

(1) Article R. 431-7 du code de justice administrative devant les tribunaux administratifs et article R. 811-10 devant les cours administratives d'appel.

(2) Article R. 432-4 du code de justice administrative.

b. Au sein des ministères économiques et financiers, la fonction de conseil et de contentieux est partagée entre la direction des affaires juridiques du secrétariat général, qui assure notamment la mission d'Agent judiciaire de l'État, et les autres services

La direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers compte 180 agents et se distingue des autres directions juridiques en ce qu'elle ne centralise pas le traitement des contentieux relatifs au ministère. **Chaque direction du ministère traite les contentieux la concernant, tout en pouvant solliciter l'expertise de la direction des affaires juridiques sur des points précis.**

• **La direction des affaires juridiques (DAJ) est une direction « support » des ministères économiques et financiers.** À ce titre, elle constitue un pôle d'expertise et de conseil pour les ministères économiques et financiers mais aussi, plus généralement, pour l'administration.

Elle assure également la fonction interministérielle d'agent judiciaire de l'État (AJE) devant les juridictions nationales et étrangères. Aux termes de la loi du 3 avril 1955 ⁽¹⁾, **« toute action portée devant les tribunaux de l'ordre judiciaire et tendant à faire déclarer l'État créancier ou débiteur pour des causes étrangères à l'impôt et au domaine doit, sauf exception prévue par la loi, être intentée à peine de nullité par ou contre l'agent judiciaire du Trésor public [ancienne dénomination de l'agent judiciaire de l'État] ».**

L'Agent judiciaire de l'État (AJE)

L'AJE dispose d'un mandat légal de représentation de l'État devant le juge judiciaire. Il a succédé en 2012 à l'agent judiciaire du Trésor, créé par le décret révolutionnaire du 21 juillet 1790. La loi du 3 avril 1955 et des lois postérieures ont toutefois instauré des limites à ce mandat. Ainsi les matières fiscales, entre autres, sont exclues du champ de compétence de l'AJE. Trois types de situations justifient l'intervention de l'AJE : la contestation d'une activité de l'État, la demande de réparation d'un préjudice par l'État, la poursuite en réparation pécuniaire d'un agent de l'État.

L'AJE travaille avec un outil informatique, *Sillage*. Dès que l'AJE est saisi d'un acte introductif d'instance, il est saisi dans l'application et affecté ensuite au bureau compétent. L'administration compétente sur le dossier est ensuite sollicitée afin de fournir les pièces nécessaires à la défense de l'État. L'AJE effectuant une mission par nature interministérielle, la collaboration avec les autres administrations est fréquente. La DAJ du ministère de la défense mentionne ainsi que l'AJE organise deux fois par an des réunions avec les représentants des directions des affaires juridiques des ministères, afin d'échanger sur les points particulièrement sensibles et les risques contentieux associés.

(1) Article 38 de la loi n° 55-366 du 3 avril 1955 relative au développement des crédits affectés aux dépenses du ministère des finances et des affaires économiques pour l'exercice 1955.

Selon les dossiers, l'AJE fait parfois appel à des avocats, avec lesquels il passe des marchés publics de services juridiques. Il dispose actuellement d'un réseau de 126 cabinets d'avocats. Une fois le dossier attribué, l'avocat doit informer l'agent responsable à l'AJE des développements de la procédure. Ce dernier doit systématiquement valider les conclusions produites par l'avocat.

Il traite chaque année entre 4 000 et 5 000 nouvelles affaires, et est partie à environ 3 000 jugements définitifs.

Source : direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers.

• **Les directions des ministères économiques et financiers sont compétentes pour assurer le traitement des questions juridiques et contentieuses relevant de leur direction.**

Ces ministères ont insisté sur le caractère « *hétérogène* » de la gestion des contentieux, qui « *dépend de la nature des matières qui sont traitées par les directions* » :

– les contentieux gérés par la direction des achats de l'État sont « *peu nombreux et concernent exclusivement des procédures en référé contractuel ou précontractuel* ».

– à l'inverse, la direction générale des douanes et droits indirects recense, pour l'ensemble de ses administrations, « *près de cinquante mille procédures litigieuses réalisées dans le cadre de sa mission de lutte contre la fraude* » et ne gère, au niveau central, que les procédures juridictionnelles administratives, les pourvois en cassation devant la Cour de cassation et les précontentieux et contentieux européens.

– la direction générale des finances publiques recense, pour l'ensemble de ses administrations au titre de l'année 2017, 2 871 246 réclamations, alors que 21 307 recours ont été introduits devant les juridictions administratives et judiciaires, essentiellement en matière fiscale.

• **Au sein de la direction générale des finances publiques, les questions fiscales sont ainsi suivies par deux services, le service juridique de la fiscalité (SJF) et la direction de la législation fiscale (DLF) :**

– la défense de l'État devant les juridictions nationales, administratives est assurée **en première instance et en appel** par les services déconcentrés, et **en cassation** par le SJF et lorsque sont posées des questions prioritaires de constitutionnalité ;

– lorsque le contentieux est porté devant la **Cour de justice de l'Union européenne**, la défense relève de la DLF, en coopération avec la direction des affaires juridiques du ministère chargé des affaires étrangères et le Secrétariat général aux affaires européennes (*voir 2*). La DLF rédige également, avec le Secrétariat général du Gouvernement, les mémoires en défense de l'État devant le

Conseil constitutionnel, lorsque celui-ci est saisi à la suite de la procédure législative.

– enfin, la DLF peut être consultée par le SJF à l’occasion de certains contentieux portés devant le Conseil d’État ou le Conseil constitutionnel, en QPC.

L’organisation de la défense de l’État devant les tribunaux en matière fiscale

S’agissant des contentieux fiscaux, l’article 408 de l’annexe II du code général des impôts précise l’organisation de la défense de la DGFIP devant les tribunaux.

La **défense de l’État devant les tribunaux administratifs** est assurée par les directions départementales des finances publiques qui ont un siège de tribunal administratif, les directions spécialisées des finances publiques et les directions à compétence nationale. Cette organisation a été mise en place en septembre 2016.

Devant les cours administratives d’appel, la défense de l’État est assurée par les services du contentieux d’appel des services déconcentrés, services relevant des DIRCOFI.

En cassation, la défense de l’État est assurée par le SJF.

Pour les **juridictions judiciaires**, la défense de l’État est assurée par les directions régionales des finances publiques de Paris et de Marseille. Cette organisation a été mise en place en septembre 2016. En cassation, la défense de l’État est assurée par le SJF.

S’agissant des **contentieux devant la CJUE**, la DLF prépare les mémoires contentieux destinés à défendre la position de la France. Ce travail est effectué en lien avec le ministère de l’Europe et des Affaires étrangères, chargé d’assurer la plaidoirie devant la CJUE, et en lien avec le SGAE. Le service juridique de la DGFIP est associé à cet exercice.

Un processus similaire est suivi dans les cas où la France, à l’initiative de la direction de la législation fiscale, décide d’intervenir dans un contentieux ou une question préjudicielle qui concerne un autre État membre dès lors que les considérations juridiques qui y sont soulevées sont susceptibles de la concerner.

Source : service juridique de la fiscalité de la direction générale des finances publiques, direction de la législation fiscale.

2. Un caractère interministériel marqué en matière de gestion des contentieux communautaires

Devant la Cour de justice de l’Union européenne, plusieurs recours sont possibles.

Les différents types de recours possibles devant la CJUE

Plusieurs recours et actions sont possibles devant la Cour de justice de l’Union européenne afin de garantir le respect et l’application effective du droit communautaire : le recours en manquement, le recours en carence, le recours en annulation, l’action en réparation et le renvoi préjudiciel.

Trois recours parmi ces cinq sont principalement utilisés.

– le recours en manquement (articles 258 à 260 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne) permet à la Commission (ou à un autre État membre) de saisir la CJUE si elle considère qu'un État membre a manqué à ses obligations communautaires. Il intervient après que l'État ait été en mesure de présenter ses observations. Au 1^{er} juillet 2018, un recours en manquement contre la France était pendant ;

– le recours en annulation (article 263 du TFUE) sert à contester la légalité d'un acte communautaire. Il peut être formé par un État membre, mais aussi par les institutions elles-mêmes. Les personnes physiques peuvent déposer un recours en annulation si elles démontrent un intérêt à agir et peuvent prouver une qualité à agir. Au 1^{er} juillet 2018, 6 affaires étaient pendantes concernant un recours en annulation formé par la France ;

– le mécanisme de question préjudicielle est le plus utilisé : il représente plus de la moitié des affaires pendantes devant les juridictions de l'Union. Au 1^{er} juillet 2018, 25 questions préjudicielles françaises étaient pendantes devant les juridictions de l'Union.

Les enjeux financiers des contentieux devant les juridictions européennes sont d'ampleur différente selon le type de contentieux.

Ainsi, depuis 2005, la France a été condamnée à trois reprises à des sanctions pécuniaires pour non-exécution d'un arrêt de manquement de la Cour sur le fondement de l'article 260 du TFUE.

Les recours en manquement sont très souvent résolus avant la deuxième saisine de la Cour de Justice, ce qui explique qu'une quantité marginale de condamnations aient été prononcées depuis 2005 (13 à l'encontre de la totalité des États).

La rareté des condamnations entraîne un risque financier réduit. Les enjeux financiers peuvent à l'inverse se révéler élevés si les juridictions européennes mettent en cause l'application du droit communautaire au niveau français, et que la législation ou réglementation doit évoluer.

Source : Secrétariat général des affaires européennes.

La plupart des ministères auditionnés ont relevé l'existence de contentieux portés devant les juridictions européennes.

En plus des ministères chargés de la politique publique concernée, Les contentieux portés devant les cours européennes font intervenir deux services, chargés de la centralisation des recours et de la coordination des positions françaises :

– la **direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères** est responsable de la rédaction des mémoires et de la plaidoirie devant la CJUE ;

– en tant que service chargé de la coordination interministérielle pour les questions européennes, le **secrétariat général des affaires européennes (SGAE)**, rattaché aux services du Premier Ministre, diffuse toutes les pièces de procédure et assure notamment la diffusion de toutes les questions préjudicielles.

a. Le SGAE coordonne les positions de la France à l'échelle européenne et intervient en matière précontentieuse et contentieuse

Rattaché aux services du Premier Ministre, le Secrétariat général aux affaires européennes est chargé de la coordination interministérielle sur l'ensemble des questions liées à l'Union Européenne, afin de garantir la cohérence des positions françaises. Il constitue à ce titre **l'interlocuteur privilégié de la Commission européenne lors de phases contentieuses et précontentieuses**. Il diffuse l'ensemble des pièces de procédure et assure la transmission de l'ensemble des questions préjudicielles.

Le SGAE est divisé en dix-sept secteurs thématiques, auquel s'ajoute un secteur juridique. L'organisation administrative du suivi des contentieux européens varie selon le stade de la procédure.

Les procédures d'infraction en droit de l'Union européenne

Si la Commission, gardienne des traités, constate une violation du droit de l'Union Européenne par un État membre, elle peut enclencher une procédure formelle d'infraction. La première étape est l'envoi d'une lettre de mise en demeure à l'État membre concerné : celui-ci a deux mois pour donner une réponse détaillée sur la violation présumée. Ensuite, si la Commission n'est pas convaincue par les explications données par l'État membre, elle lui adresse un avis motivé, qui revient à une demande formelle de se conformer au droit de l'Union. Cet avis contient les explications de la Commission sur la violation reprochée. Si, dans un délai de deux mois, la Commission considère que l'État membre ne respecte toujours pas ses obligations, elle peut alors saisir la Cour de Justice, qui rend un arrêt obligeant l'État à remplir ses obligations.

Dans le cas où cette saisine ne serait pas suffisante, la Commission peut demander à la Cour de prononcer des sanctions à l'égard de l'État membre. Il faut noter que la plupart des cas sont réglés avant la saisine de la Cour par la Commission. Néanmoins, si l'État membre ne s'est pas conformé à l'arrêt de la Cour, la Commission peut le renvoyer une deuxième fois, et proposer cette fois que l'État membre soit frappé de sanctions financières sous la forme d'un forfait ou d'astreintes financières. Ce nouvel arrêt serait un manquement sur manquement. La Commission peut proposer une sanction, mais la Cour n'est pas liée par cette proposition et peut décider elle-même du montant des sanctions.

● **En amont de l'ouverture d'une procédure d'infraction**, à côté des demandes d'information informelles, des mécanismes permettent une communication régulière avec les services de la Commission, et notamment les dispositifs « EU Pilot » et « SOLVIT ».

Afin d'établir un dialogue entre la Commission et les États membres sur de potentielles infractions aux normes européennes, le dispositif « EU Pilot » avait été mis en place par la Commission Européenne en 2008. Ce logiciel présente l'avantage d'être un outil de suivi centralisateur. Ces échanges d'informations précèdent l'envoi d'une mise en demeure et peuvent être l'opportunité pour un État membre d'apporter des précisions sur un dispositif

normatif afin de démontrer qu’il est conforme à la législation communautaire. La France y participe depuis 2011 et le SGAE s’est déclaré satisfait de ce canal de communication. Les sujets majoritairement abordés par ce biais sont l’environnement, l’énergie, le marché intérieur et la fiscalité.

Une cellule de trois personnes au sein du secteur juridique du SGAE centralise l’ensemble des questionnaires EU Pilot. Après une première analyse, les ministères concernés par la demande sont sollicités pour préparer des éléments de réponse, qui sont ensuite retransmis au secteur juridique du SGAE. Cette organisation présente l’avantage de garantir la pertinence des réponses tout en maintenant la cohésion des positions françaises.

La Commission, en 2017, a décidé que le recours au dispositif EU Pilot ne serait plus systématique s’il s’avérait que l’infraction est manifeste. Les autorités françaises regrettent ce changement et l’ont signalé à la Commission.

• **Une fois la procédure d’infraction ouverte**, c’est-à-dire, après qu’ait été envoyée une lettre de mise en demeure, le secteur thématique concerné du SGAE est chargé du suivi de la procédure jusqu’à sa clôture, avec l’appui du secteur juridique. Il échange avec les ministères afin de préparer les éléments de réponse.

Des réunions entre la Commission européenne et les ministères sont organisées plusieurs fois par an afin d’échanger sur les procédures concernant la France dans un domaine donné. Ces réunions permettent des discussions sur les marges de manœuvre possibles, les dossiers prioritaires et le calendrier. Chacune des réunions donne lieu à une préparation en amont des ministères concernés, coordonnée par le SGAE.

Enfin, le secteur juridique tient un tableau de bord spécifique sur le suivi des travaux de transposition des directives. Cela permet notamment d’identifier les situations qui posent des difficultés particulières, en particulier les retards de transposition ayant donné lieu à un précontentieux.

En matière fiscale, le suivi des précontentieux fait l’objet d’un suivi régulier de part des services du SGAE et des affaires étrangères. La réponse du SGAE au questionnaire transmis par la mission souligne qu’*« [en son sein], les précontentieux fiscaux sont suivis par le secteur « FIN », chargé des questions économiques et financières, dont une adjointe est plus particulièrement chargée du suivi des questions fiscales, sous l’autorité du conseiller financier. Au sein du secteur juridique, la conseillère juridique est appuyée par un adjoint chargé des questions économiques et financières. Au sein de la représentation permanente de la France auprès de l’Union européenne, le conseiller chargé des questions fiscales et le conseiller juridique suivent ces dossiers et sont en contact régulier avec les services de la Commission, et notamment la DG TAXUD, voire des cabinets de commissaires si nécessaire. Des réunions sont également régulièrement organisées, soit au SGAE au niveau des services, soit au format de réunions interministérielles ».*

Au stade de l'ouverture d'une procédure contentieuse (recours en manquements ou questions préjudicielles, concernant la France ou un autre État membre), **le secteur juridique du SGAE est compétent pour assurer la coordination des travaux interministériels**. Des réunions sont organisées sur toutes les procédures contentieuses dans lesquelles la France intervient, afin de définir la position de la France dans chaque affaire. À ce stade, outre les ministères intéressés, le principal interlocuteur du secteur juridique est alors la DAJ du MEAE, qui assure la préparation de la défense de la France.

Le SGAE assure enfin **l'information du cabinet du Premier ministre** sur les dossiers sensibles, à chaque stade de la procédure précontentieuse ou contentieuse, et des réunions interministérielles peuvent être organisées sur certains dossiers.

b. Devant les cours européennes, et en particulier la CJUE, la direction des affaires juridiques du ministère chargé des affaires étrangères centralise les recours

• **La direction des affaires juridiques du MEAE accomplit une double mission, contentieuse et consultative**. Elle est constituée de profils variés (diplomates, magistrats administratifs, juristes spécialisés).

Cette direction représente le Gouvernement français devant la Cour Internationale de Justice (CIJ), la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), la Cour de justice et le tribunal de première instance de l'Union Européenne, la Cour de justice de l'Association européenne de libre-échange, le Tribunal international pour le droit de la mer, ainsi que dans les arbitrages internationaux auxquels l'État est partie.

Cette organisation en une équipe unique chargée de la défense juridique de l'État devant la CJUE dans l'ensemble des États membres de l'Union européenne. Lors de son audition, la direction des affaires juridiques a ainsi précisé que *« tous les États membres de l'Union sont représentés devant la CJUE par une équipe unique, qui est responsable de l'ensemble du contentieux. Les équipes des 28 États membres sont réunies deux fois par an dans le cadre de réunions d'agents pour échanger sur des problématiques communes, ce qui permet l'existence d'un solide réseau des agents devant la CJUE, qui est notamment très utile pour échanger sur les affaires pendantes »*.

Le **rattachement** de cette équipe peut néanmoins varier selon les États membres : si le modèle majoritaire consiste en un rattachement au sein du ministère des affaires étrangères (cette organisation se retrouve dans quinze États membres), les pays de l'Est de l'Europe privilégient un rattachement au ministère de la Justice. En Allemagne, ce service fait l'objet d'une tutelle partagée entre les ministères de la justice et de l'économie.

• **Lors de la phase contentieuse, la procédure de détermination de la position française fait l'objet d'un arbitrage interministériel. La rédaction des écritures reste toutefois centralisée au niveau de la direction des affaires juridiques du Quai d'Orsay.** Ce choix a été fait afin de garantir la cohérence des positions françaises. La DAJ a aussi une expertise des méthodes d'interprétation, des règles procédurales et des enjeux propres du droit communautaire qui rend cette centralisation pertinente.

La gestion d'un dossier contentieux porté devant la CJUE

Dès lors qu'un mémoire ou une plaidoirie devant la CJUE doit être préparé, le SGAE organise une réunion avec la DAJ et les services techniques concernés, qui produisent les moyens d'argumentation envisagés et les détails sur le dispositif concerné. La réunion sert à arrêter la position du gouvernement, ainsi que l'argumentation juridique.

La DAJ du MEAE est ensuite chargée de rédiger un projet d'observations écrites ou de mémoires. Elle peut à cette occasion ajouter sa propre argumentation, fondée sur son expertise et sa connaissance du mode de raisonnement de la Cour, qui diffère de celui des juridictions françaises.

Le projet de la DAJ du MEAE est ensuite transmis au SGAE, qui le diffuse auprès des services concernés. Un échange s'ensuit, pour arriver à un consensus sur le dossier.

Si un accord est atteint, les observations ou le mémoire sont transmis par la DAJ du MEAE.

Si l'ensemble des services impliqués n'arrive pas à un consensus, le SGAE – si c'est un point technique – ou le cabinet du Premier Ministre – sur un point politique – tranche. Lorsque la procédure atteint le stade contentieux, la « cogestion » entre le SGAE et la DAJ du MEAE devient ainsi plus marquée.

La DAJ a d'ailleurs indiqué dans sa réponse au questionnaire envoyé par la mission que cette cogestion des contentieux était un mécanisme spécifiquement français. Cette répartition lui convient au sens où ce n'est pas le service contentieux (donc la DAJ MEAE) qui tranche en cas de désaccord entre les administrations mais bien le service rattaché au Premier Ministre, qui dispose donc de « toute l'autorité nécessaire ». Cela signifie que la DAJ peut alors apporter l'expertise juridique la plus objective possible.

Source : Secrétariat général aux affaires européennes, direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères.

La direction des affaires juridiques du MEAE relève que cette organisation repose sur plusieurs spécificités du contentieux international et européen :

– premièrement, en raison de la « **composition des juridictions précitées, qui conduit un État à être jugé par des juges d'autres États** », il est nécessaire de « **traverser la barrière non seulement de la langue, mais aussi de traditions juridiques différentes** » ;

– deuxièmement, la spécificité du contentieux international tient également à « **l'existence d'un dialogue entre juridictions internationales, qui s'efforcent d'adopter des jurisprudences convergentes** » et « **cela est particulièrement vrai des juridictions européennes, le dialogue des juges entre la CEDH et la CJUE étant très intense (par exemple, en matière de non bis in idem, de protection des données à caractère personnel, etc.)** » ;

– troisièmement, la spécificité du contentieux international tient à la circonstance que **les contentieux internationaux, à la différence des contentieux nationaux, constituent la « poursuite de l'action politique par d'autres moyens »**. Ainsi, bien souvent, il s'agit de « *faire trancher par le juge, dans le sens correspondant aux intérêts de l'État membre, certains points parfois restés ambigus en raison des compromis nécessaires en fin de négociation. En outre, les arrêts de la Cour pouvant peser sur des négociations en cours, il est important de faire valoir ses arguments aussi devant la Cour. Ainsi, les États membres adoptent une approche stratégique du contentieux devant le juge international et surtout européen* ».

Ainsi, le contentieux devant la CJUE, loin d'être un contentieux strictement défensif, nécessite une « *approche stratégique globale* » à plusieurs égards :

– il s'agit souvent pour les États membres de « *faire valoir devant la CJUE leur position sur des éléments de la négociation laissés en suspens par le législateur lors des négociations à Bruxelles* », en matière de propriété intellectuelle par exemple ;

– il peut également s'agir pour les États membres « *d'entamer la défense d'un dispositif national au moment pertinent, lorsqu'il est encore temps de le faire* », comme cela a été le cas en matière de contrôle du détachement de travailleurs. Le gouvernement français est ainsi intervenu dans l'affaire préjudicielle belge C-359/16, *Altun e.a.*, qui posait des questions relatives au contrôle du détachement de travailleurs présentant un degré de connexité important avec les questions posées dans des affaires préjudicielles françaises sur le même sujet (notamment l'affaire C-620/15, *A-Rosa Flussschiff*).

– il est enfin fréquent que le gouvernement français défende devant les juridictions de l'Union des positions offensives sur des questions de principe qui revêtent pour lui une importance toute particulière, notamment en intervenant dans des affaires étrangères. Le gouvernement français est ainsi intervenu dans les affaires allemandes concernant l'accès des ressortissants de l'Union à des prestations sociales dans des États dans lesquels ils n'avaient pas ou très peu vécu et travaillé (C-333/13, *Dano*, C-67/14, *Alimanovic*, et C-299/14, *García-Nieto e.a.*).

● **La France intervient particulièrement en matière fiscale.** À titre d'exemple, la France a apporté des éléments à l'appui de la Belgique dans l'affaire relative à la *fairness tax*, dispositif posant des questions similaires à celles de l'affaire préjudicielle française AFEP. Depuis le 1^{er} juillet 2013, le gouvernement français a participé à 52 affaires en matière fiscale, dont 23 affaires étrangères (*la liste complète des affaires dans laquelle la France est intervenue est reproduite en annexe n° 2*).

La « *fairness tax* » belge

La « *fairness tax* » avait été **créée en juillet 2013** par le gouvernement Di Rupo. Compte tenu des possibilités de report de pertes permises par le droit belge, et du mécanisme de déductibilité des intérêts notionnels, certains bénéfices pouvaient échapper durablement à l'impôt. **L'objectif affiché par le gouvernement belge était d'établir un impôt minimum dont les sociétés devraient s'acquitter.**

Cette taxe est prélevée sur les sociétés imposables en Belgique lors de la distribution des dividendes.

D'un taux de 5,15 %, elle était assise sur un montant égal à la différence entre, d'une part, les dividendes bruts distribués au cours de la période imposable, et, d'autre part, le résultat fiscal de la société effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés.

Sur renvoi préjudiciel de la Cour constitutionnelle de Belgique, la CJUE a jugé dans une décision C-68/15 du 17 mai 2017, *Xc. Ministeraad*, que cette taxe était contraire au droit européen, et en particulier à l'article 4 de la directive « mère-fille », dans la mesure où « *cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition* ». **Cette décision a été rendue par la CJUE le même jour que celle portant sur la contribution de 3 % sur les dividendes distribués.**

Dans un arrêt n° 24/18 du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle de Belgique a ensuite censuré pour l'avenir cette taxe, tout en maintenant l'effet des dispositions pour les exercices d'imposition 2014 à 2018. Seules les impositions portant sur les sociétés belges entrant dans le champ d'application de la directive « mère-fille » ne seront pas dues.

La Cour constitutionnelle rappelle notamment qu'étant donné « *que la manière dont la base imposable de la « Fairness Tax » pour les sociétés étrangères ayant un établissement belge doit être établie n'est pas claire, l'article 233, alinéa 3, attaqué du CIR 1992 porte une atteinte disproportionnée au principe selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué. Il en est d'autant plus ainsi que la « Fairness Tax » est soumise à des versements anticipés, de sorte qu'une majoration d'impôt est appliquée si les versements anticipés sont insuffisants* » (§ B.14.1, page 31).

Les enjeux budgétaires sont en revanche bien inférieurs à ceux occasionnés par la décision concernant la contribution française, puisque le produit de la taxe s'élevait à 75 millions d'euros annuels environ.

Source : CJUE, Cour constitutionnelle de Belgique, Service public fédéral Finances.

Les personnes auditionnées ont souligné qu'il était plus aisé d'anticiper les contentieux en matière de recours, qui sont suivis dès la phase précontentieuse, que les contentieux découlant des questions préjudicielles, sur lesquelles la direction du MEAE n'a aucune prise.

La DAJ a déclaré être disposée à être sollicitée de manière plus fréquente pour la phase précontentieuse.

S'agissant du contentieux lié à la Cour européenne des droits de l'homme, l'organisation est différente. Le SGAE n'a alors pas spécialement vocation à intervenir. La procédure devant la Cour est très spécifique, et la DAJ joue un rôle majeur dans le suivi des affaires françaises : la sous-direction des droits de l'homme y est consacrée. Dès lors qu'une requête concernant le gouvernement français n'est pas manifestement irrecevable, elle est transmise au Gouvernement français. La DAJ est saisie de ces requêtes et les adresse ensuite aux administrations concernées. À la suite des échanges entre les administrations, la DAJ rédige un projet de mémoire. La Cour des comptes a estimé en 2015 que l'aiguillage vers les ministères fonctionnait de manière satisfaisante.

● **La DAJ accomplit aussi une mission consultative.** Le SGAE, mais aussi les autres services, peuvent émettre des demandes de consultations sur le droit de l'Union ou le droit international, que ce soit sur des questions institutionnelles ou plutôt sur des sujets de droit matériel. La Cour des comptes notait dans son rapport en février 2015 qu'en moyenne, le nombre de consultations s'élevait à 35 par mois.

● **Les personnes auditionnées par la mission d'information,** et notamment la direction de la législation fiscale, le Secrétariat général aux affaires européennes, et le Conseil d'État, **ont exprimé leur satisfaction quant à cette organisation, qui permet de mobiliser l'expertise juridique de la direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères sur des affaires complexes** ⁽¹⁾.

En 2015, la Cour des comptes relevait notamment que « *le rôle joué par la DAJ dans l'évolution du droit européen, notamment pour sa cohérence interétatique, mérite d'être souligné* » et ajoutait que « *la DAJ montre son excellente maîtrise de la complexité croissante des dossiers devant ces juridictions, complexité mettant de plus en plus en cause, parfois dans une même affaire, différentes branches du droit international (...) la pertinence juridique de ses argumentaires et la qualité de ses consultations sont unanimement reconnues au MAEDI et dans les ministères* ».

L'organisation actuelle de la DAJ du ministère chargé des affaires étrangères, et sa participation aux procédures concernant d'autres États membres, permet ainsi de **défendre efficacement les positions de la France auprès de l'Union**, telles qu'arbitrées par le Gouvernement. Un article universitaire réalisé par le Centre pour le droit d'auteur et les nouveaux modèles économiques dans l'économie de la création ⁽²⁾, concluait que la France était le pays le plus influent en matière de droits d'auteur devant la CJUE, en raison du nombre d'interventions réalisées, et parce que ses arguments sont souvent suivis par la Cour.

(1) *Cour des comptes*, Le contentieux et le conseil juridique du ministère des affaires étrangères et du développement international, *Observations définitives, février 2015*.

(2) Marcella Favale, Martin Kretschmer, et Paul Torremans, "Who is steering the jurisprudence of the European Court of Justice? The influence of Member State submissions on copyright law", *Centre for Copyright and New Business Models in the Creative Economy*.

B. UNE FONCTION JURIDIQUE DONT LA PROFESSIONNALISATION POURRAIT ÊTRE AMÉLIORÉE

La professionnalisation de la fonction juridique pourrait être renforcée, par le développement des structures spécialisées de conseil juridique et de contentieux, sur le modèle des pôles d'appui juridiques du ministère de l'Intérieur (*proposition n° 2*), et par la création, au sein de l'administration publique, d'une filière d'« avocats d'État », rassemblant des agents spécialisés dans le conseil et le contentieux et mis au service des ministères (*proposition n° 3*).

1. Une initiative qui pourrait être étendue à de nouveaux domaines : la création des pôles d'appui juridique au ministère de l'Intérieur

Les pôles d'appui juridique du ministère de l'Intérieur ont été créés dans le cadre du plan « Préfectures nouvelle génération » et répondent au besoin croissant d'expertise juridique des préfectures. La complexité des dossiers, mais aussi le manque de moyens humains dans les préfectures pour les traiter, ont conduit à la création de ces structures déconcentrées qui sont au service de l'ensemble des préfectures.

Six pôles ont été ouverts en 2017, chacun étant spécialisé sur une problématique spécifique : ceux d'Orléans, de Dijon et de Lille gèrent les questions liées à la police administrative ; le pôle installé à Limoges est chargé de l'ensemble des problématiques juridiques liées aux ressources humaines ; les pôles de Marseille et Strasbourg sont spécialisés dans la responsabilité et concours de la force publique.

L'offre de service est étendue, puisque les prestations vont du simple conseil au traitement complet d'un dossier, en fonction des besoins, et des capacités d'expertise juridique des préfectures. En matière contentieuse, les pôles peuvent ainsi être sollicités pour relire ou rédiger un mémoire en défense ou une requête, représenter à l'audience pour les référés ou les dossiers complexes, ou proposer des alternatives au contentieux. Ils offrent également des prestations de conseil juridique, sont en mesure de rédiger ou de sécuriser une décision administrative ou un contrat, et de répondre aux questions juridiques.

Chaque préfecture dispose d'un droit de tirage et peut saisir n'importe quel pôle, en fonction de leurs besoins. Le fonctionnement dématérialisé est privilégié, dans une logique d'efficacité.

Cette organisation permet d'optimiser l'utilisation des compétences disponibles et de professionnaliser la fonction de conseil juridique et de contentieux. Le choix a été fait de créer des **structures légères** : les pôles sont constitués de cinq agents, dont un chef de pôle et un greffier. Ils rassemblent des juristes expérimentés, ayant déjà une expérience contentieuse. Ils sont organisés sur le modèle d'un cabinet d'avocat. La saisine répétée des PAJ participe d'une dynamique vertueuse, qui, en raison du grand nombre de dossiers traités, permet la spécialisation et la montée en compétences des agents.

Ces pôles apportent une expertise complémentaire, et n'ont pas vocation à se substituer aux services métiers des préfetures : ils ont été pensés sur le **modèle d'un cabinet d'avocat interne à l'administration**, intervenant à la demande expresse d'une préfeture sur un dossier précis. Les préfets ne donc sont pas dépossédés de leur compétence et restent libres de suivre ou non les recommandations des PAJ. Ces entités restent attachées au directeur des libertés publiques et des affaires juridiques, ce qui permet d'assurer la cohérence des positions défendues.

Au cours de son audition par la mission d'information, **la DLPAJ tire un bilan très favorable après un an d'implantation des PAJ**. L'activité des pôles fait l'objet d'un suivi régulier de la part de la direction, au moyen de tableaux de bord. Plus de 1 000 prestations ont été dispensées au cours de l'année 2017, pour un taux de réussite contentieuse de 73 %. Soixante préfetures ont saisi les PAJ, et le taux d'appréciation, par ces préfetures, de la qualité de la prestation s'élève à 100 % (90 % de préfetures « très satisfaites » et 10 % de préfetures « satisfaites »).

Le développement des PAJ devrait se poursuivre : l'ouverture de deux nouvelles structures est prévue en 2018. La première, à Nantes, s'occupera des contentieux statutaires. La deuxième, située à Toulouse, sera en charge des marchés. L'idée est aussi que les pôles puissent, à moyen terme, élargir leur offre de service. La création d'un PAJ répond à chaque fois à un besoin identifié par la DLPAJ, qui base l'ouverture de prochains PAJ sur le nombre de dossiers traités par les PAJ déjà existants.

La mission constate le succès de cette initiative et son inscription rapide dans le paysage administratif des préfetures. Elle propose de répliquer ce modèle à d'autres domaines, et à d'autres ministères, en l'adaptant aux besoins spécifiques des services déconcentrés. Des pôles conseil pourraient ainsi être créés en matière de **marché public**, en lien avec la direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, qui pilote l'élaboration du droit national de la commande publique. Il semble important de conserver la logique d'une offre modulable et décidée en fonction des besoins observés sur le terrain.

Proposition n° 2 : Envisager la constitution de pôles d'appui juridiques spécialisés lorsque cela est pertinent, en matière de marchés publics, par exemple.

2. La création d'une filière d'avocats d'État

La mission relève que, si la structuration progressive de la fonction juridique, de conseil comme de contentieux, sous la forme de directions centralisées au sein des ministères, a permis de rationaliser l'organisation administrative et d'améliorer la qualité du service rendu, **la professionnalisation de cette fonction pourrait être renforcée par la création d'une filière spécifique d'agents, spécialement recrutés pour assurer le conseil et la défense de l'État, et ce devant l'ensemble des juridictions**.

La mission suggère ainsi de considérer la création, au sein de l'administration publique, d'une filière d' « avocats d'État », rassemblant des agents spécialisés dans le conseil et le contentieux, et mis au service des ministères.

La création de cette filière permettrait de **regrouper l'essentiel des compétences juridiques** en matière de conseil et de contentieux au sein d'un même organe de l'État. Elle contribuerait à **rendre ces métiers plus attractifs**, et de les ouvrir aux compétences extérieures, en attirant des juristes de haut niveau souhaitant mettre leur expertise au service de l'État.

Un **parcours de carrière et de formation spécifique** serait mis en place afin d'accompagner la professionnalisation de cette fonction.

Une telle organisation pourrait s'inspirer du modèle de l'Abogacía General del Estado espagnol. Rattaché au ministère de la justice, et composé de hauts fonctionnaires recrutés grâce à un concours spécifique, ce service permet d'assurer un service juridique de qualité à l'ensemble des services de l'État.

L'Abogacía General del Estado espagnol

En Espagne, le bureau de l'Avocat général de l'État (ou *Abogacía General del Estado*) est un service du ministère de la Justice. Il bénéficie du statut « sous-secrétariat », qui correspondrait, en France, à une direction ministérielle. Depuis 2010, il est directement rattaché au ministre de la Justice.

Il est dirigé par l'Avocat général de l'État (ou *Abogado General del Estado*), duquel dépendent les services centraux ainsi que plusieurs unités (ou *Abogacías del Estado*). Le Service juridique de l'État (*Servicio Jurídico del Estado*) rassemble l'ensemble des organes administratifs assurant la fonction d'assistance juridique.

Depuis juin 2018, le service est dirigé par Mme Consuelo Castro Rey. Diplômée de l'Université Complutense de Madrid en 1987, lauréate du concours de l'avocat général en 1989, elle a notamment occupé les fonctions d'avocat au ministère de la Santé et de la consommation, et a dirigé le service juridique de la Communauté autonome de Galice, de 2007 à 2018.

Le bureau de l'Avocat général est chargé de l'assistance juridique ainsi que de la représentation et de la défense devant les tribunaux de l'ensemble de l'administration de l'État, de ses établissements publics, et des organes constitutionnels. Il peut également assister les autorités et employés publics à l'occasion de certains litiges. Le cas échéant, il peut également assister et représenter les entreprises publiques, les fondations dans lesquelles l'État dispose d'une participation, les Communautés autonomes et les autres autorités locales.

Il comprend **sept sous-directions**, et notamment :

- la sous-direction des services consultatifs, qui assure une fonction de conseil juridique ;
- la sous-direction des services contentieux, qui représente l'État et les autres personnes publiques mentionnées précédemment devant toutes les juridictions nationales ;

– la sous-direction des questions européennes et internationales, compétente pour les litiges portés devant les cours européennes et internationales.

Il rassemble cinq autres unités (bureaux de l'Avocat de l'État devant la Cour suprême, devant l'Audience nationale, devant les tribunaux administratifs centraux, notamment).

Les Avocats de l'État placés au sein de départements ministériels, d'organismes de droit public, et de Communautés autonomes, lui sont rattachés.

Cette organisation répond à la volonté d'assurer une assistance juridique complète et coordonnée à l'ensemble du secteur public d'État, et d'améliorer la performance des administrations publiques dans la gestion de leurs ressources.

En 2016, le bureau de l'Avocat général de l'État a traité 18 425 demandes ainsi que 5 487 affaires contentieuses.

Au 31 décembre 2016, les effectifs du bureau s'élevaient à **299 avocats d'État** (119 dans les services centraux, 136 dans les services périphériques, et 44 dans les départements ministériels) et 388 agents de soutien.

Le recrutement dans le corps des avocats d'État est effectué par concours public, ouvert aux titulaires d'une licence de droit. 20 postes avaient été ouverts en 2016.

Source : Memoria de la Abogacía General del Estado – Dirección del Servicio Jurídico del Estado, 2016.

Le ministère de tutelle auquel ce nouveau service serait rattaché serait à définir. La direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, qui assure la fonction interministérielle d'Agent judiciaire de l'État, pourrait être envisagée.

Proposition n° 3 : Considérer la création d'une filière d'avocats d'État.

II. UNE ANTICIPATION DÉLICATE, QUI DOIT FAIRE L'OBJET D'UNE ATTENTION RENFORCÉE

A. UNE PROVISION COMPTABLE QUI CONSTITUE UN OUTIL DE GESTION INABOUTI ET PEU EXPLOITABLE PAR LE PARLEMENT

1. Un outil qui permet une centralisation, agrégée et *a posteriori*, de l'information

En comptabilité générale, le risque budgétaire associé aux contentieux figure à plusieurs endroits du compte général de l'État, selon la nature et le niveau du risque encouru, et le type d'information relative à ces flux.

L'information peut ainsi se retrouver en provisions, pour risques ou pour charges, en engagements dits « hors bilan », qui figurent dans les notes attachées au compte général de l'État, en dotation aux provisions, ou en dotation aux

dépréciations des créances liées à l'impôt⁽¹⁾. Les provisions et les engagements sont des données de bilan, qui correspondent à une photographie des risques, tandis que les dotations aux provisions et aux dépréciations correspondent à des flux.

Les règles encadrant l'inscription, dans les comptes de l'État, des informations relatives aux risques budgétaires associés sont définies dans le recueil des normes comptables de l'État. Le risque budgétaire associé à un contentieux doit faire l'objet d'une provision dès lors que la probabilité de condamnation est supérieure à 50 %, et que son coût peut être estimé de manière fiable.

L'enregistrement des passifs et des engagements dans les comptes de l'État

Aux termes de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, « *l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* ».

L'article 30 précise que cette **comptabilité est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations**. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Ce principe se retrouve également dans les textes qui régissent la comptabilité d'entreprise. En conséquence, la loi organique dispose que les règles comptables de l'État ne se distinguent de celles qu'appliquent les entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'État.

L'objectif des états financiers est de donner une image fidèle du patrimoine de l'État. L'article 27 de la LOLF indique que « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

Le recueil des normes comptables de l'État distingue les passifs (norme n° 12) des autres engagements (norme n° 13).

● Il rappelle ainsi qu'un **passif** est constitué par « *une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêt des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers* ».

Un passif est ainsi comptabilisé lorsque les **trois conditions cumulatives** suivantes sont remplies :

- (1) il existe une **obligation de l'État** vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- (2) il est **certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire** à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- (3) le montant de l'obligation **peut être estimé de manière fiable**.

(1) Ces dotations sont enregistrées dans le compte 6844000000 Dotations aux dépréciations des comptes redevables – autres créances liées à l'impôt. Elles sont enregistrées lorsque l'État constate que certaines créances fiscales ne pourront être recouvrées. Les dotations aux dépréciations des créances liées à l'impôt ne permettent toutefois pas d'isoler les dépréciations spécifiquement dues aux litiges.

Les passifs comprennent les passifs non financiers (dettes non financières, des provisions pour risques et charges et des autres passifs) et les passifs financiers (dettes financières et des instruments financiers à terme).

Les **provisions pour risques et charges** correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise. Elles comprennent :

- les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges.

L'**évaluation** de la provision pour risques et charges porte sur le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.

Le recueil précise que le montant estimé doit tenir compte de **deux paramètres** :

- la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

Le montant des provisions pour risques et charges doit enfin être **ajusté** à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.

L'évolution, d'un exercice à l'autre, du niveau de ces provisions, se traduit par l'enregistrement de dotations aux provisions, si la provision augmente, ou de reprises, si elle diminue.

● Le recueil précise que certaines opérations, qui ne répondent pas à la définition d'un passif, constituent des **engagements**, et sont mentionnées en annexe. Il s'agit :

- soit d'obligations potentielles de l'État à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs **événements futurs incertains** qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'État ;
- soit d'**obligations** de l'État à l'égard de tiers **dont il n'est pas probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources**.

Dans le cas d'une entreprise, la présentation des engagements dans les comptes des entreprises ne revêt pas de formalisme : elle doit s'attacher à donner une information conforme aux principes généraux de la comptabilité et notamment celui de l'image fidèle du patrimoine.

Il en va différemment pour l'État, car celui-ci peut être amené à couvrir des risques en qualité d'« assureur en dernier ressort », ou, dans le cadre de sa mission de régulateur économique et social de l'État, à prendre des engagements spécifiques. Le recensement exhaustif des engagements s'avère donc plus difficile pour un État que pour une entreprise.

Le recueil précise qu'en conséquence, les engagements donnés qu'il convient de mentionner à l'annexe correspondent aux passifs éventuels qui ont pour origine :

- les engagements pris dans le cadre d'accords ;
- les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'État ;
- les engagements découlant de la mise en jeu de la **responsabilité de l'État** et ceux résultant d'une **obligation reconnue par l'État** qui ne vérifient pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ;
- les engagements de retraite.

Source : Recueil des normes comptables de l'État, avril 2018.

La catégorisation des provisions diffère selon que l'on est en présence de litiges fiscaux ou non fiscaux.

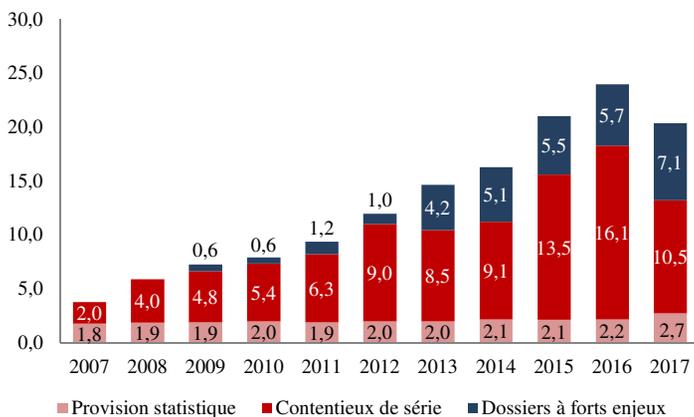
Les modalités d'évaluation de la provision associée aux contentieux, selon leur nature et leur montant

Les modalités de détermination du montant du provisionnement sont distinctes en fonction de la nature du contentieux.

S'agissant des litiges fiscaux, la DGFIP évalue le risque pour les finances publiques à partir de l'application « Erica », qui permet de suivre les contentieux fiscaux (*voir le 3 du B du I de la troisième partie*). Les contentieux sont répartis en trois catégories, qui font chacun l'objet d'une évaluation spécifique :

- **les contentieux à forts enjeux** (montants contestés supérieurs ou égaux à 50 millions d'euros) : pour ces contentieux, le risque est évalué individuellement, pour chaque affaire. Dans la quasi-majorité des dossiers, le risque est évalué à 100 %. Au 31 décembre 2017, la provision s'élève à 2,7 milliards d'euros et recense le plus grand nombre d'affaires.
- **les contentieux de série (ou de masse)** : la DGFIP évalue le risque global que représente l'ensemble des affaires relevant du même contentieux de série, et applique un taux de provisionnement identique à toutes les affaires relevant de ce contentieux. Au 31 décembre 2017, ces dossiers représentaient 10,5 milliards d'euros d'enjeux financiers au titre de la provision pour risques sur litiges fiscaux (et 5,4 milliards au titre de la provision pour charges) ;
- **les autres contentieux** : l'administration dispose de séries statistiques qui lui permettent d'évaluer le taux de provisionnement appliqué de manière historique. Ce taux est appliqué l'ensemble des autres contentieux. Au 31 décembre 2017, 32 dossiers avaient été provisionnés, pour 7,1 milliards d'euros d'enjeux financiers.

RÉPARTITION DE LA PROVISION POUR LITIGES LIÉS À L'IMPÔT, DEPUIS 2007



Source : direction générale des finances publiques.

En pratique, concernant les principaux contentieux de série, l'essentiel des droits contestés sont provisionnés. Concernant le contentieux sur la contribution de 3 %, l'intégralité des droits contestés au moment de l'enregistrement de la provision avait été provisionnée. Lors de son audition, le SJF a précisé que certains contentieux de série dont les conséquences budgétaires apparaissaient limitées n'étaient provisionnés qu'à hauteur de 20 % ou 30 %.

Depuis 2008, les intérêts moratoires potentiels sont également provisionnés.

S'agissant des autres litiges :

- les litiges relevant des services déconcentrés et représentant un enjeu pécuniaire par requête **inférieur à 1 million d'euros** ainsi que les litiges gérés par les services centraux d'un montant inférieur à un seuil déterminé par le ministère font l'objet d'un provisionnement statistique ;
- les litiges relevant des services déconcentrés et représentant un enjeu pécuniaire par requête **supérieur à 1 million d'euros** ainsi que les litiges gérés par les services centraux excédant un seuil déterminé par le ministère font l'objet d'un examen individuel.

L'administration précise que le seuil déterminé par le ministère doit être pertinent, significatif, adapté aux enjeux du ministère et justifié au sein d'une note de présentation des méthodes et bases de calcul, jointe au dossier d'inventaire ministériel.

Source : direction générale des finances publiques, réponse au questionnaire transmis par la mission d'information.

Si les principes encadrant l'enregistrement des provisions sont clairs, la mission a toutefois relevé que certaines pratiques pouvaient diverger selon les ministères. Ainsi, le ministère de l'intérieur intègre dans les provisions enregistrées les demandes amiables, qui représentent une part importante des litiges, ce qui contribue à rendre plus sincère la provision retenue ; cette pratique ne semble cependant pas être très répandue.

Cette méthodologie permet une **centralisation annuelle de l'information** relative au risque budgétaire associé aux contentieux dans un document unique et publié chaque printemps, le compte général de l'État, annexé au projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes.

Elle impose la **systématisation de l'évaluation et de la documentation de ces risques** par les services chargés du suivi des affaires comptables et financières, au sein de chaque ministère, sous le contrôle des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, avant leur transmission au service comptable de l'État. L'ensemble des administrations rencontrées par la mission d'information a relevé que cette provision constituait un outil de gestion utile.

En 2016, la Cour des comptes soulignait ainsi que « *le suivi des engagements juridiques pris et des risques financiers a conduit les gestionnaires à mieux anticiper certaines dépenses futures et à agir avec prudence pour en modérer l'incidence* ». Elle relève par exemple que « *l'inscription au bilan de provisions pour risques liés aux contentieux communautaires s'est révélée avoir des effets vertueux, les ministères étant davantage enclins à agir pour régulariser leur situation dès lors qu'ils ont pris la mesure des risques financiers encourus, notamment sur le plan budgétaire* ». Concernant les intérêts de retard, leur évaluation « *a incité certains gestionnaires, par exemple au ministère de la défense, à mettre en œuvre des outils de suivi en vue de s'assurer du règlement de leurs fournisseurs dans les délais réglementaires* »⁽¹⁾.

Si cet exercice est utile pour le gestionnaire, le suivi de la provision présente un intérêt limité par le législateur, car l'information est agrégée, et n'est accessible qu'a posteriori.

En effet, afin de ne pas porter atteinte aux intérêts de l'État dans les procédures en cours, **le compte général de l'État joint au projet de loi de règlement indique le niveau de la provision de manière agrégée** (il distingue uniquement entre provision pour litiges fiscaux et non fiscaux, et la note associée évoque ponctuellement certains contentieux), tandis que les données publiées par la direction générale des finances publiques ne présentent les montants provisionnés qu'à l'échelle du programme budgétaire.

Cette exigence est posée par la norme n° 12 du recueil des comptes de l'État, qui précise ainsi que « *les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'État dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges, doivent faire l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été* ». **La mission n'entend pas remettre en cause ce principe, mais souligne qu'il limite l'intérêt des informations présentées au Parlement.**

(1) Cour des comptes, La comptabilité générale de l'état, dix ans après. Une nouvelle étape à engager, rapport public thématique, février 2016.

De plus, cette provision est rendue disponible au moment de la clôture des comptes de l'année passée, c'est-à-dire au mois de mai ou de juin de l'année qui suit l'exercice budgétaire auquel elle se rapporte. Elle constitue à ce titre **un outil de prévision très partiel**, puisque la provision attachée à un litige dont l'administration aurait pris connaissance au mois de février d'une l'année donnée ne serait rendue publique – et de manière très agrégée – que quinze ou seize mois plus tard.

La Cour des comptes relevait ainsi en 2016 que la comptabilité générale était disponible *« trop tardivement pour qu'elle puisse contribuer à la programmation budgétaire initiale (PBI) des crédits votés par le Parlement en fin d'année précédente au titre de la loi de finances pour l'exercice N+1 »* et précisait que *« l'éclairage qu'elle est susceptible d'apporter à la préparation du projet de loi de finances pour l'exercice N+2 est, pour sa part, réduit, sauf à supposer que ses résultats puissent conserver la même utilité au cours des six à huit mois suivants »*⁽¹⁾.

2. Une provision qui ne rend que partiellement compte du risque encouru

a. Une provision qui ne comptabilise que les requêtes déjà déposées ce qui rend difficile l'évaluation du coût définitif de certains contentieux

Les provisions ne traduisent que les réclamations dont l'administration a eu connaissance, et ne prennent pas en compte les contentieux susceptibles d'apparaître, ou ceux pour lesquels il subsiste une possibilité de recours.

Cette situation peut potentiellement créer un aléa important à l'occasion de certains contentieux. La Cour des comptes a rappelé lors de son audition par la mission que la complexité de certaines affaires, à l'occasion de contentieux de série en matière fiscale notamment, rendait difficile leur dénombrement et l'évaluation de leurs conséquences budgétaires.

À plusieurs reprises, la Cour a ainsi émis des réserves sur ce point à l'occasion de la publication de l'acte de certification des comptes de l'État. Ces réserves ont depuis été levées, lorsque l'administration a pu démontrer que les risques non anticipés n'étaient pas significatifs. En 2017, aucune réserve n'a été formulée concernant le provisionnement des contentieux fiscaux.

(1) Cour des comptes, *op cit.*

Les réserves émises par la Cour des comptes concernant le provisionnement des contentieux fiscaux

En 2012, la Cour a relevé des dysfonctionnements dans la comptabilisation des provisions pour litiges fiscaux liés aux contentieux de série, l'administration fiscale ne prenant en compte que les litiges fiscaux déclarés, « *sans tenir compte du risque de contestation de masse que ces litiges déclarés rendent, dans certains cas, probables au titre de l'impôt considéré et des contribuables concernés* ».

Cette réserve a été levée deux ans plus tard, le producteur des comptes ayant apporté à la Cour « *des éléments probants permettant d'établir qu'au moment de l'arrêt des comptes de l'État de 2013, les réclamations contentieuses non déclarées mais susceptibles d'être introduites dans le cadre de ces contestations de masse déjà identifiées représentaient un enjeu financier non significatif* ».

Dans son acte de certification des comptes de l'année 2016, la Cour des comptes a émis quatre réserves, toutes substantielles, dont l'une porte sur les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens. Elle a relevé que « *les comptes de l'État ne présentent pas de manière satisfaisante sa situation au regard de certaines opérations et de certains risques à caractère fiscal* ».

La Cour a alors précisé que « *lorsque des contentieux fiscaux surviennent entre l'État et de multiples contribuables pour un même motif, il existe une présomption que le risque financier pour l'État ne se limite pas aux seules réclamations contentieuses enregistrées à la clôture de l'exercice, mais s'étend à celles qui sont susceptibles d'être introduites dans le cadre de ces contestations de masse et à celles déjà jugées en sa faveur pour lesquelles il subsiste une possibilité de recours. Dans ce dernier cas, le risque de décaissement pour l'État n'a pas été suffisamment pris en compte, ce qui conduit à sous-évaluer le solde des provisions pour risques de 1,0 milliard d'euros au 31 décembre 2016* ».

Cette réserve a été levée l'année suivante, une provision complémentaire de 1 milliard d'euros ayant été comptabilisée, et il ne subsiste plus, en 2017, de réserve substantielle relative au provisionnement des contentieux fiscaux.

Source : *Cour des comptes*, Certification des comptes de l'État, Exercices 2011, 2013, 2016 et 2017.

La mission relève que, concernant le contentieux de 3 %, en raison de ces limites méthodologiques, le provisionnement du risque budgétaire associé a donné lieu à la constitution d'une provision largement inférieure au risque encouru, bien qu'en augmentation chaque année.

Alors que le coût définitif du contentieux devrait s'élever à une dizaine de milliards d'euros, avaient en effet été inscrits dans les comptes :

– en 2015, une provision de 3,1 milliards d'euros (2,9 milliards en droits contestés et 0,2 milliard en intérêts moratoires) ;

– en 2016, une provision de 5,9 milliards (5,4 milliards en droits contestés et 0,6 milliard en intérêts moratoires).

**NOMBRE DE RÉCLAMATIONS ET DROITS CONTESTÉS
CONCERNANT LE CONTENTIEUX 3 %, DEPUIS 2012**

(en nombre de demandes et en millions d'euros)

		2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nombre de réclamations (en M€)	(par an)	0	1	22	626	2 545	3 194
	(cumulé)	0	1	23	649	3 194	6 388
Droits contestés	(par an)	0	6	155	2 782	2 559	2 403
	(cumulé)	0	6	161	2 943	5 502	7 905

Source : rapport d'enquête de l'Inspection générale des finances relatif à la contribution de 3 %, données au 31 octobre 2017.

Cette méthodologie, si elle est rigoureuse, conduit à une information incomplète du Parlement sur les enjeux financiers des contentieux. À l'automne 2016, les informations communiquées au rapporteur spécial de la mission *Remboursements et dégrèvements* lui permettaient d'affirmer qu'« à fin juillet 2016, les enjeux identifiés en droits sont de 4,3 milliards d'euros. Toutefois, le risque global encouru par l'État est sans doute plus élevé sur cette taxe dont le rendement annuel est de l'ordre de 1,8 milliard d'euros »⁽¹⁾.

Ces considérations ne concernent pas que la matière fiscale. Lors de leur audition par la mission d'information, les directions des affaires juridiques et financières du secrétariat général des **ministères sociaux** ont ainsi précisé qu'il était évalué une provision comptable « en fonction des requêtes déposées devant les juridictions administratives », et que concernant certains contentieux de série (indemnisation de l'exposition aux poussières d'amiante, accidents médicaux, notamment), le coût total pourrait s'éloigner significativement de la provision enregistrée et que les dépenses étaient susceptibles de s'étendre sur de nombreuses années. Ces directions ont également insisté sur le fait que, dans de tels contentieux, le nombre de demandes potentielles était très difficile à prévoir. Une évaluation précise du risque budgétaire nécessiterait ainsi la réalisation d'études statistiques, médicales ou sociologiques plus poussées.

Dans le cadre du **contentieux relatif à la CSPE** (voir le b du 2 du B du I de la première partie), le coût potentiel du litige a nécessité la constitution d'une mission rassemblant des expertises complémentaires (Inspection générale des finances, Contrôle général économique et financier, Commission de régulation de l'énergie).

Cette situation n'est pas satisfaisante et appelle une réaction de la part des pouvoirs publics. La mission propose que, lorsqu'un contentieux présentant un risque budgétaire significatif est identifié, et en particulier dans le cas de contentieux de série, une évaluation du coût potentiel du litige soit systématiquement confiée à une mission *ad hoc*, qui pourrait rassembler les expertises des corps d'inspection ministériels et, dans leurs domaines de compétences, ceux des agences et autorités administratives indépendantes.

(1) Rapport spécial Remboursements et dégrèvements de M. Dominique Lefebvre, annexe n° 41 au rapport sur le projet de loi de finances pour 2017 (n° 4061).

Proposition n° 4 : Lorsqu'est identifié un contentieux de série dont le nombre de requêtes potentielles n'est pas connu, et dont le coût définitif est donc difficile à anticiper, procéder systématiquement à une évaluation, qui peut être confiée à une agence ou à un corps d'inspection.

b. Le provisionnement tardif de certains contentieux

En raison de la difficulté à estimer l'issue des litiges, et du principe selon lequel pour qu'une provision soit enregistrée, une sortie de ressources doit être « certaine ou probable », **le provisionnement de certains contentieux, pourtant bien connus et suivis par les services, et dont les enjeux budgétaires sont massifs, est parfois tardif.**

Ainsi, concernant le contentieux relatif à la CSPE, une provision a ainsi été enregistrée au cours du premier semestre 2018, au titre des comptes de l'année 2017, alors que ce contentieux est ancien, et que de nombreuses demandes ont été transmises à la Commission de régulation de l'énergie en 2013 et 2014.

c. Un contrôle par la direction générale des finances publiques à renforcer

Le service comptable de l'État exerce un contrôle sur les provisions enregistrées par les services gestionnaires. Ainsi, les litiges relevant des services déconcentrés et représentant un enjeu pécuniaire par requête supérieur à 1 million d'euros, ainsi que les litiges gérés par les services centraux excédant un seuil déterminé par les ministères font l'objet d'un examen individuel. Les contentieux sensibles, en raison de leur nature, ou de leur objet, font également l'objet d'un examen individuel.

Afin de contrôler la pertinence de ces provisions et la sincérité de leur montant, les ministères transmettent au service comptable de l'État un « dossier d'inventaire », composé notamment de fiches décrivant les litiges individuels (*reproduite en annexe n° 3*).

En matière fiscale, la direction générale des finances publiques a affirmé à la mission d'information que « *les échanges entre le SJF et le service comptable de l'État sont réguliers et fluides dans le cadre des travaux d'élaboration par le SJF de la provision pour risques sur litiges fiscaux. Les deux services préparent systématiquement ensemble les réponses apportées aux questions de la Cour des comptes (formalisées dans des fiches navettes) et présentent ensemble leurs travaux aux auditeurs de la Cour des Comptes lors du lancement des opérations et à leur clôture. Ils définissent ensemble le traitement comptable de certains contentieux (basculer en provisions pour charges, en charges, en provisions pour litiges indemnitaires du fait de l'administration de la justice). Par ailleurs, un comité des risques, piloté par le service comptable de l'État, associe le SJF pour les travaux de clôture des comptes* ».

L'intensité de ce contrôle reste difficile à évaluer. Ainsi, le ministère de l'intérieur précise que « *le montant des provisions n'a jusqu'à présent jamais été contesté par la DB ou la DGFIP* » au motif que « *l'établissement des provisions pour litiges fait l'objet de nombreux échanges bien en amont avec les services de la direction des finances ainsi qu'avec ceux du département comptable ministériel* », tandis que le secrétariat général des ministères sociaux relève qu'il « *peut y avoir un retour de la DGFIP à l'issue de la remise du dossier de provisionnement par un questionnement ou un éclaircissement* ». **Le service comptable de l'État n'a pas été en mesure d'indiquer le nombre, même approximatif, de vérifications effectuées chaque année.**

Ces provisions font ensuite l'objet d'une analyse réalisée par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission de certificateur des comptes de l'État.

Le contrôle des provisions par le service comptable de l'État

Une fiche doit être produite pour chaque litige individuel recensé à la clôture des comptes par l'ordonnateur : c'est la pièce justificative de l'évaluation de la provision. L'ensemble des fiches est à transmettre à l'appui du dossier d'inventaire adressé par le ministère au service comptable de l'État (SCE). Ainsi, chaque année, le nombre de fiches dépend du nombre de litiges individuels recensés par les ministères.

Les fiches sont standardisées et concernent uniquement les litiges individuels. Un modèle de fiche est communiqué aux ordonnateurs et aux comptables dans le cadre des instructions de clôture des comptes de l'État diffusées par le bureau de la réglementation comptable sous la forme d'un Kit de clôture. La mission a reproduit en annexe la fiche PRC-2 du kit de clôture, qui fait office de modèle dans le cadre du recensement des litiges individuels.

Le dossier d'inventaire est transmis au SCE par les départements comptables ministériels au format dématérialisé afin de constituer le dossier thématique (qui correspond à un dossier de révision comptable) mis à disposition de la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Le dossier doit comporter les fiches qui sont jointes au tableau d'inventaire des provisions individuelles. Le SCE, à réception de ces fichiers, réalise des contrôles formels de cohérence.

Les contrôles relatifs à l'exhaustivité, l'exactitude, la justification des opérations et la correcte imputation sont réalisés par les responsables de services, les responsables d'inventaire et les comptables en fonction de leurs plans de contrôle. Ces contrôles sont formalisés au sein de grilles de contrôle présentes au dossier thématique.

Par ailleurs, l'ensemble des acteurs ministériels est tenu de s'assurer que le périmètre d'inventaire a été respecté notamment pour certains litiges « médiatiques » ou à forts enjeux.

Source : direction générale des finances publiques.

Afin d'améliorer le suivi et la qualité de l'évaluation de cette provision, un comité des risques a été créé en 2008 au niveau interministériel. Présidé par le service comptable de l'État, il réunit le Secrétariat général aux affaires européennes, l'ensemble des « porteurs » de risques ministériels, le service juridique de la fiscalité et les directions concernées des ministères financiers – direction du budget, direction générale du Trésor, direction des affaires juridiques, notamment.

Il a pour objectif de se prononcer sur les propositions d'inscription dans les comptes de l'État des provisions pour litiges et des dépréciations pour les risques financiers des immobilisations financières. Il permet d'examiner la situation juridique et le traitement comptable approprié des dossiers présentant les enjeux les plus significatifs dans les comptes de l'État arrêtés au 31 décembre 2017, dans un contexte de forte vigilance du certificateur.

Ce comité se tient une fois par an, à la mi-février de l'année suivant celle à laquelle se rapportent les comptes, soit quinze jours avant la transmission de la balance provisoire, permettant l'audit des comptes par la Cour des comptes.

En fonction des échanges avec la Cour des comptes pendant la mission finale de certification, des modifications de comptabilisation peuvent intervenir jusqu'à la reddition des comptes définitifs, au début du mois d'avril. **Cette initiative permet d'améliorer la diffusion de l'information concernant des contentieux gérés par les ministères, et contribue en ce sens à une meilleure information financière.** La DGFIP précise qu'une « *synthèse des risques inscrits dans les comptes de l'État est présentée au cabinet après la réunion du comité des risques* » et ajoute qu'en fonction de ces demandes, « *un point spécifique peut être fait au cabinet sur les dégrèvements prononcés au titre d'un contentieux fiscal* ».

Le compte rendu de la dernière réunion, qui s'est tenue le 14 février 2018, évoque de manière succincte les principaux contentieux, en cours ou potentiels, à **l'exception notable d'un contentieux, pourtant ancien, qui a fait l'objet d'une provision quelques mois plus tard, pour un montant très significatif.**

Afin de fiabiliser l'information enregistrée dans les comptes de l'État, de renforcer l'exhaustivité des contentieux recensés, et d'évaluer plus précisément le montant des risques, la mission suggère d'intensifier le contrôle conduit par la direction générale des finances publiques, en amont de la remise des comptes au certificateur.

Proposition n° 5 : Renforcer le contrôle des provisions pour litiges et des engagements « hors bilan » par la direction générale des finances publiques.

d. Un exercice déconnecté de la prévision budgétaire

Si la provision permet une appréciation, bien qu'imparfaite, du risque budgétaire associé aux contentieux, cette appréciation est statique, et ne donne aucune information quant au risque réel de condamnation et au calendrier probable des dépenses à effectuer.

La Cour des comptes relevait ainsi en 2016 que « *les droits et obligations recensés par l'État dans le cadre de la tenue de sa comptabilité générale n'exercent encore qu'une influence limitée sur ses procédures de budgétisation* » ⁽¹⁾. Elle rappelait ainsi que « *l'information portée en comptabilité générale ne se traduit (...) pas de façon univoque en comptabilité budgétaire. Ainsi, faute d'être comptabilisées selon un échéancier d'exigibilité, les provisions pour charges, dont l'horizon est souvent pluriannuel, doivent être retraitées en vue de nourrir la programmation budgétaire annuelle. Les engagements hors bilan, qui traduisent des obligations juridiques potentielles le plus souvent considérées comme improbables, sont soumis à des difficultés similaires s'agissant de la budgétisation des dépenses qu'ils sont susceptibles d'entraîner. Le montant du risque porté par l'État à leur titre n'est, en outre, pas évaluable dans certains cas* ».

Auditionnée par la mission d'information, la direction du budget rappelait également que « *si la provision pour litige constitue un indicateur pertinent pour l'évaluation du risque budgétaire, elle n'est toutefois calculée qu'une fois par an au printemps dans le cadre de la clôture des comptes de l'État, ce qui ne facilite pas sa prise en compte dans le cadre de la préparation des textes financiers. Ainsi, plutôt que la stricte prise en compte de la provision pour litiges qui ne reflète pas toujours les dernières informations disponibles en matière de contentieux, les services chargés de la programmation budgétaire et des prévisions de finances publiques privilégient « les informations transmises « en temps réel » pour chaque contentieux par les services compétents de la direction générale des finances publiques* ».

Enfin, les systèmes d'information utilisés par le service comptable de l'État ne permettent pas de rapprocher systématiquement le montant des dépenses occasionnées par des contentieux avec le montant des provisions y afférentes, alors qu'un tel exercice permettrait d'en évaluer, *a posteriori* et sur moyenne ou longue période, la sincérité. Les données budgétaires d'exécution relatives aux contentieux sont difficiles à isoler (*voir première partie*), et certains ministères consultés par la mission n'ont pas été en mesure de donner des éléments fiables et consolidés.

(1) *Cour des comptes, La comptabilité générale de l'état, dix ans après. Une nouvelle étape à engager, rapport public thématique, février 2016.*

B. UNE PRÉVISION BUDGÉTAIRE DONT LA TRANSPARENCE ET LA QUALITÉ DOIVENT ÊTRE AMÉLIORÉES

Les dépenses contentieuses sont difficiles à suivre dans les documents budgétaires, et leur exécution est souvent peu conforme à la prévision.

● En raison de la difficulté à prévoir leur coût, **avant l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances, les dépenses associées aux contentieux pouvaient faire l'objet d'une budgétisation sous la forme de crédits évaluatifs.** Cette situation n'était pas satisfaisante, car, malgré l'existence d'aléas importants, elle n'incitait pas à améliorer la gestion des dépenses contentieuses.

Le passage sous enveloppe des crédits de contentieux en 2006 (hors contentieux fiscaux, qui font toujours l'objet de crédits évaluatifs) a généré d'autres difficultés, du fait de la sous-budgétisation chronique de ces dépenses au sein de certains ministères. Le rapport de l'inspection générale de l'administration précité relève ainsi que cette évolution a provoqué *« l'émergence de l'effet de ciseau entre dotations et dépenses à l'origine du présent rapport »*⁽¹⁾.

Ces dépenses sont dès lors susceptibles d'entrer dans la négociation budgétaire. Leur nature difficilement pilotable, et leur caractère politiquement moins prioritaire peuvent expliquer qu'elles aient été régulièrement sous-budgétées.

Le suivi des risques des risques budgétaires associés aux contentieux fait l'objet d'un suivi par les services chargés de la programmation budgétaire et des prévisions de finances publiques (direction du budget et direction générale du Trésor). Ces services ont indiqué être *« régulièrement informés des développements sur les contentieux de masse ou de série pouvant avoir une incidence budgétaire ou financière, puisqu'ils donnent lieu à des échanges entre services lors de la préparation des textes financiers (programme de stabilité en mars/avril et projet de loi de finances en septembre) »*, et ont précisé que *« des échanges spécifiques peuvent avoir lieu dès qu'une décision de justice importante est rendue et conduit à modifier les chroniques de décaissements budgétaires qui avaient été retenues »*.

En matière fiscale, à la suite du constat formulé en 2012 (*voir le d du 2 du A du II*), la Cour précisait que le traitement des contentieux devrait **faire l'objet d'une « procédure formalisée assurant la coordination entre les différents exercices budgétaires et comptables »** afin de *« prendre en compte toutes les informations contenues dans la comptabilité générale de l'État qui assure l'identification, le recensement et la quantification des risques contentieux et d'en tirer les conséquences appropriées tant en matière budgétaire que d'élaboration du programme de stabilité »*⁽²⁾.

(1) *Inspection générale de l'administration*, Rapport sur l'évolution et la maîtrise des dépenses de contentieux a la charge du ministère de l'Intérieur, n° 13-058/13-041/01, septembre 2013.

(2) *Cour des comptes*, référé n° 66865, Les contentieux communautaires précompte mobilier et OPCVM.

Les services chargés de la programmation budgétaire et des prévisions de finances publiques sont ainsi en lien :

– avec la DAJ des ministères économiques et financiers, qui a été désignée direction coordinatrice de l’information par le ministre de l’action et des comptes publics sur l’ensemble des contentieux fiscaux et non fiscaux, et « *tient à jour un tableau de suivi des contentieux récapitulant l’objet du contentieux, le risque budgétaire associé et les prochaines étapes judiciaires* » ;

– avec le SJF de la DGFIP au sujet des contentieux de série et des dossiers à fort enjeu, soulignant que « *les échanges portent sur le nombre et le montant total des réclamations enregistrées par l’administration fiscale, qui permet d’évaluer l’enjeu budgétaire global, et sur la capacité des services à traiter ces réclamations, qui permet d’évaluer le rythme de décaissement pluriannuel* », lors de la préparation des textes financiers et, éventuellement, lorsqu’une décision de justice importante est rendue ⁽¹⁾.

La direction du budget souligne que « *ces échanges pourraient sans doute être davantage formalisés* » mais relève que les difficultés de prévision sont avant tout liées aux incertitudes relatives à la décision de justice elle-même (date, sens, ampleur de la décision).

• **La mission constate qu’au cours de la période récente, des avancées ont été effectuées au sein de certains ministères afin d’améliorer la transparence et la sincérité de la prévision budgétaire.**

En matière fiscale notamment, les dépenses relatives aux contentieux sont retracées dans la mission *Remboursements et dégrèvements*, mais la présentation retenue offre une vision partielle des dépenses contentieuses.

Celles-ci sont retracées dans l’action n° 13 du programme 200 *Remboursements et dégrèvements* liés à la gestion des produits de l’État, qui comporte huit sous-actions, chacune relative à un ou plusieurs impôts ou taxes. Au sein de chaque sous-action sont rassemblées des dépenses de nature différentes, et notamment les restitutions opérées dans le cadre de contentieux fiscaux, les remises gracieuses, les rectifications d’erreurs commises par l’administration fiscale, ou les versements effectués au titre de conventions fiscales bilatérales, si bien qu’il n’est pas possible d’avoir une vision claire du coût budgétaire associé aux contentieux fiscaux.

(1) Concernant les éléments relatifs à l’organisation administrative en matière de suivi des contentieux fiscaux, voir le a du 1 du B du I de la première partie.

Le commentaire des éléments de la dépense par nature présenté dans les projets et rapports annuels de performances de la mission mentionne parfois certains éléments relatifs aux contentieux de série les plus coûteux, mais ce recensement n'est pas exhaustif. La sous-action 13-08 rassemble quant à elle les datations en paiement, les intérêts moratoires et les remises de débits, sans qu'il soit possible de distinguer entre ces différentes dépenses. Cette situation est certes compréhensible, dans la mesure où la publication d'informations trop précises risquerait de nuire aux intérêts de l'État dans le cadre de procédures en cours, mais ne permet de disposer que d'une information partielle concernant le coût potentiel des procédures en cours.

Depuis 2013 ⁽¹⁾, les contentieux fiscaux font désormais l'objet d'une présentation dans le programme de stabilité. Ce document, transmis à la Commission européenne dans le cadre du « semestre européen », discuté au Parlement, et rendu public, intègre une présentation des mesures exceptionnelles prises en compte dans l'évaluation du solde structurel de la France, qui intègre notamment les contentieux, en dépense comme en recette.

(1) Encadré « Les mesures ponctuelles et temporaires prises en compte dans l'évaluation du solde structurel de la France », Programme de stabilité de la France 2013-2017, avril 2013, page 19.

**MESURES EXCEPTIONNELLES ET TEMPORAIRES EXCLUES
DU SOLDE STRUCTUREL (EN COMPTABILITÉ NATIONALE)**

(en millions d'euros)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Mesures en recettes (1)	+ 3,5	- 0,2	- 22,0	- 0,8	- 0,8	- 0,8
Contentieux OPCVM	- 0,6	- 0,6	- 0,6	- 0,6	- 0,6	- 0,6
Contentieux De Ruyter	- 0,1	- 0,1	- 0,2	- 0,2	- 0,2	- 0,2
Contentieux Stéria	- 0,4	- 0,3	- 0,1			
Surtaxe d'IS en lien avec le contentieux 3 % dividendes	+ 4,9	+ 0,4				
Contentieux CVAE	- 0,3	- 0,3				
Contentieux SERNAM		+ 0,6				
Double coût bascule CICE (*)			- 20,1			
Double coût bascule CITE (*)			- 1,1			
Mesures en dépense (2)	- 5,4	- 6,6	- 1,3	- 0,1	- 0,1	- 0,1
Contentieux 3 % dividendes (**)	- 4,7	- 5,0				
Changement d'enregistrement des cessions de licences hertziennes		- 1,0	- 1,1			
Intérêts des contentieux	- 0,7	- 0,6	- 0,1			
Effet total sur le solde (1) + (2)	- 1,9	- 6,8	- 23,3	- 0,9	- 0,9	- 0,9

Note : L'inscription des chiffres dans ce tableau ne préjuge pas de l'issue des contentieux, mais reflète une volonté de prudence dans les projections pluriannuelles de finances publiques. Ainsi, les chiffres affichés sont susceptibles d'être modifiés avec les décisions de justice définitives.

(*) Ces mesures exceptionnelles sont des dépenses au sens du SEC 2010 mais sont comptées en moindres recettes dans la décomposition structurelle du déficit. La clé de crédits d'impôt permet de rester cohérent avec les règles du SEC 2010, cf. Annexe méthodologique du programme de stabilité 2018 – 2022.

(**) Le programme de stabilité ne précise pas les règles ayant présidé à l'enregistrement distinct du contentieux 3 % dividendes mais rappelle simplement que ce contentieux a été « comptabilisé depuis le compte provisoire 2017 de l'Insee, publié en mars 2018, en dépense et non en moindre recette ».

Source : Tableau 4 du Programme de stabilité 2018 – 2022, pages 22 et 23.

Le rapport économique, social et financier, annexé au projet de loi de finances, présente également le coût potentiel associé aux principaux contentieux fiscaux ⁽¹⁾.

La prévision budgétaire en la matière ne peut toutefois être considérée comme satisfaisante puisque, si la budgétisation des contentieux de série connus apparaît relativement prudente, la survenance régulière de contentieux non anticipés en annule largement les vertus (affaires OPCVM et contribution de 3 % sur les dividendes).

• **En dehors de la matière fiscale**, la mission relève que certains ministères ont amélioré la sincérité de leurs prévisions budgétaires au cours de l'année écoulée.

(1) Pour l'année 2019, voir l'encadré 5 portant sur les mesures ponctuelles et temporaires prises en compte dans l'évaluation du solde structurel, en pages 86 et 87 du rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances.

Le ministère de l’agriculture et de l’alimentation a indiqué que, concernant le risque relatif aux procédures d’enquêtes de conformité menées par la Commission européenne (ou refus d’apurement), le programme 149 *Compétitivité et durabilité de l’agriculture, de l’agroalimentaire, de la forêt, de la pêche et de l’aquaculture* avait été doté en loi de finances initiale pour 2018 d’une provision pour aléas d’un montant de 300 millions d’euros, en autorisations d’engagement comme en crédits de paiement, sur la base du montant moyen constaté au cours des dernières années, afin de couvrir, le cas échéant, les pénalités imposées par la Commission européenne au titre des refus d’apurement communautaires.

De même, les dépenses de contentieux du ministère de l’intérieur ont longtemps été largement supérieures aux dotations votées en lois de finances, et ce malgré une série d’initiatives ayant permis d’améliorer la gestion contentieuse (mise en place de référentiels de coût, établissement de cibles par type de contentieux, pilotage régional des crédits de contentieux, dispositifs particuliers de prise en charge sont également mis en place pour des contentieux sériels). En 2018, la dotation a été augmentée, en cohérence avec les montants exécutés les années précédentes.

**MONTANTS DES DÉPENSES DE CONTENTIEUX EXÉCUTÉES,
AU MINISTÈRE DE L’INTÉRIEUR, ENTRE 2015 ET 2018**

(en millions d’euros)

	2015	2016	2017	2018 (p)
Montant provisionné	97	149,7	181,2	–
Dotation LFI	63,3	43,3	55	80
Montant exécuté	97,9	84,1	139,3	–

Source : DLPAJ.

La mission insiste sur la nécessité d’identifier dans les projets et les rapports annuels de performances les dépenses contentieuses, et de budgéter plus sincèrement leur montant (*proposition n° 6*).

Proposition n° 6 : Identifier dans les projets et les rapports annuels de performances les dépenses contentieuses, et de budgéter plus sincèrement leur montant.

C. UN RENFORCEMENT DE LA TRANSPARENCE QUI EST SOUHAITABLE

- Les outils de la comptabilité générale présentent un intérêt limité pour appréhender le risque budgétaire associé aux contentieux, et celui-ci n’est pas toujours correctement présenté dans les projets annuels de performance. Ces deux éléments aboutissent à une information réduite du législateur, qui peut affecter la sincérité de la prévision budgétaire.

La mission plaide pour le développement d'une prise en compte accrue des risques, et de leurs éventuelles conséquences budgétaires, dès le stade de l'autorisation budgétaire. Elle insiste pour cela sur la nécessité d'une meilleure information du Parlement au moment de la discussion des projets de lois de finances, et du contrôle de leur exécution.

La mission recommande donc que soit jointe au projet de loi de finances une annexe présentant, de manière synthétique, les risques budgétaires associés aux procédures contentieuses et quasi-contentieuses. Cette annexe pourrait prendre la forme d'un « *jaune* » budgétaire, et couvrirait l'ensemble des risques contentieux pesant sur le budget de l'État.

La publication d'une telle annexe impliquerait la réalisation par l'administration d'une évaluation rigoureuse et systématique des risques budgétaires associés aux contentieux. **Cet exercice contribuerait à améliorer l'anticipation, par l'administration, des risques pouvant affecter l'exécution budgétaire, et faciliterait leur intégration dans les prévisions budgétaires.**

Cette annexe pourrait s'inspirer de travaux réalisés au sein d'autres grandes économies du G20, et notamment au Royaume-Uni et en Australie.

Ces travaux concernent un périmètre plus large que le seul risque contentieux. Ils recouvrent en partie les travaux de la Cour des comptes, mais s'en distinguent par une approche centrée sur la problématique des risques et, dans le cas britannique, sur leur évaluation prospective.

• **Au Royaume-Uni, le Parlement peut s'appuyer sur le rapport sur les risques budgétaires réalisé tous les deux ans par l'*Office for Budget Responsibility*,** organe indépendant chargé du contrôle des finances publiques.

**Le rapport sur les risques budgétaires (« *Fiscal risks report* »)
de l'Office pour la responsabilité budgétaire britannique**

L'Office pour la responsabilité budgétaire (« *Office for Budget Responsibility* », ou OBR) a été créé en 2010 pour apporter une expertise indépendante sur les finances publiques, dans le contexte de la crise économique et financière qui avait éclaté deux ans plus tôt. Le déficit public s'élevait alors à 9,9 % du PIB, et la dette publique, à plus de 75 % du PIB.

L'OBR comprend 27 fonctionnaires et est dirigé par un comité composé de trois personnes. Il s'appuie sur un panel d'experts qui conseille les agents de l'OBR sur son programme de travail et ses méthodes.

L'OBR exerce cinq missions : (1) la réalisation de prévisions économiques et relatives aux finances publiques (2) l'appréciation de la performance (3) l'analyse de la soutenabilité budgétaire (4) l'évaluation des risques budgétaires (5) l'étude du coût associé à toute mesure fiscale et sociale inscrite chaque année dans les textes budgétaires.

Concernant plus particulièrement sa troisième mission, qui consiste en l'évaluation des

risques budgétaires, **l'OBR réalise tous les deux une revue d'ensemble des risques économiques et financiers, et publie les résultats de ses analyses dans un rapport volumineux** (environ 300 pages). **L'objet de ce rapport est d'identifier les chocs ou les politiques pouvant faire dévier la trajectoire des finances publiques anticipée par le Gouvernement.** La publication de ce rapport a été demandée en 2015 par le Parlement, à l'occasion de la mise à jour de la Charte de la responsabilité budgétaire (« *Charter for Budget Responsibility* ») et **le premier rapport sur les risques budgétaires (*Fiscal risks report*) a été publié en juillet 2017.**

Ce rapport présente une analyse des recettes et des dépenses publiques ainsi qu'un audit du bilan de l'État. Il expose également les résultats du **test de résistance budgétaire** (ou « *fiscal stress test* ») conduit par l'OBR, des prévisions et projections budgétaires, ainsi que des analyses des risques associés à ces prévisions et projections. Il comprend enfin une appréciation sur des passifs éventuels, tels que les garanties gouvernementales, sur la base des éléments contenus dans le compte général de l'État (« *Whole of Government Accounts* »).

Il comporte 10 chapitres : (1) une introduction (2) l'approche du Gouvernement en matière de gestion du risque budgétaire (3) les risques macroéconomiques (4) les risques causés par le secteur financier (5) les risques pesant sur les recettes (6) les risques pesant sur les dépenses primaires (7) les risques bilanciers (8) les risques associés au coût de la dette publique (9) les résultats du test de résistance budgétaire et (10) une conclusion.

L'OBR y détaille également sa méthodologie. Il recense un nombre important de risques susceptibles de peser sur les finances, à court-terme, mais aussi dans les cinquante années à venir.

Pour chaque risque, il cherche à identifier si celui-ci serait plutôt lié à un événement ponctuel, s'il est déclenché par une action gouvernementale ou par un facteur externe, ou si celui-ci est un risque isolé ou un risque corrélé à la réalisation d'autres risques.

L'OBR relève que s'il est possible de réduire le risque d'occurrence d'événements susceptibles d'affecter négativement l'équilibre budgétaire, l'éliminer complètement est impossible. Il rappelle la nécessité d'anticiper ce risque, en intégrant l'impossibilité d'un risque zéro lors de l'élaboration du budget et de la trajectoire des finances publiques ; le Gouvernement doit dès lors non seulement se préparer à gérer les risques auxquels il s'est exposé, mais doit aussi anticiper des risques venus de l'extérieur.

En présentant des projections à long terme et en avertissant sur l'impossibilité de neutraliser l'ensemble des risques, l'OBR participe ainsi à **diffuser une vision prospective du risque dans l'administration et, finalement, à ce que cette donnée soit intégrée par les décideurs publics.**

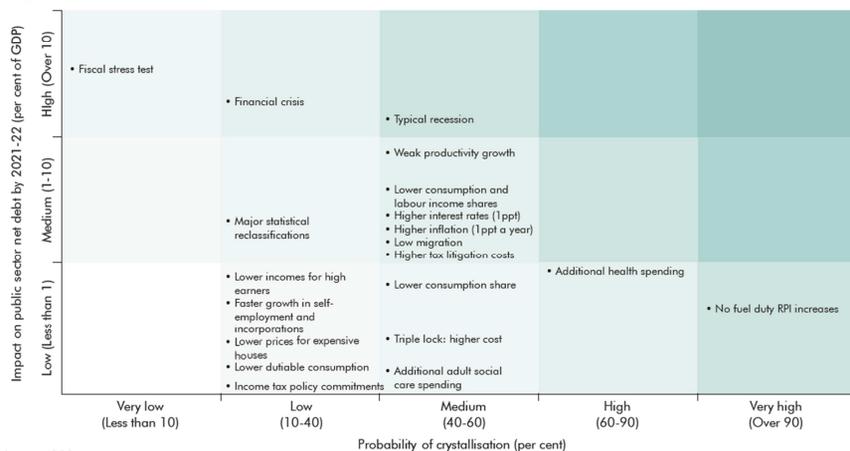
En 2017, l'OBR a ainsi identifié une **cinquantaine de risques pesant sur les finances publiques**, et a interrogé le Gouvernement sur la manière dont ils étaient gérés.

Leur nature est très diverse. Le rapport relève ainsi que les menaces pesant le plus lourdement sur les finances publiques sont les risques macroéconomiques (déterminants de la croissance potentielle, récession, incertitudes liées au *Brexit*, par exemple) ainsi que les risques de crise financière. **Les risques associés aux contentieux, fiscaux comme non fiscaux, sont notamment évoqués dans le chapitre relatif aux dépenses primaires (voir *infra*).**

La conclusion du rapport présente une **synthèse** des principaux risques ainsi identifiés, en fonction de leur probabilité d'occurrence et de leur impact potentiel sur les finances

publiques.

Figure 10.1: Sources of fiscal risk over the medium term



Source: OBR

Conformément aux dispositions de la *Charte de responsabilité budgétaire*, le Gouvernement britannique a publié une réponse en juillet 2018, soit un an après la publication du rapport. Il y présente des évaluations détaillées et expose les mesures mises en place pour permettre la meilleure gestion possible de ces risques.

Sources : *Office for Budget Responsibility*, Fiscal risks report, publié le 13 juillet 2017 ; *Her Majesty's Treasury*, Managing fiscal risks : government response to the 2017 Fiscal risks report, publié le 17 juillet 2018 ; disponibles sur le site internet du gouvernement britannique (<https://www.gov.uk/>).

Si les risques présentant les conséquences pour les finances publiques les plus importantes portent sur l'environnement macroéconomique et le système financier, les risques associés à certaines dépenses spécifiques, et notamment aux contentieux fiscaux, font également l'objet de développements importants.

Le chapitre 6, consacré aux risques associés aux dépenses primaires (*Primary spending risks*), passe ainsi en revue les déterminants de la dépense publique, avant d'étudier en détail certaines catégories de dépenses, telles que les dépenses de protection sociale, de retraite et de santé, ou les coûts associés à la sortie du nucléaire.

Pour chacun de ces risques, le rapport étudie les facteurs de hausse potentielle de la dépense associée. En se fondant non seulement sur les évaluations réalisées par l'administration, dont il détaille la méthodologie de calcul, mais également, et surtout, sur ses propres hypothèses, il tente d'évaluer, à moyen et long terme, leur coût potentiel, et les éléments pouvant faire dévier l'exécution budgétaire de la trajectoire envisagée par le Gouvernement.

Le rapport présente ainsi, de manière agrégée, le coût associé à chacun de ces risques. Il procède d'une approche économique et prospective du risque, et non d'un simple suivi comptable des procédures en cours.

*

Ainsi, en matière de **négligence clinique** (*ces éléments sont reproduits en annexe n° 4*), le rapport souligne que les dépenses du *National Health Insurance Resolution* (NHSR) ont « *doublé au cours des six dernières années, et ont augmenté de près de moitié au cours des deux dernières* ».

Il relève que « *de nombreux facteurs ont poussé à la hausse les dépenses et les provisions : la croissance du nombre de réclamations* », en raison de la croissance démographique et du vieillissement de la population, qui engendre naturellement une multiplication des traitements médicaux ; la « *hausse du montant moyen des indemnités par réclamation* », liée à la hausse du nombre de réclamations liées à des incidents intervenus lors de la maternité, de la « *baisse du taux utilisé pour actualiser les indemnités versées par l'administration en cas de dommage personnel* », du fait d'une décision du Gouvernement, et, enfin, de la « *croissance du montant moyen des frais juridiques* ».

Le rapport précise ensuite que, si les comptes du NHSR intègrent une **provision de 2,9 milliards d'euros par an** au cours des cinq prochaines années, cette provision ne prend en compte que les réclamations déjà déposées, et n'intègre pas la dynamique haussière de la dépense. Il conclut ainsi qu'il existe un risque que les dépenses « *augmentent plus rapidement qu'anticipé* ». La réponse du Gouvernement, publiée en juillet 2018, détaille les efforts réalisés, et souligne qu'une stratégie intergouvernementale de gestion du coût de la négligence clinique sera présentée à l'automne.

*

Concernant les contentieux fiscaux (*éléments également reproduits en annexe n° 4*), le rapport rappelle que « *les provisions et les montants utilisés [les dépenses exécutées] ont tous deux augmenté* »⁽¹⁾ entre 2005 et 2016 :

– la provision comptable s'élève à 5,9 milliards de livres sterling, tandis que les dépenses budgétaires se sont établies à 0,9 milliard de livres sterling en moyenne au cours des dix dernières années et à 1,9 milliard pour l'exercice 2015-2016 ;

– entre les exercices 2009/2010 et 2015/2016, les passifs éventuels ont été multipliés par neuf, pour atteindre 49,1 milliards de livres ;

– le nombre de recours déposés devant le juge de l'impôt, en première instance, a plus que doublé depuis 2009, et s'établit à 27 000 affaires par an en moyenne, et le nombre d'affaires représentant des enjeux supérieurs à 100 millions de livres est passé d'une douzaine en 2010 à près de 25, cinq ans plus tard.

Suite à ce constat, le rapport évalue à 7,8 milliards de livres les dépenses de contentieux fiscal à réaliser d'ici 2022⁽¹⁾.

(1) *Office for Budget Responsibility, Fiscal risks report, publié le 13 juillet 2017, page 187 à 191.*

La réponse du Gouvernement souligne que dans l'année qui a suivi la publication du rapport, l'estimation des pertes associées aux contentieux fiscaux a significativement diminué, en raison de la survenance de plusieurs décisions de justice favorables aux intérêts de l'État britannique, et évoque des réformes liées à la gestion des contentieux.

• **En Australie, depuis le *Charter of Budget Honesty Act* de 1998, les facteurs de risques susceptibles de faire dévier la trajectoire des finances publiques prévue par le gouvernement doivent être détaillés dans un rapport annexé à chaque présentation du budget ainsi qu'à chaque examen de mi-année des perspectives économiques et financières (« *Mid-Year Economic and Fiscal Outlook* »).**

Ce rapport, qui présente un panorama des risques pouvant modifier l'équilibre budgétaire, constitue un outil à disposition du Parlement.

**La déclaration de risques (« *Statement of risks* »)
annexée au budget australien**

En Australie, la présentation de chaque budget annuel donne lieu à la publication de quatre documents budgétaires (« *Budget papers* ») : Stratégie et perspectives budgétaires (« *Budget Strategy and Outlook* »), Mesures budgétaires (« *Budget Measures* »), Relations financières fédérales (« *Federal Financial Relations* »), Ressources des agences (« *Agency Resourcing* »).

Chacun de ces documents est lui-même divisé en plusieurs publications ou parties.

Le premier d'entre eux, relatif à la stratégie et aux perspectives budgétaires, comporte onze déclarations (« *Statements* »). La neuvième, longue d'une cinquantaine de pages environ, est consacrée aux risques budgétaires (« *Statement of Risks* »).

La déclaration annexée au budget 2018-2019 rappelle que « *les estimations de recettes et de dépenses présentées dans le Budget intègrent des hypothèses et des avis fondés sur la meilleure information disponible au moment de la publication. Divers facteurs peuvent influencer la réalité de l'exécution budgétaire dans les années à venir. La divulgation de ces facteurs, dans la présente Déclaration, améliore la transparence des projections de finances publiques.*

« *De tels évènements incluent : des changements dans les paramètres économiques et les autres paramètres, et notamment les changements relatifs à la conjoncture économique internationale ; des enjeux non inclus dans les projections de finances publiques en raison de l'incertitude entourant le moment précis de leur occurrence, leur ampleur ou leur probabilité ; la réalisation d'actifs ou de passifs éventuels* ».

La Déclaration distingue ainsi entre **plusieurs catégories de risques** :

– **les risques budgétaires** (« *Fiscal risks* »), qu'elle définit comme des mesures dont la réalisation, et l'impact sur l'équilibre budgétaire, dépendent de leur adoption ou non

(1) *Il considère néanmoins qu'il existe « un risque moyen que la dépense associée soit plus élevée que la projection de référence au cours des cinq prochaines années » et que « la distribution des réalisations possibles autour de la projection de référence est fortement biaisée – les passifs éventuels étant huit fois plus élevés que la provision comptable ».*

dans le projet de budget présenté au Parlement ;

– **les actifs et passifs éventuels** (« *Contingent liabilities and assets* »), qui peuvent correspondre à des accords d'indemnisations, à des garanties, à des souscriptions en capital non appelé, ou à des contentieux (en défense ou en demande) ;

– **les prêts gouvernementaux** (« *Government Loans* »).

En particulier, les actifs et passifs éventuels font l'objet d'une distinction selon l'imminence du risque (« *contingent* » ou « *significant but remote contingencies* ») et leur caractère quantifiable ou non (« *quantifiable* ou *unquantifiable* »).

La *Déclaration* est **mise à jour chaque semestre**, au moment de l'examen de mi-année des perspectives économiques et financières, et permet ainsi de réaliser un suivi régulier des risques en cours (*le tableau de suivi est reproduit en annexe n° 5*).

Source : *Statement 9 – Statement of Risks*, <https://www.budget.gov.au/2018-19/content/documents.html>

Concernant les litiges impliquant l'État, le rapport évoque, sans les approfondir, les principales procédures contentieuses en cours, ce qui permet au législateur de disposer d'informations utiles à la réalisation du budget, sans que les intérêts de l'État ne soient affectés par la divulgation d'éléments trop précis. Ainsi, **le ministère de la Défense** est partie à plusieurs procédures contentieuses, de nature diverse (contentieux indemnitaires, usage de substances chimiques, vente de matériels dangereux ayant causé des dommages, notamment). **En matière fiscale**, le rapport relève que les contentieux fiscaux représentent un risque de 5,3 milliards de dollars australiens, pour lequel aucune provision n'a été enregistrée dans les comptes de l'État (*ces deux exemples sont reproduits en annexe n° 5*).

• **La mission** relève que si de telles évaluations constituent, par nature, un exercice délicat, les bienfaits d'une telle démarche sont certains. Elle permet d'apprécier, de manière dynamique, les risques potentiels pouvant peser sur les budgets futurs.

Proposition n° 7 : Mieux prendre en compte les risques, et leurs éventuelles conséquences budgétaires, dès le stade de l'autorisation, en joignant au projet de loi de finances une annexe présentant, de manière synthétique, les éventuelles conséquences budgétaires associées aux procédures contentieuses et quasi-contentieuses en cours.

TROISIÈME PARTIE : EN MATIÈRE FISCALE, L'ENCADREMENT DU RISQUE PASSE PAR UNE ÉVOLUTION DE L'ÉLABORATION DE LA NORME QUI LAISSE PLUS DE PLACE À LA CONSULTATION, ET PAR UNE INFORMATION PLUS RÉGULIÈRE DU PARLEMENT

La mission a constaté la forte incertitude qui entoure désormais l'action normative, en particulier en matière fiscale (*voir première partie*). Les personnes auditionnées par la mission ont ainsi relevé le caractère dynamique de la construction jurisprudentielle de la Cour de justice de l'Union européenne et la technicisation croissante de ces décisions, tandis que la mise en place de la question prioritaire de constitutionnalité a accru les possibilités de contester la conformité de la loi à la norme suprême. Le Vice-président du Conseil d'État, M. Bruno Lasserre, a ainsi précisé que l'avis rendu par le Conseil sur la conformité des projets de loi aux normes supérieures, en amont de leur dépôt au Parlement, s'apparentait de plus en plus à un « *pari* » sur la position qu'adopterait le juge, européen, ou constitutionnel, s'il était saisi des dispositions examinées.

En matière fiscale, la longueur des procédures juridictionnelles et la complexité des dispositifs peuvent conduire à adopter et à maintenir en vigueur des dispositifs dont la solidité juridique est pourtant contestée. Le coût de l'inaction, qui se traduit par le versement d'intérêts moratoires en cas de jugement défavorable, est élevé.

La mission attire donc l'attention du législateur et du Gouvernement sur la nécessité de changer de perspective. La fragilisation tendancielle de la norme légale et la récurrence des litiges, doivent conduire à envisager le contentieux non pas comme un événement ponctuel, mais comme un risque structurel pouvant potentiellement mettre en échec toute mesure votée.

Afin de renforcer la solidité juridique de notre droit fiscal, il est donc proposé d'agir sur quatre leviers.

Premièrement, la mission insiste sur la **nécessité d'envisager rapidement une évolution des dispositifs fiscaux lorsqu'un risque significatif est identifié** (*proposition n° 8*), et pour cela d'améliorer l'organisation administrative de traitement des contentieux, en amplifiant les échanges entre les services fiscaux (*proposition n° 9*), d'adapter rapidement le suivi administratif pour le traitement des contentieux de série et de définir une stratégie contentieuse claire (*proposition n° 10*), de moderniser les systèmes d'information pour identifier au plus vite les dispositifs faisant l'objet de contentieux de série, en particulier celui des Douanes (*proposition n° 11*), et de privilégier le dialogue avec la Commission européenne (*proposition n° 12*).

Deuxièmement, la mission souligne **l'importance d'une amélioration de la qualité légistique, dès la conception de la norme fiscale.** Elle propose de conduire une revue des risques associés aux dispositifs les plus fréquemment contestés devant les tribunaux (*proposition n° 13*), de rechercher à chaque étape la

simplification de la norme fiscale (*proposition n° 14*), et de développer et de systématiser le recours aux consultations ouvertes préalables (*proposition n° 15*).

Troisièmement, la mission rappelle que **la discussion des dispositifs fiscaux au Parlement doit d'appuyer sur des évaluations approfondies**. Elle appelle à renforcer le contenu des études d'impact afin d'en faire de véritables outils d'évaluation (*proposition n° 16*) et à envisager un recours ponctuel, sur les dispositifs complexes, au Conseil d'État, pour les mesures ne figurant pas dans les projets de loi (*proposition n° 17*).

Enfin, et quatrièmement, la mission considère que **l'information du législateur sur les risques encourus doit être systématique**. Elle propose d'instaurer une procédure d'information semestrielle du Parlement sur les risques posés par les procédures contentieuses en cours (*proposition n° 18*), et suggère de réunir la présente mission d'information chaque année, afin de réaliser le suivi des risques contentieux ainsi que des propositions formulées (*proposition n° 19*).

I. UNE GESTION DES CONTENTIEUX FISCAUX QUI DOIT ÊTRE PLUS RÉACTIVE

A. LA FAIBLE INCITATION À METTRE RAPIDEMENT FIN AUX DISPOSITIFS CONTESTÉS SE RÉVÈLE COÛTEUSE

La longueur des procédures, source d'aléa moral, et la complexité de la matière fiscale, freinent la mise en conformité des dispositifs contestés avec les normes supérieures. Le coût de l'inaction est pourtant élevé.

1. Des procédures longues et des dispositifs complexes qui s'opposent à une mise en conformité rapide des dispositifs contestés

a. Des procédures longues et sources d'aléa moral

Les **personnes auditionnées par la mission d'information ont relevé la longueur particulière des procédures intentées en matière fiscale**. Les magistrats du Conseil d'État ont ainsi relevé que les affaires sur lesquelles ils étaient saisis mettaient parfois en jeu des millésimes d'impositions de plus de dix ans (*voir le B du III de la première partie*).

Cette situation s'explique par plusieurs spécificités propres à la matière fiscale.

Concernant le contentieux de l'assiette, les contestations élevées par les contribuables sont d'abord obligatoirement soumises à l'administration, par voie de réclamation écrite, qui doit notifier sa décision dans un délai de six mois ; ce n'est qu'après notification de cette décision, ou à l'expiration du délai, que le

contribuable peut porter utilement le litige devant la juridiction compétente ⁽¹⁾. **La mission rappelle la nécessité de maintenir cette phase administrative préalable**, qui lui paraît justifiée et nécessaire à la bonne gestion des contentieux fiscaux, car cette procédure permet de trouver une solution à l'essentiel des contestations portant sur les prélèvements obligatoires. En 2017, 2 871 246 réclamations ont été déposées auprès de l'administration fiscale, tandis que 238 390 affaires ont été enregistrées devant la juridiction administrative, tous domaines confondus (dont 25 430 en matière fiscale, soit 10,7 %) ⁽²⁾.

De plus, la complexité et la spécificité des dossiers limitent la possibilité pour les juridictions administratives statuant en première instance ou en appel de transmettre une demande d'avis au Conseil d'État, mais conduit à des saisines fréquentes de la CJUE (la durée moyenne d'un renvoi préjudiciel était de 15,7 mois en 2017, et celle d'un recours direct, en annulation ou en manquement, de 20,3 mois) et du Conseil constitutionnel (qui doit rendre sa décision dans un délai de trois mois), et parfois, et de plus en plus souvent, à la combinaison de ces deux procédures.

Ces spécificités conduisent à repousser l'issue des litiges, et leurs conséquences budgétaires potentielles, aux exercices futurs, voire aux législatures ultérieures, et n'incitent pas à une mise en conformité rapide des dispositifs contestés avec les normes supérieures.

b. Des évolutions parfois difficiles à concevoir, qui conduisent à l'adoption de dispositifs imparfaits

Ces mises en conformité sont d'autant plus délicates que les modifications qui devraient être apportées peuvent parfois nécessiter de revoir l'organisation d'ensemble d'un prélèvement obligatoire.

En 2015, l'invalidation, par la CJUE, de l'assujettissement des personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un des États entrant dans le champ d'application territorial des règlements communautaires sur la sécurité sociale aux prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine (contentieux *de Ruyter*) a conduit à **opérer une mise en conformité de ces prélèvements** au droit de l'Union européenne lors de la discussion du projet de loi de financement de la sécurité sociale.

Devant la commission des finances du Sénat, le jeudi 8 octobre 2015, le secrétaire d'État chargé du budget, M. Christian Eckert, reconnaissait la **fragilité juridique du dispositif proposé**, et le justifiait ainsi : « *Nous aurions pu décider d'affecter ces sommes à l'État, ce qui aurait à coup sûr évité tout risque de contentieux. Nous avons refusé car cela aurait été contraire aux principes qui*

(1) Conseil d'État, 26 avril 1976, Sieur X., n° 95585.

(2) Soit 197 243 devant les tribunaux administratifs (19 630 dans le domaine fiscal), 31 283 devant les cours administratives d'appel (4 382), 9 864 devant le Conseil d'État (1 418). Source : bilan d'activité statistique de la juridiction administrative en 2017.

ont présidé à la création de la CSG. (...) Transférer la CSG au budget de l'État, quitte à la reverser la sécurité sociale, aurait été un coup de canif à la vocation de la CSG, que la Cour de Luxembourg aurait aussi pu interpréter comme un contournement de ses décisions. Tel est notre choix. Vous dire qu'il est d'une solidité juridique totale serait exagéré. »

Cette solution a rapidement conduit à de nouvelles contestations dans plusieurs décisions, rendues en 2017 et 2018.

Le contentieux de Ruyter

À la suite des décisions *de Ruyter* de la CJUE (26 février 2015) et du Conseil d'État (27 juillet 2015), il a été jugé que **les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un des États entrant dans le champ d'application territorial des règlements communautaires sur la sécurité sociale** (Union européenne, Espace économique européen, Suisse) **ne pouvaient être assujetties en France à des prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine.**

L'administration a ainsi procédé à la restitution de la part contributive des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine qui était acquittée par les personnes affiliées à un régime légal de sécurité sociale d'un autre pays européen.

Cette jurisprudence ne s'étend pas aux français affiliés à un régime de sécurité sociale d'un État tiers à l'Union européenne.

Le coût du contentieux sur 2016 et 2017 est évalué à 300 millions d'euros environ (120 millions pour l'État, 180 millions pour la Sécurité sociale).

Dans sa décision du 26 février 2015, la CJUE concluait à l'existence d'un **lien direct et suffisamment pertinent entre les prélèvements contestés et les branches de sécurité sociale** énumérées à l'article 4 du règlement n° 1408/71 ⁽¹⁾, puisque ces prélèvements étaient « *affectés spécifiquement et directement au financement de la sécurité sociale en France* » (considérant 27).

Dans son arrêt du 27 juillet 2015, le Conseil d'État a repris les termes de la décision de la CJUE. Les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un des pays entrants dans le champ d'application territorial des règlements communautaires sur la sécurité sociale ne peuvent être assujetties en France à des prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine.

Afin de remédier à cette situation, l'article 24 de la loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016 visait à **mettre les prélèvements sociaux en conformité avec le droit européen par le biais de changements d'affectations budgétaires**, suite à la décision de 2015.

Leur produit, et notamment celui de la CSG, a ainsi été affecté à des structures non contributives, principalement au **Fonds de solidarité vieillesse (FSV)**. Ces structures se situeraient, selon l'interprétation de la France, hors champ d'application du principe européen d'unicité de la législation sociale.

La LFSS pour 2016 a ainsi attribué au FSV la quasi-totalité des prélèvements sociaux sur les revenus du capital. En contrepartie, le FSV a cédé ses autres ressources (CSG sur les revenus d'activité et de remplacement, taxe sur les salaires, forfait social et CSSS pour l'essentiel) au régime général.

Le secrétaire d'État chargé du budget, M. Christian Eckert, déclarait le jeudi 8 octobre 2015 devant la commission des finances du Sénat que ce nouveau dispositif n'étant pas non plus exempt de tout risque contentieux.

Les prélèvements sociaux réclamés sur le fondement de cette mise en conformité ont rapidement fait l'objet de contestations.

Deux décisions du juge administratif (Tribunal administratif de Strasbourg, 11 juillet 2017, et Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, 29 mars 2018) ont ainsi jugé que **les changements d'affectations budgétaires opérés laissent subsister un lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de la sécurité sociale**, contraire au principe d'unicité de la législation sociale énoncé au règlement européen de 2004, et justifiant la décharge des prélèvements sociaux opérés sur les revenus de capitaux mobiliers des intéressés, en l'espèce fiscalement domiciliés en France, mais affiliés à la sécurité sociale de Suisse.

Le 31 mai 2018, la Cour administrative d'appel de Nancy a confirmé dans l'ensemble le jugement du tribunal administratif de Strasbourg, et a posé une nouvelle question préjudicielle à la CJUE :

– la CAA de Nancy a jugé que les contributions et prélèvements sociaux affectés au fonds de solidarité vieillesse et à la caisse d'amortissement de la dette sociale sont directement et spécifiquement affectés au financement d'un régime de sécurité sociale relèvent du champ d'application du règlement n° 883/2004 et sont donc soumises au principe d'unicité de la législation sociale ;

– concernant la fraction du prélèvement social et la contribution additionnelle au prélèvement social affectés à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie, la CAA de Nancy a interrogé la CJUE pour savoir si ces prélèvements présentaient un lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de la sécurité sociale énumérées à l'article 3 du règlement (CE) n° 883/2004.

L'affaire est enregistrée à la CJUE sous le numéro C-371/18.

Auditionnée par la mission d'information, la direction de la sécurité sociale (DSS) a précisé que ce sujet présentait un **caractère très ciblé et limité budgétairement**. La DSS a également souligné que, sauf à revoir entièrement la structure de la CSG et à en réaffecter le produit dans des proportions bien plus importantes, **une sécurisation juridique absolue de ce dispositif aurait difficilement pu être atteinte**.

(1) Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté.

Source : direction de la sécurité sociale ; commentaire de la décision de la CAA de Nancy par Nolwenn Peton-Philippot n° 382, « Suites de l'arrêt de Ruyter : malgré un premier arrêt de la CJUE, le contentieux des prélèvements sociaux ne se tarit pas... », Revue de droit fiscal n° 37, 13 Septembre 2018.

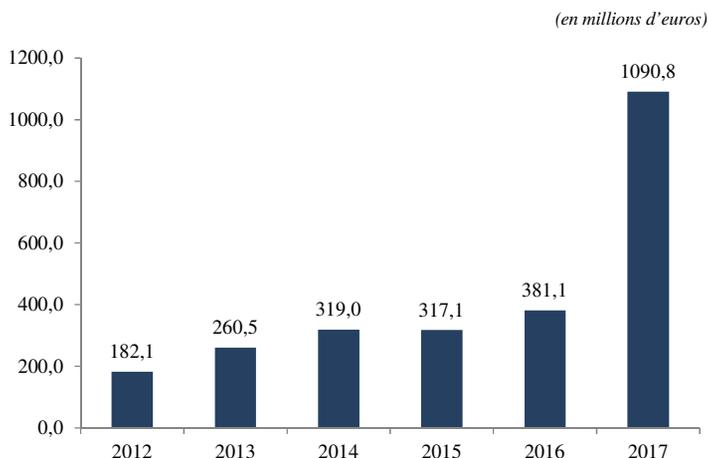
Cet exemple illustre néanmoins que l'importance des enjeux budgétaires et la complexité des choix à opérer peuvent conduire à repousser la mise en conformité, pourtant nécessaire, de certains dispositifs.

La mission relève la nécessité de faire preuve de volontarisme lorsqu'un risque contentieux est connu, afin de ne pas laisser perdurer de telles incertitudes.

2. Un coût des intérêts moratoires pourtant très élevé, et principalement dû aux contentieux fiscaux de série

Le coût de l'inaction, qui se traduit par le paiement d'intérêts moratoires, est élevé, et en augmentation continue. Entre 2012 et 2017, en matière fiscale, le coût total associé aux intérêts moratoires s'est élevé à 2,55 milliards d'euros, soit une dépense annuelle moyenne de 425,1 millions.

INTÉRÊTS MORATOIRES ASSOCIÉS AUX CONTENTIEUX FISCAUX (DÉPENSES BRUTES, EN EXÉCUTION)



Source : compte général de l'État 2012 – 2017, direction générale des finances publiques.

Ce montant très élevé de dépenses est largement dû aux contentieux fiscaux de série. Le coût des intérêts moratoires associés au contentieux « précompte », depuis le début de ce contentieux, s'élèverait ainsi à 220 millions d'euros, et ceux associés au contentieux « OPCVM », à plus de 800 millions ⁽¹⁾. Le coût total des intérêts moratoires associés au seul contentieux relatif à la contribution de 3 % sur les dividendes distribués pourrait atteindre un milliard d'euros ⁽²⁾.

Entre 2006 et 2017, le taux des intérêts moratoires s'élevait à 4,8 %. **Ce taux a été divisé par deux par la deuxième loi de finances rectificative pour 2017** ⁽³⁾. Si cette évolution est bienvenue, ses conséquences sur le coût des intérêts moratoires se feront sentir progressivement, car le nouveau taux ne s'applique que pour l'avenir, les intérêts moratoires courant jusqu'au 31 décembre 2017 se voyant appliquer l'ancien taux.

(1) Selon les données présentées dans le rapport Remboursements et dégrèvements de Mme Christine Pirès Beaune, octobre 2017.

(2) Audition de M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017, devant la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, le jeudi 2 novembre 2017, séance de 13 heures, compte rendu n° 29.

(3) Article 55 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

Proposition n° 8 : Envisager rapidement une évolution des dispositifs fiscaux lorsqu'un risque contentieux est identifié, et faire appel pour cela, au besoin, à une expertise externe.

B. LES ALERTES CONTENTIEUSES DOIVENT RAPIDEMENT POUVOIR CONDUIRE À DES ÉVOLUTIONS LÉGISLATIVES

Afin de limiter au maximum le coût des intérêts moratoires, la mission relève la nécessité de mieux prendre en compte, dès leur apparition, les alertes contentieuses, afin d'identifier au plus vite les risques budgétaires associés, et d'agir en conséquence. Pour cela, les échanges internes aux ministères économiques et financiers doivent être pérennisés et systématisés (*proposition n° 9*), le dialogue avec la Commission européenne doit être poursuivi (*proposition n° 10*), une modernisation est à opérer concernant les systèmes d'information (*proposition n° 11*), et la gestion administrative des litiges doit être rapidement adaptée lorsqu'un risque significatif est identifié, à l'occasion d'un contentieux de série notamment (*proposition n° 12*).

1. Pérenniser et poursuivre la systématisation des échanges internes aux ministères économiques et financiers

Le suivi des contentieux avait longtemps été marqué par un travail en silos au sein de l'administration des ministères économiques et financiers. Cette organisation peut conduire à une prise en compte tardive ou défailante des enjeux budgétaires associés mais également des risques juridiques associés aux contentieux.

Auditionnée par la mission d'information, la DGFIP a relevé que cette situation avait connu des améliorations au cours de la période récente, soulignant que « *les échanges internes ou externes à la DGFIP font désormais l'objet d'une formalisation qui devrait permettre à terme de mieux articuler les propositions formulées au cabinet pour la prise en compte des risques juridiques attachés aux contentieux fiscaux* ».

● **Concernant l'enregistrement des provisions, la prévision budgétaire et la programmation pluriannuelle**, la mission a constaté que les échanges entre les services des ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics avaient été développés, mais pourraient faire l'objet d'une formalisation accrue (*voir 2 du B du II de la deuxième partie*). La réunion du « comité des risques » permet de centraliser et de valider l'information relative aux enjeux financiers associés à ces contentieux.

● **Concernant l'identification et le suivi des contentieux**, le rapport de l'Inspection générale des finances de novembre 2017 relevait ainsi qu' « *entre la DLF, le SGAE, les services du ministère en charge des affaires étrangères, la représentation permanente à Bruxelles pour les contentieux communautaires et*

la DLF, le service juridique de la DGFIP et le secrétariat général du Gouvernement pour le contentieux constitutionnel, la multiplicité des intervenants et des processus non toujours parfaitement formalisés peuvent conduire à des dysfonctionnements dans la circulation de l'information sur les contentieux en cours, qu'ils soient européens ou constitutionnels »⁽¹⁾.

Deux initiatives ont été prises en 2017 pour remédier à cette situation.

La mise en place d'un **comité ad hoc, réunissant le directeur de la législation fiscale et le chef du service juridique de la fiscalité**, chargé de formaliser une analyse juridique partagée sur les risques contentieux, a été décidée pour faire suite aux propositions du rapport de l'IGF. Ce comité, réuni tous les six mois, a pour objectif de « *fournir à terme au ministre un avis circonstancié et croisé sur l'intensité du risque encouru pour les principaux contentieux et de disposer d'un délai pour engager le cas échéant lors des travaux de préparation des projets de loi une révision des dispositifs contestés considérés comme les plus en risque* ». Il s'est réuni formellement pour la première fois en janvier 2017.

De plus, le cabinet du ministre de l'action et des comptes publics a désigné **la DAJ comme direction coordinatrice de l'information** lui remontant sur l'ensemble des contentieux fiscaux et non fiscaux. La DAJ transmet une synthèse ministérielle semestrielle des enjeux fiscaux et non fiscaux, à laquelle contribue le SJF.

La mission salue ces initiatives et insiste sur l'absolue nécessité de pérenniser et de poursuivre la formalisation et la systématisation de tels échanges.

Proposition n° 9 : Pérenniser et poursuivre la systématisation des échanges internes aux ministères économiques et financiers.

2. Privilégier le dialogue avec la Commission européenne

Concernant plus les procédures européennes, le Secrétariat général des affaires européennes (SGAE) coordonne les positions françaises auprès de l'Union européenne, veille au respect des obligations découlant de la mise en œuvre des traités et du droit dérivé, et la direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères (DAJ du MEAE) rédige le mémoire qui sera déposé devant les juridictions (*voir a du 2 du A du I de la deuxième partie*).

La mission a constaté que cette organisation permettait d'assurer un suivi cohérent des procédures en cours, précontentieuses comme contentieuses. Si une prise de position ferme et engageante de la Commission européenne sur les dispositifs, avant ou après leur adoption, semble délicate, le dialogue avec la Commission permet de résoudre de nombreuses difficultés, et doit être privilégié.

(1) *Inspection générale des finances*, Mission d'enquête. La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués (dividendes), novembre 2017, page 45.

a. Un « rescrit européen » est difficilement envisageable

• Une prise de position ferme de la Commission européenne, sur demande des États membres, concernant la compatibilité des dispositifs en préparation paraît difficilement atteignable.

Les services des ministères économiques et financiers ont indiqué consulter occasionnellement la Commission européenne sur sa lecture des principes européens et de leurs conséquences au niveau national. La mission a également eu connaissance d'échanges réguliers entre les services fiscaux et la DG TAXUD, notamment ⁽¹⁾.

Ces échanges sont bénéfiques, et permettent un approfondissement de la compréhension réciproque des législations nationales et européennes. Leur portée ne doit toutefois pas être surestimée. En effet, les modalités de fonctionnement de la Commission européenne s'accommodent mal des exigences de la production législative nationale, et notamment des délais contraints qui caractérisent la discussion au Parlement des dispositifs fiscaux, empêchant d'obtenir l'avis des services de la Commission au cours de la discussion.

En tout état de cause, l'état actuel du droit ne permet pas d'obtenir une prise de position ferme de la Commission européenne sur de tels cas d'espèces. Les recommandations et les avis émis par la Commission sont en effet des actes non contraignants qui ne la lient pas, si bien que « *le principe du respect de la confiance légitime ne saurait (...) être invoqué (...) pour faire obstacle à la constatation objective du non-respect, par [la Commission européenne], des obligations que lui impose le traité* » (affaire C-39/10, *Commission c/ Estonie*, 10 mai 2012).

• Un contrôle de compatibilité des mesures votées, après leur adoption, paraît tout aussi complexe à mettre en œuvre.

Une procédure de notification obligatoire à la Commission existe en matière d'aides d'État. Les États membres doivent déclarer toute aide publique susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Aux termes du troisième paragraphe de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la Commission « *est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides* », et dispose ensuite d'un délai de deux mois pour se prononcer sur sa compatibilité avec le marché intérieur, délai durant lequel l'octroi de l'aide est suspendu. Si la Commission rencontre un doute sérieux concernant la légalité de l'aide, elle peut ouvrir une procédure d'examen formel, d'un délai maximal de dix-huit mois.

L'existence de ces **délais** rend difficile la transposition d'une telle procédure en matière fiscale et budgétaire qui semblerait de plus délicate à justifier. Si le fonctionnement du marché intérieur justifie l'existence d'un

(1) Voir a du 2 du A du 1 de la deuxième partie.

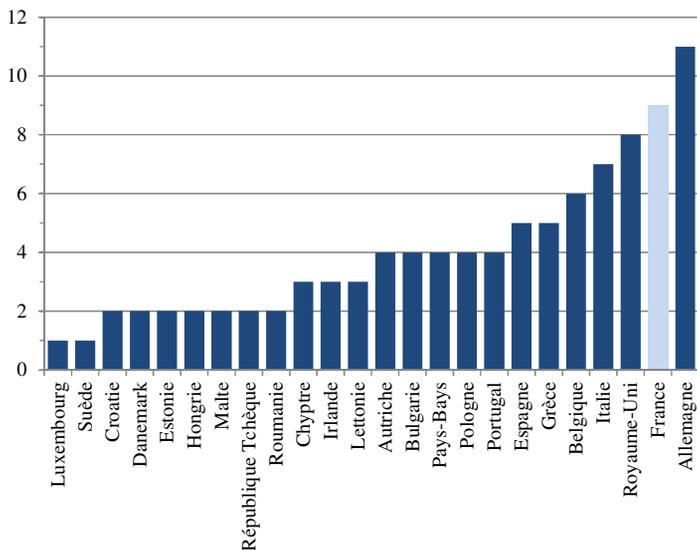
contrôle aux aides et subventions accordées par les États membres, la création d'un contrôle de la Commission européenne sur toute mesure fiscale adoptée par les États membres constituerait une **réelle atteinte à leur souveraineté budgétaire**.

b. Un dialogue avec la Commission européenne qui doit être privilégié

● Si une prise de position formelle des autorités européennes semble complexe à mettre en œuvre en amont de l'adoption de dispositifs fiscaux, **les observations et les interrogations de la Commission européenne doivent, en revanche, être prises en compte très en amont**.

● **La France est actuellement classée deuxième, derrière l'Allemagne, en termes de nombre de procédures d'infraction en cours en matière fiscale** : 96 procédures sont actuellement ouvertes, soit 3,4 par État membre en moyenne, dont 11 pour l'Allemagne et 9 pour la France.

**NOMBRE DE PROCÉDURES D'INFRACTION OUVERTES,
PAR ÉTAT MEMBRE, EN MATIÈRE FISCALE**



À partir du stade précontentieux, c'est-à-dire de la mise en demeure.

Source : base de données de la Commission européenne (accessible sur le site de la [Commission](#)), extraction réalisée le 30 juillet 2018.

• Les statistiques relatives aux procédures d’infraction menées contre la France, au cours des dix dernières années, montrent que :

– de nombreux dossiers (près d’une centaine par an, soit un tous les trois jours) sont ouverts au stade de la **phase de « dialogue structuré »** (demandes d’informations et dispositif « EU Pilot »), et ces échanges permettent de trouver une **solution aux questions posées en dehors de toute procédure contentieuse** ;

– l’ouverture de la phase précontentieuse (avis motivé et recours en manquement) concerne un peu moins de la moitié des dispositifs pour lesquels un échange préalable a eu lieu, et **seuls 6 % des avis motivés débouchent sur l’ouverture d’un contentieux** ;

– le dépôt d’un **recours en manquement** conduit dans la **quasi-totalité des situations (92 %)** à une **condamnation des autorités françaises**.

PROCÉDURES D’INFRACTION MENÉES CONTRE LA FRANCE, DEPUIS LE 1^{ER} JANVIER 2008

(en nombre de recours)

	Demandes d’informations et dossiers « EU Pilot » <small>(*)</small>	Mises en demeure	Avis motivés <small>(**)</small>	Recours en manquement	Décisions défavorables <small>(***)</small>
Fiscalité et union douanière	82	57	28	13	10 (92 %)
Environnement, climat, énergie	240	92	44	7	6 (86 %)
Marché intérieur, services, industrie, entrepreneuriat et PME, aides d’État	130	77	28	4	4 (100 %)
Autres	470	192	45	–	–
Total	922	418	145	24	22 (92 %)

(*) De 2008 à 2010, soit avant son adhésion au dispositif « EU Pilot », la France avait reçu 465 demandes d’information. Depuis leur adhésion en septembre 2011, les autorités françaises ont reçu au total 457 dossiers « EU Pilot ». Le nombre de dossiers « EU PILOT » a drastiquement chuté depuis la mise en œuvre de la nouvelle politique infractionnelle de la Commission. Les services de la Commission n’ont ouvert que 8 dossiers en 2017 et 4 dossiers en 2018. À titre de comparaison, 53 dossiers EU PILOT ont été adressés aux autorités françaises durant l’année 2016.

(**) Certaines des infractions auxquelles se rapportent ces avis motivés ont été ouvertes avant le 1^{er} janvier 2008.

(***) En matière fiscale, 2 décisions favorables ont été rendues, et 1 radiation a été prononcée ; 1 affaire est en cours. En matière environnementale, 1 radiation a été prononcée, et une saisine a été annoncée.

Source : Secrétariat général des affaires européennes, au 6 juillet 2018.

• **Les dispositifs contestés font l’objet d’un suivi régulier et de haut niveau entre les autorités françaises et européennes.**

Les services de la Commission européenne et les représentants de l’administration française se réunissent régulièrement pour évoquer les risques juridiques associés à certains dispositifs fiscaux, et discuter de leurs éventuelles évolutions.

Le cabinet du Commissaire européen aux affaires économiques et financières, à la fiscalité et à l'union douanière, M. Pierre Moscovici, a ainsi indiqué à la mission d'information qu'une rencontre avait lieu chaque année entre des représentants de l'administration française, et notamment le SGG et le SGAE, et les services de la Commission européenne, afin d'identifier les points de désaccord et les sujets sur lesquels une évolution était envisageable.

● **Selon les données transmises par la direction générale des finances publiques, concernant les vingt-huit procédures ouvertes⁽¹⁾ depuis 2013** (phase de dialogue structuré, phase précontentieuse et contentieuse) :

- 16 dispositifs ont fait l'objet d'une mise en conformité ;
- 2 affaires ont été classées ;
- 2 affaires ont conduit à une décision défavorable de la CJUE ;
- 8 affaires étaient toujours en cours.

La liste des dispositifs en question sont reproduits en annexe (*voir annexe n° 6*)⁽²⁾.

Proposition n° 10 : Poursuivre l'amélioration du dialogue avec la Commission européenne.

3. Moderniser le système d'information pour identifier au plus vite les dispositifs faisant l'objet de contentieux de série

Afin de permettre une pleine information du décideur politique sur les risques encourus et sur les options envisageables, les systèmes d'information utilisés pour le suivi et gestion des contentieux fiscaux doivent être modernisés, à la DGFIP comme aux Douanes.

● Les litiges fiscaux font l'objet d'un enregistrement dans le système d'information à partir du moment où ils donnent lieu au dépôt d'une réclamation ou d'un recours devant les juridictions par les contribuables. En effet, une situation litigieuse est considérée comme contentieuse dès le dépôt par le contribuable d'une réclamation prévue à l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. **Cette pratique permet un suivi exhaustif des procédures en cours.**

Lors de son audition, le service juridique de la fiscalité a précisé à la mission que, pour détecter au plus tôt l'apparition de contentieux de série, les directions des affaires juridiques du réseau territorial et des directions nationales

(1) Les différences entre ces chiffres et ceux présentés dans le tableau précédent s'expliquent par la période considérée et par le fait que certaines décisions contentieuses intervenues au cours des cinq dernières années constituaient la conclusion de procédures ouvertes auparavant.

(2) La liste a été transmise avant l'arrêt Accor du 4 octobre 2018.

de la DGFIP assuraient un rôle de **veille sur les dispositifs les plus régulièrement contestés**. Ainsi, *« si une même disposition fiscale est contestée dans plusieurs dossiers, une information est transmise au service juridique de la fiscalité qui examine l'opportunité de créer dans les applications de suivi de la mission contentieuse un code de suivi particulier appelé " contentieux de série " »*. Au 31 décembre 2017, 50 contentieux de série avaient ainsi été identifiés.

Par ailleurs, pour tenir compte des recommandations du rapport de la mission d'enquête de l'Inspection générale des finances de novembre 2017 ⁽¹⁾, **les plaintes déposées auprès de la Commission, et suivies par la DLF et le SGAE, sont désormais suivies dans l'application de suivi des contentieux de la DGFIP** pour ce qui concerne la contestation de dispositions de la fiscalité professionnelle. Cette initiative permet de *« disposer d'une cartographie plus complète des risques relatifs au respect du droit européen et d'assurer une veille pour identifier le dépôt d'éventuelles réclamations portant sur les dispositifs en cause »*.

La mission souligne la pertinence de ces évolutions.

● En revanche, la DGFIP a précisé à la mission qu'elle ne disposait pas *« d'un registre unique d'enregistrement des réclamations et des recours contentieux mais de plusieurs outils déployés dans les différents services »* :

– l'application « Erica » est déployée dans les directions régionales et départementales des finances publiques, les directions nationales et spécialisées ;

– l'application « Iliad » est déployée dans les services locaux (services d'impôts des particuliers et services d'impôts des entreprises) ;

– l'application « Majic » est utilisée par les services fonciers.

La DGFIP relève que cette organisation résulte *« simplement d'un résultat de l'histoire des systèmes d'information des administrations qui ne peut pas être dépassé sans investissements appropriés et d'ampleur importante »*. Elle précise également que *« l'ensemble des données contentieuses enregistrées dans ces applications fait cependant l'objet d'une consolidation statistique dans l'application Erica »* et que *« les données saisies dans l'application Erica représentent les enjeux financiers les plus importants. Elles font l'objet de campagnes annuelles de fiabilisation et d'un audit annuel par sondage de la Cour des comptes dans le cadre des travaux liés à la provision pour risques sur litiges fiscaux »*.

● De plus, si l'application Erica permet de suivre l'ordonnement du décaissement, elle ne permet pas d'en constater le paiement, qui est enregistré dans l'application Chorus. La réconciliation de ces opérations doit ainsi être effectuée manuellement.

(1) *Inspection générale des finances*, Mission d'enquête. La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués (dividendes), novembre 2017.

● Au sein de la direction générale des douanes et droits indirects, le **système d'information de lutte contre la fraude (SILCF)** est « *alimenté par les agents qui constatent les infractions et est fiabilisé par les services qui gèrent le contentieux. Il est accessible à l'ensemble de la chaîne hiérarchique, y compris les services de la direction générale en charge du contentieux* ».

La DGDDI précise qu'à ce stade, le SILCF n'est « *pas connecté aux applications comptables et ne permet pas d'identifier automatiquement le dénouement comptable des contentieux qui ne seraient pas réglés immédiatement (cas des contentieux traités judiciairement)* ». De plus, cet outil ayant été pensé comme un outil d'administration du contentieux mais pas de reporting, ses fonctionnalités actuelles ne permettraient pas de produire des données statistiques suffisamment précises pour les besoins des services, et nécessiteraient la réalisation d'enquêtes annuelles auprès des services déconcentrés.

La DGDDI assure avoir « *lancé un vaste chantier d'urbanisation du système d'information, pour développer les capacités existantes et interconnecter ce système d'information à d'autres applications douanières, notamment comptables* ». **La mission d'information souligne la nécessité d'une telle mise à niveau.**

Proposition n° 11 : Moderniser les systèmes d'information pour identifier au plus vite les dispositifs faisant l'objet de contentieux de série.

4. Adapter rapidement la gestion administrative lorsqu'un risque significatif est identifié

L'administration doit être en mesure de réagir rapidement lorsqu'un risque budgétaire significatif est identifié, et dégager une stratégie contentieuse claire, en particulier à l'occasion de contentieux de série, dont le nombre tend à se développer.

Le cas du contentieux relatif à la CSPE (*voir première partie*) constitue à ce titre un exemple caractéristique. La mission relève que la réception par la Commission de régulation de l'énergie d'un nombre très élevé de réclamations aurait dû conduire à la mise en place rapide d'une stratégie contentieuse adaptée, ce qui n'a pas été possible, faute de moyens suffisants dévolus à cette autorité.

Dans de telles situations, la mission rappelle la nécessité d'adapter rapidement l'organisation administrative, condition nécessaire à la conduite d'une stratégie contentieuse efficace.

Proposition n° 12 : Adapter l'organisation administrative pour le traitement des contentieux de série, le cas échéant.

II. UNE QUALITÉ LÉGISTIQUE QUI DOIT IMPÉRATIVEMENT ÊTRE RENFORCÉE DÈS LA CONCEPTION DE LA NORME FISCALE

A. UN PROCESSUS DE SÉCURISATION JURIDIQUE ET DE SIMPLIFICATION DE LA NORME FISCALE QUI DOIT ÊTRE ENGAGÉ

1. Les points d'attention relevés par la mission

• **Les travaux de la mission d'information ont relevé qu'au-delà des cas d'espèces soulevés dans les affaires présentées dans ce rapport, certains dispositifs faisaient l'objet de saisines récurrentes du juge, européen comme constitutionnel.**

Comme le souligne le rapport de l'Inspection générale des finances consacré à la contribution de 3 % sur les dividendes distribués ⁽¹⁾, « **les principes communautaires, appliqués de manière affirmée et déterminée par la CJUE, de libre circulation de capitaux et de liberté d'établissement, ainsi que les principes constitutionnels d'égalité devant les impôts et les charges publiques (dont la portée a été renforcée par les évolutions jurisprudentielles récentes sur la discrimination à rebours) sont source de risques, y compris sur des dispositifs parfois anciens et structurants de notre droit fiscal** ». Le rapport ajoute que « *si le phénomène n'est pas nouveau, les évolutions jurisprudentielles récentes portant sur le régime d'intégration fiscale constituent une bonne illustration des pressions croissantes de la norme communautaire* ».

Une consultation publique a notamment été ouverte sur le site des ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics, portant sur la réforme du régime fiscal des brevets, de l'intégration fiscale, et de la déductibilité des intérêts (voir 2 du B du présent II). La direction de la législation fiscale a indiqué que sur ces sujets, des échanges informels étaient conduits avec la Commission européenne ainsi qu'avec l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) afin de mieux appréhender la compréhension qu'ont ces institutions de ces régimes.

• Plusieurs personnes auditionnées par la mission d'information ont également relevé **les fragilités juridiques qui entourent spécifiquement les taxes affectées.**

(1) *Inspection générale des finances*, Mission d'enquête. La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués (dividendes), novembre 2017.

Ont ainsi été portés à la connaissance de la mission d'information plusieurs contentieux récents, portant sur la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision ⁽¹⁾ et sur la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision ⁽²⁾, affectées au CNC, sur la taxe générale sur les activités polluantes ⁽³⁾, affectée à l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (Ademe) jusqu'en 2018 et rebudgétée à l'occasion de la dernière loi de finances, ou encore les contentieux portant sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ⁽⁴⁾, affectée aux communes.

Un récent rapport du Conseil des prélèvements obligatoires ⁽⁵⁾ relevait ainsi que le régime juridique des taxes affectées était « *souple mais fragile* », ne faisant l'objet d'aucune définition juridique précise. Le rapport relève que ces taxes sont fréquemment contrôlées par le juge constitutionnel : depuis 2013, « *le Conseil constitutionnel s'est prononcé à 11 reprises sur des taxes affectées à des tiers (hors collectivités territoriales). À cette occasion, il a prononcé six décisions de non-conformité (totale ou partielle), deux décisions de conformité avec réserve et trois décisions de conformité totale* » uniquement. Le rapport relevait également que des fragilités demeurent au regard du droit de l'Union européenne, et concernent principalement le droit des aides d'État.

Dans un discours donné en 2015 à l'École nationale d'administration ⁽⁶⁾, M. Jean-Marc Sauvé, alors Vice-président du Conseil d'État, rappelait que de nombreuses « *imperfections* » rendaient nécessaire « ***une remise à plat des dispositifs de fiscalité sectorielle*** », **qui recouvrent de nombreuses taxes affectées**. Il rappelait l'existence de contraintes juridiques, tant en droit interne qu'en droit de l'Union européenne. Ainsi, en droit interne, « *le paramétrage d'une taxe comportementale est un exercice constitutionnellement délicat : une telle taxe doit tout à la fois cibler l'objectif poursuivi par le législateur et ne pas créer de différences de traitement excessives ou injustifiées* ». Le Conseil constitutionnel est particulièrement vigilant sur le respect de ces règles et principes ⁽⁷⁾. En droit de l'Union européenne, le Vice-président du Conseil d'État relevait notamment les risques entourant la fiscalité de régulation, rappelant que la CJUE retenait « *une conception extensive de la notion d'aide d'État* ».

(1) *Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017*, Société EDI-TV [Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision].

(2) *Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017*, Société EDI-TV [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II].

(3) *Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 12 mai 2015, 13-20.671*.

(4) *Conseil d'État, 31 mars 2014*, Société Groupe Auchan, n° 368111, n° 368123 et n° 368124, et *Conseil d'État, 19 mars 2018*, SAS Cora, n° 402946.

(5) *Conseil des prélèvements obligatoires*, Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer, juillet 2018, pages 12 à 20.

(6) *Ouverture par M. Jean-Marc Sauvé, vice-président du Conseil d'État, du colloque organisé dans le cadre des entretiens du Conseil d'État en droit public économique consacré à la fiscalité sectorielle, à l'École nationale d'administration, le vendredi 5 juin 2015*.

(7) *Décisions n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009*, Loi de finances pour 2010, n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012, COPCEL et autres, n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, n° 2014-417, Société Red Bull On Premise et autres.

• **La mission propose que cette revue d'ensemble soit confiée à une commission indépendante**, composée de magistrats administratifs, de praticiens, et d'universitaires. Cette commission devrait concentrer ses premiers travaux sur les dispositifs présentant un risque d'invalidation élevé. Ses conclusions ne seraient pas rendues publiques.

La direction de la législation fiscale a attiré l'attention de la mission sur les éventuelles difficultés posées par cette remise à plat. La jurisprudence de la CJUE est en effet évolutive, et, concernant certains dispositifs actuellement considérés comme « à risque », celle-ci ne serait pas encore parfaitement stabilisée : une anticipation trop précoce des décisions de la CJUE pourrait faire ainsi naître de nouveaux risques.

• Suite aux annonces effectuées au premier semestre 2018, le Gouvernement a proposé, à l'article 12 du **projet de loi de finances pour 2019**, de **réformer le régime de l'intégration fiscale** afin de sécuriser ce régime au regard du droit européen.

L'article 7 du texte propose également de **sécuriser le dispositif de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères**. Il précise les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la TEOM, en autorisant la prise en compte soit des dépenses réelles d'investissement, soit des dotations aux amortissements correspondantes, au libre choix de la collectivité. Cet article devrait ainsi permettre de sécuriser cette taxe, contestée à la suite des décisions *Auchan* de 2014 et *Cora* de 2018 précitées. L'évaluation préalable de l'article évalue à 220 millions d'euros au 30 avril 2018, le coût potentiel pour l'État des contentieux en cours, 5 000 contestations ayant été formulées auprès des services fiscaux par les redevables depuis 2014.

La mission se félicite de ces initiatives, qui témoignent d'une prise de conscience des risques juridiques, et devrait permettre d'assurer la pérennité de ce dispositif.

Proposition n° 13 : Conduire une revue d'ensemble des risques juridiques, en s'intéressant en priorité à certains dispositifs qui sont régulièrement contestés devant les tribunaux, et notamment aux taxes affectées.

2. Une simplification de la norme fiscale qui doit être recherchée à chaque étape

La complexité de la législation et la fréquence des modifications peuvent affecter la prévisibilité de la norme fiscale, affaiblissant ainsi la sécurité juridique. **La mission propose d'associer la revue générale des risques juridiques proposée à une recherche constante de la simplification de la norme.**

En 2009, la création, au sein de la direction générale des finances publiques, de **la mission de simplification de la législation fiscale**, avait

notamment pour objectif de concevoir et de proposer les mesures de simplification des formalités pesant sur les différentes catégories d’usagers, particuliers, entreprises comme collectivités territoriales, et d’assurer l’adaptation des textes législatifs et réglementaires dans le contexte de la fusion de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction générale des impôts, **mais n’avait pour objectif de remédier à la complexité des dispositifs fiscaux**. Elle a été supprimée en 2016.

La mission de simplification de la législation fiscale de la DGFIP

La mission de simplification de la législation fiscale a été créée par un arrêté du 28 décembre 2009, au sein de la direction générale des finances publiques (DGFIP). Elle avait pour mission de contribuer, en liaison avec les services compétents, à l’harmonisation, à la modernisation et à l’optimisation de l’organisation financière et fiscale française. À ce titre, elle était chargée de concevoir et de proposer les mesures de simplification des formalités qui pèsent sur l’ensemble des catégories d’usagers (particuliers, entreprises et collectivités territoriales) ainsi que de simplifier la documentation interne et externe produite par l’administration centrale de la DGFIP. Elle comportait un responsable et deux cadres.

Dans ce cadre, la mission a notamment procédé à un travail de simplification des régimes d’imposition et de rationalisation des commissions administratives auxquelles participe la DGFIP.

Elle a également assuré la coordination de l’adaptation des textes législatifs et réglementaires rendue nécessaire par la fusion, au sein de la DGFIP, de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction générale des impôts. Elle a ainsi préparé et suivi, en liaison avec l’ensemble des services concernés de la DGFIP, l’élaboration et l’adoption des ordonnances et décrets qui ont modifié les codes et textes législatifs et réglementaires non codifiés pour les adapter au nouveau contexte d’organisation administrative.

Ayant achevé ces travaux qui lui avaient été confiés, et dans une optique de rationalisation des structures et des moyens, la mission a été supprimée en 2016.

La DGFIP précise que « *la simplification est un objectif constant poursuivi dans les différentes dimensions où elle intervient, et en particulier en ce qui concerne les obligations des contribuables et les dispositions prises pour accompagner leur bon accomplissement* ».

Source : direction générale des finances publiques.

Au Royaume-Uni, la simplification de la législation fiscale a été confiée à un organisme indépendant, le Bureau de la simplification fiscale (*Office of Tax Simplification*, ou *OTS*). Initialement pensé comme un organe temporaire lors de sa création, en 2010, cette structure a été transformée en agence permanente par le *Finance Act* de 2016.

L'exemple britannique de l'*Office of Tax Simplification* : du conseil provisoire à l'agence permanente

Après la victoire de la coalition associant les libéraux aux conservateurs en 2010, le constat est fait par le chancelier George Osborne d'une complexité trop grande du code des impôts britannique – 11 000 pages –, dommageable selon lui à l'investissement des entreprises ⁽¹⁾. Pour remédier à ce problème, le bureau de la simplification fiscale - Office of Tax Simplification (OTS), un organe temporaire, est créé en 2010. Il est rattaché au ministère des finances. Après cinq ans d'exercice, le bureau a été transformé en une structure permanente par le *Finance Act* de 2016.

Cet organe agit comme un conseiller indépendant du gouvernement et a vocation à travailler sur deux missions principales : simplifier la législation relative aux impôts et en améliorer la gestion administrative. Un des fils conducteurs de ce travail est de s'assurer que les contribuables, particuliers et entreprises, ne soient pas affectés de manière disproportionnée par cette législation. Si le bureau est rattaché à l'administration des finances, l'équipe en charge vient à la fois du secteur public et du secteur privé.

Le conseil d'administration et sa présidente, Angela Chair, sont indépendants. Le directeur est nommé par le ministre des finances et ne peut être révoqué par celui-ci que s'il vient à manquer à ses obligations.

L'OTS peut être saisi par le ministre des finances, pour conduire une mission précise. S'il ne peut pas être saisi par la Chambre basse du Parlement britannique, il est également doté d'une capacité d'auto-saisine pour examiner un dispositif fiscal. Entre 2010 et 2016 le bureau a conduit 14 projets majeurs et a produit près de 40 rapports ⁽²⁾. Environ la moitié des 450 recommandations émises ont été acceptées. À titre d'exemple, le bureau a publié en novembre 2017 une revue du système de la TVA britannique et a émis 23 recommandations sur le sujet.

La création de cet organe fait suite à une tentative plus ancienne de réécrire le code des impôts en vue de le simplifier. Cet essai n'a pas réussi et aurait même conduit à complexifier la législation fiscale. Au vu de cette première expérience, l'OTS a préféré conduire des revues ciblées de dispositifs fiscaux afin d'identifier les possibilités de simplification ⁽³⁾.

Ainsi, le premier projet de l'office, l'analyse détaillée de 155 dispositifs identifiés lors de la revue générale du code des impôts, a conduit à la disparition de 40 d'entre eux et l'amélioration de dizaine d'autres. Le bureau a également travaillé à l'élaboration d'un index de complexité de la norme fiscale. L'objectif est d'attribuer une note à chaque domaine de taxe en rapport avec la complexité identifiée par le bureau. Afin d'affiner l'analyse, cette note se décompose en deux volets : l'une identifie la complexité intrinsèque du dispositif fiscal et l'autre l'impact concret de la complexité sur le contribuable. Ses créateurs promeuvent cet index comme un outil servant à prioriser les réformes de simplification fiscale.

Sa transformation en une structure permanente illustre la place trouvée par le bureau de la simplification fiscale au sein de l'administration des finances britannique. Il apparaît comme une forme de vigie sur la législation fiscale. En 2015, à l'issue du mandat de la coalition gouvernementale, le bureau avait ainsi rappelé que si la coalition au pouvoir avait supprimé 57 dispositifs d'allègements fiscaux depuis 2010, il en avait ajouté 151 nouveaux sur la même période. Un rappel du chemin parcouru, mais aussi du chemin restant à parcourir.

(1) Conférence de presse de M. George Osborne, ministre des finances du 20 juillet 2010.

(2) Rapport annuel 2016-2017 de l'*Office of Tax Simplification*, page 9.

(3) Réponses écrites de l'OTS au questionnaire envoyé par la mission.

Source : *Office of Tax Simplification*.

La mission juge pertinent ce modèle, fondé sur l'expertise indépendante d'une cellule extérieure à l'administration fiscale, et se prononçant par des avis publics.

En France, le Conseil des prélèvements obligatoires, qui a remplacé le Conseil des impôts, est associé à la Cour des comptes, mais constitue une institution distincte de cette dernière. Il est « *chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative à ces prélèvements* »⁽¹⁾.

Proposition n° 14 : Rechercher, à l'occasion de chaque modification législative, la simplification de la norme fiscale.

B. UNE DÉMARCHE QUI DOIT ÊTRE MENÉE EN DONNANT UNE PLACE PLUS LARGE À LA CONSULTATION

1. Un recours à la consultation qui peut permettre d'identifier les failles de certains dispositifs

• **Les travaux de la mission ont souligné que la pratique de la consultation occupait une faible place dans les processus de fabrication de la norme.**

En France, une telle pratique ne fait pas partie de la culture institutionnelle. En avril 2010, le rapport présenté au ministre en charge de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, et portant sur les instructions fiscales⁽²⁾, relevait ainsi que « *si certaines dispositions fiscales font l'objet d'une élaboration approfondie et transparente en amont, nombre d'entre elles sont présentées en loi de finances ou dans des projets de loi ordinaires sans avoir fait l'objet d'aucune annonce ou étude préalable* ». Selon le rapport, étaient particulièrement concernées « *les réformes ayant trait à l'imposition des personnes ou du patrimoine, moins en matière de fiscalité internationale ou de TVA et, plus largement pour les dispositions dont le cadre juridique est contraint par le droit communautaire ou international* ».

Les rapporteurs expliquaient cette situation par « *l'habitude du secret, des arbitrages parfois tardifs, [et par] la faible pratique de l'évaluation en amont de ses effets* », rappelant que « *trop souvent, la loi est rédigée et adoptée dans l'urgence, sans avoir donné lieu ni à des consultations préalables approfondies au stade de sa préparation par le Gouvernement, ni à des débats éclairants au Parlement* ».

(1) Article L. 351-1 du code des juridictions financières, créé par la loi n° 2005-358 du 20 avril 2005 tendant à créer un Conseil des prélèvements obligatoires.

(2) Instructions fiscales : propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, rapport du groupe de travail constitué de Mme Christine Bouvier, MM. Gilles Carrez, Olivier Fouquet, et Bruno Gibert, à Madame le Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, avril 2010.

Auditionnés par la mission d'information, les magistrats du Conseil d'État ont également relevé l'existence, en France, d'une « *culture du secret* », liée au refus de distinguer les éléments purement techniques de ceux nécessitant un arbitrage politique par le Gouvernement. Cette situation empêcherait de dévoiler le contenu des réformes et d'en anticiper la rédaction, avant le temps politique que constitue la présentation du projet de loi de finances, chaque l'automne.

La mission insiste néanmoins sur la nécessité de renforcer, en amont, la sécurisation de la norme fiscale, en développant notamment le recours aux consultations ouvertes. Une telle pratique permettrait soulever les éventuelles difficultés d'application posées par un texte, et notamment les éventuelles contrariétés au droit européen.

Cette revendication fait l'objet de demandes régulières, de la part des acteurs économiques comme des corps de contrôle et d'inspection.

L'Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF) proposait ainsi en 2015 que « *toute réforme fiscale de grande ampleur soit précédée d'une consultation publique, au moins six mois avant d'être présentée au Parlement, sur la base d'un document de référence* » et qu'une « *étude d'impact soit réalisée avant toute adoption d'une nouvelle disposition fiscale par voie d'amendement parlementaire* »⁽¹⁾. Le rapport Fouquet⁽²⁾ de 2008 proposait également de « *procéder à une consultation ouverte, débutant trois mois avant son dépôt au Parlement, sur tout texte fiscal figurant dans une loi de finances, assortie de la présentation d'une étude d'impact* ».

• **La pratique de la consultation publique est largement utilisée au sein d'autres États membres de l'Union.**

Au Royaume-Uni, l'ensemble des ministères et des agences conduit des consultations publiques pendant le processus d'élaboration normative.

Les consultations publiques au Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, l'ensemble des ministères et des agences conduit des consultations publiques pendant le processus d'élaboration normative. Ainsi, le département de l'environnement, de l'alimentation et des affaires rurales consultait en juillet 2018 sur le futur de la pêche britannique après le départ du Royaume-Uni de l'Union Européenne.

Afin que les participants puissent donner un avis informé, chaque administration en charge de la consultation publie des éléments détaillés sur le régime législatif actuel, les enjeux qui justifient une modification et les arguments attachés aux différentes options présentées. Chaque participant à la consultation doit indiquer s'il participe en tant qu'individu ou au nom d'une organisation. Les résultats de la consultation sont ensuite analysés et présentés sur le site. Un suivi des recommandations est fait sur le site de

(1) Institut des Avocats Conseils Fiscaux, Comment réussir une réforme fiscale, 2015.

(2) Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, présenté par M. Olivier Fouquet, Président de section au Conseil d'État, juin 2008.

l'administration. Ainsi, le département de l'environnement, de l'alimentation et des affaires rurales rend compte de ses consultations sous la forme de trois rubriques : nous avons demandé (« *we asked* ») ; vous avez répondu (« *you said* ») ; nous avons fait (« *we did* ») ⁽¹⁾.

En 2018, les lignes directrices des consultations publiques ont été mises à jour ⁽²⁾. Celles-ci rappellent les principes que doivent suivre les administrations lorsqu'elles mettent en œuvre ces consultations : celles-ci doivent être concises et claires. Le document insiste également sur l'opportunité d'une consultation : il ne s'agit pas de consulter une fois que les arbitrages sont faits mais bien de consulter pendant l'élaboration de la norme, lorsque plusieurs options sont encore envisagées.

En **matière fiscale**, il est intéressant d'observer que le bureau de la simplification fiscale intervient de diverses manières dans ce processus. Il peut être le concepteur de la proposition sur laquelle est basée la consultation. Il est aussi susceptible de participer à la consultation au titre de son expertise en matière fiscale. Enfin, il est lui-même habilité à mener des consultations pour conclure ses travaux. Dernièrement, il a effectué une consultation sur l'impôt sur les successions, qui s'est terminée le 8 juin et dont l'analyse des résultats est en cours.

(1) Site du Department for Environment Food & Rural Affairs.

(2) Les « consultation principales » sur le site du gouvernement britannique.

<https://www.gov.uk/government/publications/consultation-principles-guidance>

En Allemagne, la consultation publique réalisée par l'administration fédérale est officiellement régie par les Règles communes de procédure des ministères fédéraux (*Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien*, ou *GGO*), qui précisent que les ministères doivent consulter de manière précoce et approfondie les parties intéressées. Les projets de réglementations doivent ainsi être transmis aux *Länder*, à leurs représentants, aux autorités locales, et aux associations nationales, si leurs intérêts sont affectés.

Les *GGO* précisent que la communauté des experts peut également être consultée, à la discrétion du ministère en charge du texte, qui dispose ainsi d'une large autonomie dans la fixation du calendrier, du champ de la consultation et du choix des partenaires.

En 2010, une étude de l'OCDE relevait ainsi que « *les cycles de pré-consultation informels sont la norme, et ont lieu à un stade précoce du processus, avant la rédaction du projet de loi. Les résultats apportent une contribution à la rédaction, et les mêmes parties sont consultées une seconde fois* » ⁽¹⁾. Cette étude précisait que « *la consultation prend ainsi la forme d'une négociation institutionnalisée avec les principales parties intéressées et est axée sur la recherche d'un consensus* », mais soulignait néanmoins « *le manque de transparence* » et « *l'exclusion des parties intéressées qui ne font pas partie du système traditionnel fait que les idées innovantes risquent d'être étouffées* ». Elle relevait également « *l'absence de règles clairement visibles et exécutoires s'imposant à tous les ministères* ».

(1) Organisation de coopération et de développement économiques, Mieux légiférer : Allemagne, 2010.

Les ministères ont également la possibilité de publier les avant-projets de loi. Selon l'OCDE, le ministère des finances publie régulièrement les réglementations proposées, ainsi que l'information relative au statut de la procédure en cours, sur son site internet, au moment de démarrer une consultation publique.

Lorsque l'urgence et la complexité des sujets à traiter le nécessitent, les ministères peuvent aller jusqu'à confier la rédaction de certains textes techniques à des conseils extérieurs. Lors de la crise de 2008, la préparation de certains textes portant sur la régulation bancaire et financière avait été confiée à des cabinets d'avocats d'affaires. Cette situation avait suscité de vives réactions.

L'externalisation législative en Allemagne : la procédure de *Gesetzgebungoutsourcing*

En Allemagne, l'implication de tiers à l'administration dans le processus de législation est courante. En particulier, la procédure de *Gesetzgebungoutsourcing* (ou « externalisation de la législation ») consiste à déléguer à un conseil externe, et notamment à un cabinet d'avocats, la rédaction de tout ou partie d'un texte de loi. Entre 1999 et 2009, 61 cas d'externalisation législative ont ainsi été répertoriés par le Gouvernement fédéral.

Cette procédure est le plus souvent utilisée dans le cas de questions réglementaires complexes et devant être élaborées dans l'urgence, dans un contexte de raréfaction des compétences spécialisées et disponibles rapidement au sein de l'administration fédérale. Faute de temps, cette procédure ne fait pas toujours l'objet d'un appel d'offres.

Dans le contexte de la crise économique et financière, la rédaction de la loi sur la stabilisation des marchés financiers avait ainsi été confiée au cabinet Freshfields Bruckhaus Deringer par le ministère des finances (*Bundesfinanzministerium*), en 2008, et celle de la loi bancaire, au cabinet Linklaters par le ministère de l'économie et de la technologie (*Bundeswirtschaftsministerium*), en 2009. L'intégralité de la rédaction de ces textes avait alors été externalisée.

Cette situation avait déclenché une vive réaction politique portant sur les risques associés à une telle pratique, en particulier en termes de conflits d'intérêts, ainsi que sur le coût de ces procédures. En 2007, les dépenses liées à l'externalisation législative se seraient élevées à quarante millions d'euros environ, selon le Gouvernement fédéral, les honoraires des avocats étant tenus secrets.

Sources : Ute Mager et Bettina Giesicke, article « Allemagne », in L'initiative de la loi, sous la direction de Jean-Philippe Derosier, LexisNexis, 2018 ; services du Bundestag, note sur la procédure de Gesetzgebungsoutsourcing, référence n° WD3-3000-229/11, juillet 2011 ; réponses écrites du Gouvernement fédéral allemand, n° 16/13983, septembre 2009, et n° 17/9266, avril 2012.

2. Une approche qui gagnerait à être systématisée et étendue

En France, les ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics ont peu l'habitude de recourir à la consultation sur des textes législatifs, par rapport à nos voisins européens.

Cette pratique existe mais reste très occasionnelle. La direction de la législation fiscale a transmis des exemples de consultations facultatives réalisées au cours des cinq dernières années, reproduits dans le tableau suivant, qui se sont donc déroulées avant la consultation réalisée en 2018 (*voir infra*).

**EXEMPLES DE CONSULTATIONS CONDUITES AU COURS DES CINQ DERNIÈRES ANNÉES
PAR LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE**

Texte	Article	Consultations facultatives réalisées
PLF 2014	Article 13 : Réforme du régime de défiscalisation des investissements productifs et des logements sociaux outre-mer	Les travaux d'élaboration de la réforme des dispositifs de défiscalisation des investissements outre-mer ont été menés en concertation avec les exécutifs locaux et un large panel de représentants des milieux économiques, parmi lesquels des représentants des entreprises ultra-marines (FEDOM), l'association des chambres de commerce outre-mer (ACCIOM), des représentants des bailleurs sociaux des territoires concernés (ARMOS) et des fédérations nationales (USH, EPL).
	Article 16 : Instauration de l'autoliquidation de la TVA dans le secteur du bâtiment et création d'un mécanisme de réaction rapide en cas de risque de fraude	Fédération française du bâtiment, Confédération de l'artisanat du bâtiment, Syndicat National du Second Œuvre et Fédération Nationale des Travaux Publics.
PLFR 2014	Article 13 : Mesures de lutte contre la fraude fiscale, en particulier la fraude à la TVA dans les secteurs à risque	Sur le renforcement du contrôle du certificat fiscal (quitus) pour les véhicules d'occasion provenant d'un autre pays de l'Union européenne, les consultations ont été menées auprès de la Fédération de l'Artisanat Automobiles (FNA) qui a fait connaître son accord de principe au texte et de manière générale à toute mesure susceptible de mieux lutter contre ce type de fraude. Sur l'exclusion du régime simplifié d'imposition à la TVA des entreprises nouvelles relevant de secteurs d'activités à risque, les consultations ont été menées auprès de la : – CAPEB (Confédération de l'Artisanat et des Petites Entreprises du Bâtiment) ; – FFB (Fédération française du Bâtiment) ; – FNTP (Fédération Nationale des Travaux Publics).
	Article 14 : Non déductibilité du résultat de la taxe sur les locaux à usage commercial ou de bureaux d'Ile-de-France, de la taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages et de la taxe de risque systémique	Les principaux établissements bancaires, ainsi que la Fédération bancaire française, ont été informellement consultés.
	Article 30 : Mise en conformité communautaire du régime de groupe	Consultation des organisations professionnelles : Association française des entreprises privées (AFEP), Mouvement des entreprises de France (MEDEF).
PLF 2015	Article 41 : Prolongation et extension du prêt à taux zéro (PTZ)	Ces propositions de modifications ont été présentées aux banques parties au comité technique PTZ. L'ensemble de ces propositions et du barème a également été présenté au Conseil national de l'habitat du 11 septembre 2014.
	Article 42 : Exonération temporaire de TFPB et de CFE pour les activités de méthanisation agricole	Les organisations professionnelles agricoles ont été consultées lors des assises de la fiscalité agricole, dans le cadre du groupe de travail « fiscalité et agro-écologie ».

Texte	Article	Consultations facultatives réalisées
PLFR 2015	Article 13 : Mise en conformité du dispositif de réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des souscriptions au capital des petites et moyennes entreprises (PME) avec les règles européennes d'encadrement des aides d'État en faveur du financement des risques	Les associations professionnelles représentant les acteurs du capital investissement (Association Française des Investisseurs pour la Croissance (AFIC), Association Française de la Gestion financière (AFG) ainsi que les représentants des entreprises (Mouvement des entreprises de France (MEDEF), Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME)) ont été rencontrées dans le cadre de l'élaboration du présent projet d'article.
PLF 2016	Article 5 : Augmentation du plafond de la provision déductible à l'impôt sur les sociétés des groupements d'employeurs	Consultation du Centre de ressources pour les groupements d'employeurs (CRGE).
	Article 38 : Mesure visant à lutter contre la dissimulation de recettes à la TVA : utilisation obligatoire d'un logiciel de caisse ou système non frauduleux	Organismes professionnels consultés sur le principe d'une mesure tendant à dissuader les commerçants d'utiliser des logiciels de caisse frauduleux : association française des éditeurs de logiciels et solutions internet (AFDEL), association des constructeurs, éditeurs, distributeurs, installateurs de systèmes d'encaissement (ACEDISE), ordre des experts-comptables, organismes de gestion agréés, confédération générale du patronat des petites et moyennes entreprises (CGPME) et mouvement des entreprises de France (MEDEF).
PLFR 2016	Article 14 : Nouvelles modalités de contrôle sur place pour la TVA et les reçus fiscaux	Le dispositif de création d'une procédure spécifique de contrôle de la délivrance des reçus fiscaux par les organismes sans but lucratif (OSBL) a donné lieu à la consultation du Haut Conseil à la vie associative (HCVA).
	Article 18 : Sécurisation des procédures contentieuses douanières	La mise en conformité de la procédure du droit d'être entendu et du dispositif des intérêts de retard et de remise avec les dispositions du code des douanes de l'Union a donné lieu à la consultation : – des professionnels du dédouanement ; – des représentants des opérateurs importateurs et exportateurs ; – de la Direction de la législation fiscale.
	Article 23 : Exonération facultative de contribution économique territoriale des disquaires indépendants	Le Club action des labels indépendants français (CALIF), association en charge du soutien aux disquaires indépendants, a été consulté de façon informelle.
	Article 24 : TGAP : poursuite de la trajectoire de la composante "déchets"	Pour la composante déchets de la TGAP ont été consultés : – le Comité pour la Fiscalité Écologique – avis du 10 juillet 2014 ; – le Conseil National des Déchets – avis du 9 juillet 2014.
PLF 2017	Article 39 : Prorogation du crédit d'impôt pour les métiers d'art (CIMA) et extension aux restaurateurs du patrimoine	Concernant le CIMA, les représentants des entreprises du secteur des métiers d'art ont été consultés notamment : Ateliers d'Art de France, l'Union Nationale des Métiers d'Art, la Confédération Française des Métiers d'Art, de l'excellence et du luxe (CFMA), la Confédération Nationale de l'artisanat des métiers de service et de fabrication (CNAMS), la Fédération Française de la Conservation-Restauration (FFCR), l'Union Française de la Bijouterie, Joaillerie, Orfèvrerie et du négoce de Pierres et de Perles (UFBJOP) et l'Union Nationale de l'Artisanat des Métiers de l'Ameublement (UNAMA). L'ISM a également procédé à une enquête à la demande de la Direction générale des entreprises (DGE) auprès des entreprises disposant du label EPV.

Texte	Article	Consultations facultatives réalisées
PLFR 2017	Article 18 : Institution d'un régime fiscal applicable aux clubs de jeux	Communication auprès des représentants syndicaux des casinos dont certains adhérents envisagent d'exploiter des clubs de jeux.
	Article 29 : Harmonisation et simplification des procédures de recouvrement forcé mises en œuvre par les comptables publics	Fédération Bancaire Française.

Source : direction de la législation fiscale.

En comparaison, pour les années 2013 à 2017, un projet de loi de finances comportait 68 articles en moyenne (soit 342 articles déposés au total), et un projet de loi de finances rectificative de fin d'année, 39 articles (soit 193 articles déposés au total).

Au cours de l'année 2018, et en préparation du projet de loi de finances pour 2019, **les ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics ont lancé une consultation publique sur la réforme de l'impôt sur les sociétés.**

La consultation publique sur la réforme de l'impôt sur les sociétés

La direction de la législation fiscale du ministère de l'économie et des finances a récemment lancé une **consultation publique sur la réforme de l'impôt sur les sociétés sur son site internet.**

La page du ministère dédiée à cette consultation précisait ainsi que du fait des évolutions du droit européen et des travaux de l'OCDE relatifs à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), plusieurs mesures de réforme de l'impôt sur les sociétés (IS) étaient envisagées par le Gouvernement.

Il s'agit de la réforme :

- du **régime fiscal des produits de la propriété industrielle** (brevets) ;
- des règles de **l'intégration fiscale** ;
- de la **déductibilité des charges financières** (intérêts d'emprunt).

Pour chacun des trois sujets, le ministère a présenté le régime actuel, justifié la nécessité de réformer, et posé plusieurs questions (6 pour le régime des brevets, 5 pour l'intégration fiscale, 9 pour la déductibilité des charges financières). La plupart des questions étaient fermées (appelant une réponse par oui ou par non). Les contributions « libres », qui étaient possibles pour justifier certaines réponses, étaient limitées à un nombre déterminé de caractères afin d'en faciliter le traitement.

La consultation a été ouverte entre le 24 avril et le 25 mai 2018. Ce **délai de quatre semaines** avait été déterminé compte tenu du calendrier de préparation de la loi de finances, les mesures proposées ayant vocation à figurer en loi de finances pour 2019.

La **communication** autour de cette consultation avait été ciblée sur les acteurs potentiellement concernés par les pistes de réforme (publicité sur le site du ministère, information des organisations représentatives des entreprises, information plus large dans le cadre d'une newsletter du ministère).

Les contributions étaient anonymes mais des renseignements étaient demandés concernant certaines caractéristiques des répondants :

– en ce qui concerne le régime des brevets, parmi la soixantaine d'entreprises ayant répondu, près de la moitié sont des grandes entreprises, tandis que 37 % sont des PME ;

– en ce qui concerne l'intégration fiscale, parmi les 107 entreprises ayant répondu, trois quarts environ bénéficient du régime d'intégration fiscale. Elles se répartissent équitablement entre grandes entreprises, d'une part, et PME ou entreprises de taille intermédiaire, d'autre part ;

– en ce qui concerne le régime de déductibilité des charges financières, les 80 entreprises ayant répondu se répartissent équitablement entre grandes entreprises, d'une part, et PME ou entreprises de taille intermédiaire, d'autre part.

Le projet de loi de finances pour 2019 intègre trois articles relatifs, respectivement, à la réforme du régime de l'intégration fiscale (article 12), aux dispositifs de limitation des charges financières (article 13), et au régime d'imposition des produits de cession ou concession de brevets (article 14).

Les résultats de la consultation sont joints à l'étude d'impact.

Source : <https://www.economie.gouv.fr/consultation-reforme-impot-sur-societes>, réponse écrite de la direction de la législation fiscale, évaluation préalable des articles 12, 13 et 14.

La mission d'information se félicite de cette initiative. La direction de la législation fiscale a indiqué à la mission que les retours concernant cette consultation étaient positifs. La démarche « a été accueillie de manière positive », et été utile « afin de déterminer en opportunité quels scénarios de réforme sont privilégiés par les répondants ».

Elle relève qu'une piste d'amélioration pourrait consister à « prévoir un mode de consultation plus interactif, mais cela nécessiterait de disposer de délais nettement plus longs ».

Au-delà de la question de la consultation sur une réforme législative, la DLF relève qu'il est toutefois « fréquent » que les instructions fiscales soient mises en consultation publique.

La mission a conscience que la pratique des consultations n'est pas exempte de difficultés :

– elles posent la question de la qualité des réponses qui seront apportées comme celle de la charge de travail supplémentaire occasionnée, pour l'administration, par l'organisation et l'analyse de ces contributions ;

– elles présentent un risque d'instrumentalisation par certains acteurs ;

– enfin, leur conduite doit s’articuler avec l’agenda politique et le calendrier constitutionnel de la discussion des lois de finances.

La mission considère que ces difficultés, qui ont été surmontées au sein d’autres grandes démocraties, ne devraient pas faire obstacle à l’amélioration de la qualité rédactionnelle de la norme fiscale. La mission propose ainsi de **systématiser la pratique de consultations ouvertes et publiques.**

L’organisation de telles consultations pourrait prendre **deux formes**, selon le niveau de complexité et l’étendue de la réforme prévue.

• **Dans le cas de réformes d’ampleur, une consultation en deux temps pourrait être envisagée :**

– huit à dix mois avant le dépôt du texte serait lancée une **première phase de consultation**, ouverte et publique, présentant les dispositifs sur lesquels le Gouvernement envisage d’apporter une évolution législative, les raisons justifiant cette initiative, ainsi que les pistes d’évolution envisagées. Cette phase donnerait lieu à la publication d’un « livre blanc », qui pourrait, le cas échéant, intégrer les nouvelles rédactions envisagées par l’administration fiscale ;

– les tiers disposeraient alors d’un délai de deux à trois mois pour soumettre leurs contributions, sur une plate-forme internet dédiée ;

– à l’issue de cette première phase de consultation ouverte, environ six mois avant le dépôt du texte, l’administration procéderait à l’analyse des contributions reçues pour faire évoluer, si nécessaire, les propositions initialement présentées ;

– s’ouvrirait alors une **seconde phase de consultation**, réservée aux personnes ayant participé à la première phase, que l’administration fiscale pourrait mettre à profit pour rencontrer les personnes ayant réalisé les contributions les plus complètes, et ainsi approfondir les échanges, et qui s’achèverait par l’adoption du texte en Conseil des ministres, et son dépôt sur le bureau des assemblées.

Les éléments produits dans le cadre de cette consultation et ayant conduit à faire évoluer les dispositifs seraient joints à l’étude d’impact transmise au Parlement, et permettraient à celui-ci de disposer d’une meilleure information concernant l’opportunité et les conséquences d’une réforme fiscale. Ils permettraient également d’assurer la transparence concernant les modalités d’élaboration de la loi.

• **Pour les réformes de moindre ampleur, un calendrier plus restreint serait privilégié.** Une phase de consultation ouverte, mais unique, serait ouverte quatre à six mois avant le dépôt du texte, avec un délai de réponse limité à un mois. L’administration pourrait, éventuellement, demander des précisions ou des approfondissements aux répondants.

Ces évolutions ne nécessiteraient pas d'évolution législative et pourraient être réalisées par le biais d'une instruction du Premier ministre.

Selon les informations reçues par la mission d'information, aucun texte n'encadre actuellement l'organisation de consultations au sein des ministères de l'économie et des finances et de l'action et des comptes publics.

Cette réflexion doit être envisagée dans la perspective de la réforme constitutionnelle en cours. La mission souligne que, dans l'hypothèse d'un resserrement du calendrier de discussion des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale, proposé dans le projet de loi constitutionnelle pour une démocratie plus représentative, responsable et efficace⁽¹⁾, l'administration fiscale disposerait d'un calendrier plus étendu que par le passé pour l'élaboration des textes. **La mission considère qu'un raccourcissement des délais de discussion des textes devrait aller de pair avec un renforcement de l'information du Parlement sur les dispositifs proposés.**

Proposition n° 15 : Développer et systématiser le recours aux consultations ouvertes préalables.

III. UN EXAMEN DES DISPOSITIFS AU PARLEMENT QUI DOIT S'APPUYER SUR DES ÉVALUATIONS APPROFONDIES

A. DES ÉTUDES D'IMPACT QUI DOIVENT DEVENIR UN VÉRITABLE OUTIL D'ÉVALUATION

• L'obligation faite au Gouvernement de joindre une étude d'impact aux projets de loi déposés devant l'Assemblée nationale ou le Sénat a été inscrite dans la Constitution par la révision du 23 juillet 2008.

L'article 39 de la Constitution dispose ainsi que « *la présentation des projets de loi déposés devant l'Assemblée nationale ou le Sénat répond aux conditions fixées par une loi organique* ». L'article 8 de la loi organique du 15 avril 2009⁽²⁾ prévoit que « *les projets de loi font l'objet d'une étude d'impact* », et en précise le contenu.

Doivent notamment être « *exposés avec précision* » :

– « *l'articulation du projet de loi avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration, et son impact sur l'ordre juridique interne* » ;

– « *les consultations qui ont été menées avant la saisine du Conseil d'État* ».

(1) *Projet de loi constitutionnelle pour une démocratie plus représentative, responsable et efficace*, n° 911, déposé le mercredi 9 mai 2018, en discussion au moment de la publication de ce rapport.

(2) *Loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution*.

Les articles 8 et 9 de la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution

Article 8. – Les projets de loi font l'objet d'une étude d'impact. Les documents rendant compte de cette étude d'impact sont joints aux projets de loi dès leur transmission au Conseil d'État. Ils sont déposés sur le bureau de la première assemblée saisie en même temps que les projets de loi auxquels ils se rapportent.

Ces documents définissent les objectifs poursuivis par le projet de loi, recensent les options possibles en dehors de l'intervention de règles de droit nouvelles et exposent les motifs du recours à une nouvelle législation.

Ils exposent avec précision :

– l'articulation du projet de loi avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration, et son impact sur l'ordre juridique interne ;

– l'état d'application du droit sur le territoire national dans le ou les domaines visés par le projet de loi ;

– les modalités d'application dans le temps des dispositions envisagées, les textes législatifs et réglementaires à abroger et les mesures transitoires proposées ;

– les conditions d'application des dispositions envisagées dans les collectivités régies par les articles 73 et 74 de la Constitution, en Nouvelle-Calédonie et dans les Terres australes et antarctiques françaises, en justifiant, le cas échéant, les adaptations proposées et l'absence d'application des dispositions à certaines de ces collectivités ;

– l'évaluation des conséquences économiques, financières, sociales et environnementales, ainsi que des coûts et bénéfices financiers attendus des dispositions envisagées pour chaque catégorie d'administrations publiques et de personnes physiques et morales intéressées, en indiquant la méthode de calcul retenue ;

– l'évaluation des conséquences des dispositions envisagées sur l'emploi public ;

– les consultations qui ont été menées avant la saisine du Conseil d'État ;

– la liste prévisionnelle des textes d'application nécessaires.

Article 9. – La Conférence des présidents de l'assemblée sur le bureau de laquelle le projet de loi a été déposé dispose d'un **délai de dix jours suivant le dépôt** pour constater que les règles fixées par le présent chapitre sont méconnues.

Lorsque le Parlement n'est pas en session, ce délai est suspendu jusqu'au dixième jour qui précède le début de la session suivante.

Source : Légifrance.

Des dispositions spécifiques sont applicables aux projets de loi de finances et de financement de la sécurité sociale, aux projets de loi d'habilitation à légiférer par ordonnance, et aux projets de loi autorisant la ratification ou l'approbation d'une convention internationale ⁽¹⁾.

(1) Article 11 de la loi précitée.

Concernant les **projets de loi de finances**, des « *évaluations préalables* » sont ainsi réalisées pour l'essentiel des mesures fiscales et budgétaires, placées en première ou en seconde partie ⁽¹⁾.

• La Constitution prévoit une **sanction contraignante** pour les études d'impact ne respectant pas ces conditions, **mais celle-ci est rarement mise en pratique**. L'article 39 de la Constitution précise ainsi que « *les projets de loi ne peuvent être inscrits à l'ordre du jour si la Conférence des présidents de la première assemblée saisie constate que les règles fixées par la loi organique sont méconnues* » et, en cas de désaccord entre la Conférence des présidents et le Gouvernement, le Conseil constitutionnel peut être appelé à trancher.

Le Conseil a pour l'instant été saisi une seule fois du contrôle de la conformité de la présentation d'un projet de loi aux conditions fixées par la loi organique. En juillet 2014, il a ainsi jugé que la présentation du projet de loi relatif à la délimitation des régions, aux élections régionales et départementales et modifiant le calendrier électoral était conforme aux conditions fixées par la loi organique, contre l'avis de la Conférence des Présidents du Sénat qui l'avait saisi.

Après l'adoption de la loi, le contrôle effectué par le Conseil constitutionnel n'est pas plus contraignant. Lorsqu'il est chargé de statuer sur la conformité des lois à la Constitution dans le cadre du contrôle de l'article 61 de la Constitution, le Conseil a eu plusieurs fois l'occasion de reconnaître la conformité aux prescriptions de la loi organique d'études d'impact dont la qualité avait été mise en doute par des parlementaires ⁽²⁾. Depuis 2015, le Conseil applique la règle dite du « *préalable parlementaire* », et se déclare incompétent pour examiner des griefs tenant à la méconnaissance des exigences relatives au contenu d'une étude d'impact dès lors que la Conférence des présidents de la première assemblée ayant examiné le texte n'en avait pas été préalablement saisie ⁽³⁾.

• **La qualité des études d'impact est pourtant régulièrement critiquée.** Dans un rapport fait en 2018 sur la proposition de loi organique visant à améliorer la qualité des études d'impact des projets de loi, M. Jean-Pierre Sueur, ancien président de la commission des lois du Sénat, relevait que **le Conseil d'État déplorait « fréquemment dans ses avis les lacunes des études d'impact des projets de loi dont il est saisi, sans que l'on puisse savoir dans quelle mesure elles sont ensuite complétées, avant le dépôt du texte sur le bureau de l'une ou l'autre assemblée »** ⁽⁴⁾.

(1) Article 12 de la loi précitée.

(2) Voir notamment les décisions n° 2013-667 DC du 16 mai 2013, Loi relative à l'élection des conseillers départementaux, des conseillers municipaux et des conseillers communautaires, et modifiant le calendrier électoral, n° 2013-669 DC du 17 mai 2013, Loi ouvrant le mariage aux couples de personnes de même sexe, n° 2013-683 DC du 16 janvier 2014, Loi garantissant l'avenir et la justice du système de retraites.

(3) Décision n° 2015-718 DC du 13 août 2015, Loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

(4) Rapport de M. Jean-Pierre Sueur, fait au nom de la commission des lois du Sénat sur la proposition de loi organique visant à améliorer la qualité des études d'impact des projets de loi, le 21 février 2018, n° 317.

Le rapporteur du texte rappelait également que Mme Maryvonne de Saint Pulgent, présidente de la section du rapport et des études du Conseil d'État, énonçait un « *jugement tout aussi sévère à l'égard des études d'impact* », au cours d'une audition au Sénat, le 8 mars 2017 : « *Dans une précédente étude, nous avons recommandé de réaliser des études d'impact préalables, ce qui a conduit à la réforme constitutionnelle de 2008. Les résultats sont toutefois peu satisfaisants : ils ne correspondent pas, en tout état de cause, à ceux que nous attendions. La première difficulté tient au moment auquel on procède aux études d'impact : livrées très tardivement au Conseil d'État, elles ne servent la plupart du temps qu'à justifier la réforme déjà décidée. La deuxième difficulté vient de l'absence de contrôle externe sur la qualité de l'étude d'impact, faite par l'administration qui prépare la norme. Troisième motif d'inquiétude : l'absence de confrontation systématique aux destinataires de la norme, à l'exception notable des collectivités territoriales, grâce au conseil national d'évaluation des normes, organe issu d'une initiative parlementaire et non gouvernementale. Enfin, le champ de l'étude d'impact est insuffisant, puisque de nombreux textes y échappent* ».

• Les études d'impact sont généralement réalisées par les services ayant rédigé les articles présentés dans les projets de loi. Si leur rédaction permet d'éclairer le législateur sur les motifs expliquant les choix du Gouvernement, **elles n'ont pas pour objectif de constituer une contre-évaluation des dispositifs proposés**. Elles apportent donc, par nature, peu d'éléments pouvant mettre en doute le bien-fondé de la mesure proposée.

La mission relève que dans leur forme actuelle, les études d'impact ne permettent pas d'alerter le législateur sur les éventuels risques juridiques posés par la rédaction proposée par le Gouvernement, et en particulier sur les risques de contrariété au droit européen ou constitutionnel.

L'évaluation préalable de l'article 5 du deuxième projet de loi de finances rectificative pour 2012, instaurant la contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes distribués, affirmait ainsi la conformité du dispositif au droit européen.

**Évaluation préalable de l'article 5 du deuxième PLFR pour 2012,
instaurant la contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes distribués**

1. Diagnostic des difficultés à résoudre et objectifs de la réforme envisagée (...)

Option 3 : suppression de la RAS sur les OPCVM, les OPCI et les SICAF non-résidents et **instauration pour compenser la perte budgétaire qui en résulte d'une contribution additionnelle à l'IS de 3 % portant sur tous les montants distribués par les sociétés ou organismes résidents ou non-résidents passibles de l'IS en France**, à l'exception des dividendes versés à une société susceptible de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur :

– avantages : **cette option est compatible avec le droit communautaire** dès lors d'une part qu'elle rétablit l'égalité de traitement entre OPCVM, OPCI et SICAF résidents et non-résidents de France, d'autre part, que les dividendes versés à une société susceptible de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur seraient exonérés de la nouvelle contribution sur les montants distribués, que cette société soit établie en France ou dans un autre État de l'Union européenne. Elle permet de maintenir inchangées les recettes budgétaires et n'introduit pas de distorsion entre investissements directs et indirects. Elle est par ailleurs conforme à la volonté de favoriser relativement le réinvestissement des bénéfices des sociétés au regard de leur distribution.

– inconvénients : cette option alourdit la fiscalité des bénéfices distribués, ce qui pourrait rendre relativement moins aisé l'accès de certaines entreprises à des investisseurs en capital. C'est pourquoi, dans cette option, la contribution additionnelle ne s'applique pas aux distributions réalisées par des PME au sens communautaire.

3. Dispositif juridique (...)

3.3 Articulation avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration (traités, droit dérivé, jurisprudence, aides d'État)

Cet article vise notamment à mettre la législation française en conformité avec le droit communautaire à la suite de l'arrêt de la CJUE du 10 mai 2012 (C-338/11 à C-347/11). **Par ailleurs, la mesure de financement prévue sous forme de contribution additionnelle à l'IS est également compatible avec le droit communautaire.**

(...)

Source : évaluation préalable de l'article 5 du deuxième projet de loi de finances rectificative pour 2012, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 4 juillet 2012, n° 71, pages 174 à 179 ([lien](#)).

L'évaluation préalable de l'article 31 du PLFR pour 2016, qui proposait de modifier la contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes distribués suite à la décision ⁽¹⁾ évoquait simplement, sans les détailler, les procédures en cours devant la Commission européenne (procédure d'infraction) et la CJUE (question préjudicielle).

L'évaluation préalable soulignait que la mesure proposée répondait à l'une des questions posées par le Conseil d'État, sans aborder les autres.

Évaluation préalable de l'article 31 du PLFR pour 2016, modifiant la contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes distribués

3. Dispositif juridique (...)

3.3 Articulation avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration (traités, droit dérivé, jurisprudence, aides d'État)

L'extension de l'exonération aux distributions bénéficiant à des sociétés non résidentes

(1) *Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, Société Layher SAS [Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré] ([lien](#)).*

assure la conformité de cette exonération avec le principe de la liberté d'établissement.

La contribution additionnelle de 3 % fait l'objet d'une **procédure d'infraction devant la Commission européenne** et d'une **question préjudicielle transmise par le Conseil d'État à la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE)**. Dans les deux cas la question de sa conformité avec la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents est posée. Ces procédures ne devraient pas aboutir avant le courant de l'année 2017. La France soutient la conformité de la contribution à la directive. Dans la procédure d'infraction lancée par la Commission, la question de la conformité au principe de liberté d'établissement de l'exonération dans les groupes en intégration fiscale était posée. **Le présent article résout cette question.**

Source : évaluation de l'article 31 du projet de loi de finances rectificative pour 2016, pages 200 à 204 ([lien](#)).

L'étude d'impact entre parfois en **contradiction** avec les propos tenus par le Gouvernement devant le Parlement, au cours de la discussion. L'évaluation préalable de l'article 15 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2016, qui proposait de réaliser des transferts de recettes entre organismes et branches de la sécurité sociale suite au **contentieux de Ruyter**, n'identifiait ainsi pas de risque juridique spécifique, alors que le secrétaire d'État au Budget reconnaît publiquement, quelques semaines plus tard, devant la commission des finances du Sénat, la **fragilité juridique du dispositif proposé** (*voir le b du I du A du I*).

La mission relève également que ces trois études d'impact relèvent qu'aucune expertise externe n'a été sollicitée à l'occasion de la préparation de ces articles.

● Pour éviter ces écueils, la mission d'information suggère de faire des études d'impact de **véritables outils d'évaluation** :

– en indiquant **si une consultation des autorités européennes** a eu lieu ;

– en **joignant au document déposé les contributions reçues** lors des consultations menées préalablement à la préparation du texte (*voir le B du II*) ;

– et, idéalement, en permettant une **publication suffisamment anticipée** pour qu'elles puissent être étudiées par les acteurs économiques.

Proposition n° 16 : Faire des études d'impact de véritables outils d'évaluation, en indiquant si une consultation des autorités européennes a eu lieu, et en joignant au document déposé les contributions reçues lors des consultations menées préalablement à la préparation du texte.

B. UN AVIS JURIDIQUE DU CONSEIL D'ÉTAT SUR LES DISPOSITIONS NE FIGURANT PAS DANS LES PROJETS DE LOI

Lors de son audition par la mission d'information, le Vice-président du Conseil d'État, M. Bruno Lasserre, a rappelé que la part de l'initiative parlementaire dans le total de la législation publiée était en augmentation régulière.

Le nombre de propositions de lois adoptées est ainsi en progression continue. Sous la XIV^{ème} législature, 110 propositions de loi ont ainsi été adoptées (sur 449 textes, 2012-2017), contre 90 sous la XIII^{ème} législature (sur 503 textes, 2007-2012), et 64 sous la XII^{ème} législature (sur 344 textes, 2002-2007).

Le nombre d'amendements, déposés comme adoptés, atteint des niveaux très élevés. À l'Assemblée nationale, en séance publique, 115 200 amendements ont été déposés sous la XIV^{ème} législature (soit 23 040 amendements déposés par an, en moyenne), et **18 821 ont été adoptés** (soit 3 764 par an, en moyenne). Entre le 1^{er} octobre 2017 et le 31 mai 2018, 21 132 amendements ont été déposés, et 2 192 ont été adoptés.

En conséquence, **la part de la législation faisant l'objet d'une saisine par le Conseil d'État se réduit.** Selon M. Lasserre, seuls 33 % de la législation publiée à l'issue de la discussion parlementaire a fait l'objet d'une saisine du Conseil d'État. Si l'on inclut les ordonnances, ce taux remonte à 56 %.

En effet, la saisine du Conseil d'État est **obligatoire pour les projets de loi**, présentés par le Gouvernement, et, depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, **possible, mais facultative, pour les propositions de loi**, issues de l'initiative parlementaire. En l'état actuel de la procédure, **les amendements ne peuvent pas faire l'objet d'une saisine**, qu'ils soient déposés par un parlementaire ou par le Gouvernement.

Cette situation est particulièrement frappante concernant l'examen des projets de lois de finances, initiales comme rectificatives. Le second projet de loi de finances rectificative pour 2017 ⁽¹⁾ comportait 37 articles au moment de son dépôt sur le bureau de l'Assemblée nationale. En première lecture, 32 articles y ont été ajoutés par le Gouvernement, par voie d'amendement, à l'Assemblée nationale puis au Sénat ⁽²⁾. Le texte définitivement adopté comptait 97 articles.

(1) Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

(2) En première lecture, à l'Assemblée nationale, 46 amendements du Gouvernement ont été déposés en séance publique, dont 31 amendements portant article additionnel ; seul l'un d'entre eux n'a pas été adopté. Au

La mission considère que l'expertise du Conseil d'État pourrait être utilement mise à profit au cours de la discussion parlementaire afin d'améliorer la solidité juridique des dispositifs fiscaux. Elle recommande pour cela de mobiliser la procédure ouverte en 2008 (pour les propositions de lois, qui peuvent éventuellement être « transformées » en amendement) et d'envisager l'instauration d'une procédure de consultation, en cours de discussion, sur les amendements déposés (*proposition n° 17*). Cette dernière proposition a fait l'objet d'amendements déposés dans le cadre de la révision constitutionnelle discutée actuellement au Parlement ⁽¹⁾.

Le recours à cette expertise doit toutefois rester **punctuel**, tant pour préserver l'indépendance du Parlement que pour permettre au Conseil d'État de conduire son analyse dans de bonnes conditions.

1. La procédure existante en matière de propositions de loi

La possibilité de saisir le Conseil d'État sur les propositions de loi a été introduite à l'article 39 de la Constitution par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 ⁽²⁾, dont le dernier alinéa dispose désormais que : « *dans les conditions prévues par la loi, le président d'une assemblée peut soumettre pour avis au Conseil d'État, avant son examen en commission, une proposition de loi déposée par l'un des membres de cette assemblée, sauf si ce dernier s'y oppose* ».

La saisine du Conseil d'État sur les propositions de loi

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 a prévu que le Conseil d'État pourrait être consulté pour avis sur une proposition de loi (article 39, dernier alinéa). La loi n° 2009-689 du 15 juin 2009 et le décret n° 2009-926 du 29 juillet 2009 ont fixé les modalités de la procédure de demande d'avis.

La consultation du Conseil d'État par le Parlement, telle qu'elle a été organisée par ces textes, présente cinq caractéristiques :

- il s'agit d'une **consultation facultative** ;
- elle est déclenchée, **avec l'accord de l'auteur de la proposition, par le président de l'assemblée** dans laquelle cette proposition a été déposée ;
- l'avis est sollicité **après dépôt de la proposition et avant son examen par la commission** dont elle relève, c'est-à-dire sur un état public et cristallisé du texte, à l'inverse de ce qui se fait pour les projets de loi ;

Sénat, 19 amendements du Gouvernement ont été déposés, et un amendement portant article additionnel a été adopté.

(1) *Projet de loi constitutionnelle pour une démocratie plus représentative, responsable et efficace, n° 911, déposé le mercredi 9 mai 2018, en discussion au moment de la publication de ce rapport.*

(2) *Loi constitutionnelle n° 2008-724 de modernisation des institutions de la V^e République.*

– la procédure d'examen par le Conseil d'État ne diffère de celle habituellement pratiquée par ses formations administratives que par les **interlocuteurs** associés à cet examen (le parlementaire auteur de la proposition de loi qui assiste à la séance de section puis à l'Assemblée générale) et par la **forme** revêtue par son avis : en effet le produit de l'examen d'une proposition de loi n'est pas un texte alternatif, mais **une note** relevant les difficultés juridiques que pourrait soulever la rédaction retenue par l'auteur de la proposition et exposant, le cas échéant, les voies permettant de surmonter ces difficultés. Cet avis est adressé au président de l'assemblée qui a saisi le Conseil d'État ;

– comme pour les projets, l'avis rendu sur les propositions est **purement consultatif**. Il appartient donc à l'auteur de la proposition – et aux autres instances parlementaires qui en auront connaissance (ce qui dépend de l'auteur) – de choisir ou non de le suivre.

Source : Conseil d'État, Rapport public 2018 : activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives en 2017, délibéré en assemblée générale le 15 mars 2018.

L'objet de ces propositions de loi est varié, mais aucune ne portait spécifiquement sur le domaine fiscal. Depuis 2009, le Conseil d'État a ainsi été saisi de 25 propositions de loi ⁽¹⁾. 13 d'entre elles ont été définitivement adoptées.

Si, en raison de ses modalités de mise en œuvre (déclenchement par le Président de l'Assemblée saisie, avec accord de l'auteur), cette procédure est susceptible d'être utilisée ponctuellement, les magistrats du Conseil d'État auditionnés par la mission d'information ont exprimé leur disponibilité dans le cas où elle viendrait à être utilisée plus régulièrement.

2. Un examen juridique des amendements à fort impact budgétaire qui nécessiterait une évolution constitutionnelle

La procédure législative actuelle ne permet pas de saisir le Conseil d'État sur des projets d'amendements.

En novembre 2017, le Vice-président du Conseil d'État soulignait que les amendements n'étaient soumis « à aucune consultation préalable (...), ce qui est susceptible de fragiliser leur cohérence et de les mettre en péril juridiquement » et relevait que « la grande majorité des censures opérées par le Conseil constitutionnel s'applique en effet à des textes issus d'amendements en cours de débat parlementaire » ⁽²⁾.

(1) Selon les éléments transmis par le Conseil d'État, au 30 juin 2018.

(2) Jean-Marc Sauvé, Vice-président du Conseil d'État, audition portant sur l'évaluation et le contrôle des politiques publiques par le Parlement, par le groupe de travail sur les moyens d'évaluation et de contrôle du Parlement, à l'Assemblée nationale, le 8 novembre 2017 : « Il pourrait être instauré une procédure, au moins facultative, d'évaluation de certains amendements parlementaires et gouvernementaux débattus en cours de discussion parlementaire, qui conduisent à accroître sensiblement le volume des textes. **Ces dispositions ne sont soumises à aucune consultation préalable** (commission nationale d'évaluation des normes, Conseil d'État...), **ce qui est susceptible de fragiliser leur cohérence et de les mettre en péril juridiquement. La grande majorité des censures opérées par le Conseil constitutionnel s'applique en effet à des textes issus d'amendements en cours de débat parlementaire.** Il ne saurait bien sûr s'agir de remettre en cause le droit d'amendement parlementaire. Mais il pourrait être envisagé que les plus importants d'entre eux, ceux qui posent des problèmes lourds et complexes, puissent être soumis au Conseil d'État ou à toute autre instance compétente afin d'apprécier leur régularité juridique et leur opportunité administrative. Une telle faculté, qui impliquerait une révision de la Constitution, devrait toutefois demeurer exceptionnelle. »

La mission relève néanmoins qu'en matière fiscale, concernant les dispositifs fiscaux ayant donné lieu aux contentieux les plus coûteux, la rédaction contestée figurait dans le texte présenté par le Gouvernement.

En l'absence de procédure formalisée, **le Gouvernement, peut toutefois, sans y être obligé, et sur sa propre initiative, saisir le Conseil d'État de projets d'amendements qu'il envisage de déposer.** Récemment, le Gouvernement a ainsi transmis au Conseil d'État deux projets d'amendement, le premier à l'occasion de la discussion du projet de loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022 (amendement concernant le dispositif de contractualisation entre l'État et certaines collectivités territoriales en vue d'assurer le respect de l'objectif pluriannuel de maîtrise des dépenses de fonctionnement au plan local) ainsi que du projet de loi de programmation militaire pour les années 2019 à 2025 (projet d'amendement relatif à la surveillance internationale).

Le recours à l'expertise juridique du Conseil d'État doit toutefois rester exceptionnel, tant pour préserver l'indépendance du Parlement que pour permettre au Conseil d'État de conduire son analyse dans de bonnes conditions.

Proposition n° 17 : Solliciter le Conseil d'État sur les dispositifs ne figurant pas dans les projets de loi (déposés sous la forme d'une proposition de loi ou d'un amendement), notamment grâce à la procédure existante en matière de propositions de loi, et envisager une procédure d'analyse juridique des amendements en cours de discussion.

IV. UNE INFORMATION DU LÉGISLATEUR SUR LES RISQUES FISCAUX QUI DOIT ÊTRE APPROFONDIE ET SYSTÉMATIQUE

A. UNE INFORMATION RÉGULIÈRE DU PARLEMENT QUI EST IMPÉRATIVE

La mission d'information a constaté que le faible niveau d'information du Parlement concernant les dépenses contentieuses, elles-mêmes insuffisamment budgétées, pouvait conduire à affecter significativement la sincérité de la prévision, et que l'analyse de la comptabilité générale de l'État apportait une vision très incomplète des risques pesant sur finances publiques.

La mission a éprouvé de réelles difficultés à obtenir certaines informations relatives aux risques budgétaires associés aux contentieux en cours devant les juridictions. Un important travail de croisement de données a été nécessaire pour évaluer le coût budgétaire associé aux procédures contentieuses et, si certaines directions ministérielles ont apporté leur pleine coopération, d'autres ont refusé de lui transmettre les éléments relatifs à certaines procédures en cours.

La mission reconnaît le caractère hautement sensible et confidentiel de ces informations et ne recommande pas de rendre public de tels éléments, qui pourraient affecter les procédures en cours, et porter atteinte aux intérêts de l'État devant les tribunaux. Elle souligne néanmoins qu'une information plus détaillée et régulière du Parlement sur les risques encourus est nécessaire.

Adopté à l'initiative de la rapporteure spéciale de la mission *Remboursements et dégrèvements*, l'article 104 de la loi de finances pour 2014 prévoyait un mécanisme d'information automatique du Parlement, tous les six mois, sur **les conséquences budgétaires potentielles des procédures d'infraction ouvertes par la Commission européenne**. Cet article prévoyait deux volets : une information automatique des commissions des finances, et une information plus détaillée, sur demande des présidents et rapporteurs généraux des commissions. Les informations demandées étaient relatives à l'ensemble des domaines de politique publique, et pas uniquement au domaine fiscal.

L'article 104 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014

Les commissions permanentes chargées des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat sont informées, sur une base semestrielle, de la teneur des lettres de mise en recouvrement et des avis motivés envoyés par la Commission européenne dans le cadre de la procédure prévue à l'article 258 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et qui peuvent avoir une incidence sur les finances de l'État. Ces commissions sont également destinataires d'une évaluation de cette incidence financière.

Ces lettres et avis sont communiqués aux présidents et aux rapporteurs généraux de ces commissions, à leur demande, en application de l'article 57 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Sauf accord du Gouvernement, les documents transmis en application du présent alinéa ne peuvent être rendus publics.

Lorsqu'il recourt à une dérogation prévue par le droit européen en matière fiscale, le Gouvernement en informe les commissions permanentes chargées des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Source : www.legifrance.gouv.fr.

Ce mécanisme d'information automatique a fait l'objet d'une application peu satisfaisante. Ces informations sont évoquées de manière très synthétique dans le jaune *Relations financières avec l'Union européenne*, annexé au projet de loi de finances (*et dont un extrait est reproduit en annexe n° 7*), et ne traitent que des sanctions pécuniaires infligées par la commission à la suite d'arrêts en manquement qui présentent pourtant un risque budgétaire limité par rapport aux autres procédures juridictionnelles devant la CJUE (*voir le 2 du A du I de la deuxième partie*).

La mission constate les limites de cette procédure et suggère d’instaurer une transmission plus régulière, plus détaillée, mais non publique, de l’information relative au risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux comme non fiscaux de l’État.

La mission propose ainsi que soit transmis chaque semestre, dans un document non public remis aux Présidents et aux rapporteurs généraux des commissions des finances des deux assemblées, l’état des risques budgétaires associés aux contentieux fiscaux et non fiscaux en cours, et notamment, concernant les contentieux fiscaux :

– la liste et l’état d’avancement des discussions informelles, des demandes d’information et des procédures d’infraction ouvertes avec les instances européennes, concernant la France ;

– les questions préjudicielles pendantes devant la CJUE, concernant la France, ou d’autres États membres lorsqu’elles concernent des dispositifs comparables à des dispositifs existant en France, ainsi que les risques budgétaires associés ;

– la synthèse des procédures en cours devant les juridictions administratives, ainsi que les risques associés aux procédures présentant un risque budgétaire significatif (nombre de recours, droits contestés, inscription d’une provision) ;

– les décisions récentes et pendantes en matière de question prioritaire de constitutionnalité, ainsi que les risques budgétaires associés.

Le compte rendu de la réunion semestrielle de la direction de la législation fiscale et du service juridique de la fiscalité (*voir le I du B du I de la troisième partie*) pourrait être joint à cet envoi.

Une présentation de ces éléments pourrait être réalisée, à huis clos, par le ministre chargé du budget devant les membres des commissions des finances des deux assemblées.

Proposition n° 18 : Transmettre chaque semestre, aux Présidents et aux rapporteurs généraux des commissions des finances des deux assemblées, un rapport présentant l’état des risques budgétaires associés aux contentieux fiscaux, devant les juridictions nationales (QPC notamment) et européennes, et prévoir une information de la commission à huis clos, sous la forme d’une audition du ministre chargé du budget.

B. UN SUJET SUR LEQUEL LE LÉGISLATEUR DEVRAIT ÉGALEMENT SE MONTRER PROACTIF

Le suivi des risques budgétaires associés aux contentieux, et notamment aux procédures devant les cours européennes, devrait faire l'objet d'un suivi plus régulier et continu de la part du législateur.

Ce suivi pourrait être réalisé à l'occasion du « Printemps de l'évaluation », c'est-à-dire lors de l'examen du projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes. Il serait assuré en cohérence avec les travaux de la rapporteure spéciale de la mission *Remboursements et dégrèvements*, portant sur les risques budgétaires associés aux contentieux spécifiquement fiscaux.

Proposition n° 19 : Effectuer un suivi annuel des risques contentieux, au moment du « Printemps de l'évaluation ».

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa séance du mercredi 17 octobre 2018, la commission a autorisé la publication du présent rapport, en application de l'article 145 du Règlement.

Le compte rendu audiovisuel de cette réunion peut être consulté [sur le site de l'Assemblée nationale](#).

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LA MISSION D'INFORMATION

(par ordre chronologique)

- **Cour des comptes**

- Mme Cécile FONTAINE, conseiller maître
- Mme Raphaëlle DESCARD ELOY, conseiller référendaire
- M. Thierry CLAPPIER, expert en certification

- **Inspection générale des finances**

- Mme Marie-Christine LEPETIT, cheffe de service

- **Direction générale des finances**

- M. Édouard MARCUS, chef du service juridique de la fiscalité
- Mme Florence LERAT, sous-directrice du contentieux des impôts des professionnels
- Mme Ingrid ROY, cheffe de section, bureau JF-2A
- M. François TANGUY, chef du service comptable de l'État
- M. Olivier ROUSEAU, sous-directeur de la comptabilité de l'État
- M. Cédric DAVIAU, rédacteur

- **Direction des affaires juridiques (DAJ) des ministères économiques et financiers**

- Mme Laure BÉDIER, directrice, maître des requêtes au Conseil d'État
- Mme Jocelyne AMOUROUX, sous-directrice du droit privé et du droit pénal
- M. Guillaume FUCHS, adjoint à la cheffe du bureau de la coordination, des relations extérieures, des études et de la légistique
- M. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Professeur à la Faculté de droit de l'Université Paris Est Créteil

- **Direction du budget**

- M. Renaud DUPLAY, sous-directeur chargé de la synthèse budgétaire (sous-direction 1)

- **Cabinet Jeausserand Audouard**

- M^e Bernard BOUTEMY, avocat associé

- M^e Sarah ESPASA-MATTEI, avocat associé

- **Contrôle général économique et financier**

- Mme Hélène CROCQUEVIELLE, cheffe du CGefi

- **Institut des avocats conseils Fiscaux**

- M^e Stéphane AUSTRY, avocat associé, cabinet CMS Francis Lefebvre

- **Cabinet Taj**

- M. Michel GUICHARD, avocat associé

- Mme Pascale PONROY, directeur marketing et communication

- M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes, membre du comité de l'abus de droit fiscal

- **Commission européenne : Direction générale pour la fiscalité et les douanes (DG TAXUD)**

- M. Olivier BAILLY, chef de cabinet de M. le commissaire Pierre Moscovici, accompagné de membres du cabinet et de fonctionnaires de la DG TAXUD

- en présence de M. Guillaume DRANO, conseiller fiscalité à la représentation permanente de la France auprès de l'Union Européenne

- **Commission européenne : Direction générale de la concurrence (DG Concurrence)**

- Fonctionnaires de la DG Concurrence en charge des aides fiscales, des questions de récupération ainsi que le coordinateur aides d'État pour la France ;

- en présence de M. Stéphane DUPUIS, conseiller concurrence et aides d'État à la représentation permanente de la France auprès de l'Union Européenne

● **Chambre des représentants du Royaume de Belgique**

– M. Ahmed LAAOUEJ, député, circonscription de Bruxelles-Capitale, chef du groupe du parti socialiste à la Chambre des représentants ;

– M. Stéphane CRUSNIÈRE, député, circonscription du Brabant wallon, membre du parti socialiste ;

● **Service public fédéral Finances du Royaume de Belgique**

Pour l'Administration générale de la Fiscalité

– M. Jean-François VANDERMEULEN, Conseiller général, Service Expertise opérationnelle et Support

– M. René VANDENHAUTE, Conseiller général, Service Expertise opérationnelle et Support, Service contentieux

Pour le Service d'Encadrement Expertise et Support stratégiques :

– M. Martin PEYNSAERT, Conseiller général, Service Coordination Relations internationales

– Mme Sabine VANWIELENDAELE, Attaché, Service Coordination Relations internationales

– M. Christiaan VAN LAERE, Conseiller général, Service d'études, DR4, Analyses et micro-simulations

– M. Michel MASSART, Conseiller, Service Réglementation, DR2-2, Impôts sur les revenus – International, Réglementation européenne

– M. Jean-Pierre VERLAINE, Conseiller, Service Réglementation, DR1, Impôts sur les revenus – National

– en présence de Mme Jocelyn PIERRE, attachée fiscale pour le Benelux, ambassade de France à Bruxelles

● **Cabinet Baker & Mc Kenzie**

– M^e Éric MEIER, avocat associé

● **Direction de la législation fiscale**

– M. Christophe POURREAU, directeur de la législation fiscale

– M. Thomas JACQUES, chef de bureau

– M. Arnaud SOLIGNAC, inspecteur principal

● **Direction générale des douanes et droits indirects**

– M. Michel BARON, chef du bureau des affaires juridiques et contentieuses

– M. Laurent PERRIN, chef du bureau des fiscalités de l'énergie, de l'environnement et des lois de finances

● **Conseil d'État**

– M. Jean GAEREMYNCK, président de la section des finances

– M. Jean-Luc MATT, maître des requêtes

● **Ministère de l'agriculture et de l'alimentation**

– M. Christian LIGEARD, Directeur des affaires financières, sociales et logistiques

– Mme Isabelle TISON, adjointe à la directrice des affaires juridiques

– M. Philippe DUCLAUD, chef du service Gouvernance et gestion de la politique agricole commune

– M. Benjamin BALIQUE, adjoint au chef du bureau Audits et contrôles

● **Secrétariat général du Gouvernement**

– M. Marc GUILLAUME, secrétaire général du Gouvernement

– M. Thierry-Xavier GIRARDOT, directeur, adjoint du secrétaire général

● **Secrétaire générale des affaires européennes**

– Mme Sandrine GAUDIN, secrétaire générale

– Mme Constance DELER, chef de secteur Parlement européen, Parlement national (PARL)

– M. Salvatore SERRAVALLE, directeur du projet Conseil européen

– M. Boris MELMOUX-EUDE

– M. Jean-Marie CRAVERO

– Mme Lorraine SIMONNET

– M. David MICHEL

● **Direction de la sécurité sociale**

– M. Morgan DELAYE, sous-directeur du financement de la Sécurité sociale

– M. François BRILLANCEAU, chef de la division des affaires communautaires et internationales

– M. Pierre PRADY, chef de bureau

● **Secrétariat général des ministères chargés des affaires sociales**

– M. Philippe RANQUET, directeur des affaires juridiques

– Mme Hélène LUSSAN, cheffe du pôle contentieux

– Mme Marie-Christèle CORDELIER, cheffe de la section financière

– Mme Valérie DELAHAYE-GUILLOCHEAU, directrice des finances, des achats et des services

– Mme Katarina MILETIC-LACROIX, cheffe du bureau de la synthèse et des programmes soutien (SPS), à la direction des finances, des achats et des services

● **Direction des libertés publiques et des affaires juridiques (DLPAJ) du ministère de l'Intérieur**

– Mme Pascale LEGLISE, sous-directrice, DLPAJ

– M. Yves BENTOLILA, sous-directeur, Direction de l'évaluation de la performance, des affaires financières et immobilières (DEPAFI)

– M. Laurent HANOTEAUX, adjoint au chef du service du conseil juridique et du contentieux

● **Délégation des ministères de la transition écologique et solidaire et de la cohésion des territoires, de la direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, et de la Commission de régulation de l'énergie**

– M. Julien BOUCHER, directeur des affaires juridiques du ministère de la transition écologique et solidaire

– M. Frédéric DE VAUGIRAUD, sous-directeur des affaires financières du ministère de la transition écologique et solidaire

– M. Philippe GEIGER, adjoint à la directrice de l'énergie à la direction générale de l'énergie et du climat

– M. Timothée FUROIS, sous-directeur des marchés de l'énergie et des affaires sociales (SD1) à la direction générale de l'énergie et du climat

– M. Anatole PENY, chef du bureau du droit de l'énergie, de l'industrie et des réseaux de communication, direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers

– Mme Bénédicte HABONNEAU, consultante juridique, direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers

– M. Christophe LEININGER, directeur du développement des marchés et de la transition énergétique à la Commission de régulation de l'énergie

● **Caisse centrale de réassurance**

– M. Bertrand LABILLOY, directeur général

● **Direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères**

– M. Diego COLAS, directeur-adjoint des affaires juridiques

– Mme Anne-Laure DESJONQUERES, sous-directrice du droit de l'Union européenne et du droit international économique

– Mme Esther DE MOUSTIER, chargée de mission auprès du directeur des affaires juridiques pour le droit de l'Union européenne

– M. Raphaël COESME, rédacteur

– Mme Aude ALIDIÈRE, rédactrice

● **Conseil d'État**

– M. Bruno LASSERRE, Vice-président

– Mme Catherine BERGEAL, secrétaire générale

LISTE DES ABRÉVIATIONS

(par ordre alphabétique)

CGE : comptabilité générale de l'État

DAJ : direction des affaires juridiques

DB : direction du budget

DGDDI : direction générale des douanes et droits indirects

DGFIP : direction générale des finances publiques

DLF : direction de la législation fiscale

DLPAJ : direction des libertés publiques et des affaires juridiques

SGAE : secrétariat général des affaires européennes

SJF : service juridique de la fiscalité

SCE : service comptable de l'État

ANNEXES

Annexe n° 1 : Dépenses associées aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations, depuis 2012

DÉPENSES DU COMPTE 622 INTÉRÊTS MORATOIRES ET INDEMNITÉS – PÉNALITÉS ET CONDAMNATIONS

(en *milliers d'euros*)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
6221000000 INTÉRÊTS MORATOIRES	225 467	287 199	351 477	353 805	413 851	1 120 463
Sans affectation	2 417	1 349	2 281	2 416	2 158	1 490
Affaires étrangères et développement international	147	11	19	13	27	18
Affaires sociales et santé	608	881	2 098	441	228	992
Agriculture, agroalimentaire et forêt	39	59	39	46	102	322
Culture et communication	215	179	214	176	129	167
Défense	20 655	13 177	17 203	18 844	12 999	10 738
Économie et finances	184 036	261 570	320 115	323 609	382 296	1 091 892
Éducation nationale, enseignement supérieur et recherche	190	228	233	250	337	779
Environnement, énergie et mer	10 862	6 188	4 456	3 145	7 694	3 758
Familles, enfance et droits des femmes	0	0	3	1	0	1
Fonction publique	18	- 5	36	33	17	19
Intérieur	3 922	1 768	3 373	3 230	5 355	7 653
Justice	1 166	1 353	815	1 055	2 142	2 291
Logement et habitat durable	27	76	47	94	68	48
Outre-mer	389	- 32	80	71	19	34
Services du Premier ministre	187	125	136	136	198	191
Travail, emploi, formation professionnelle et dialogue social	563	183	308	184	81	72
Ville, jeunesse et sports	25	87	20	59	3	1
6222000000 INDEMNITÉS, DOMMAGES ET INTÉRÊTS	256 405	235 358	2 007 476	452 100	600 257	835 046
Sans affectation	8 943	1 625	1 508 186	206 708	347 989	24 770

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Affaires étrangères et développement international	1 564	523	396	701	534	274
Affaires sociales et santé	12 475	8 473	12 899	9 371	7 836	2 938
Agriculture, agroalimentaire et forêt	2 688	2 956	7 780	6 528	9 404	532 244
Aménagement du territoire, ruralité et collectivités territoriales	3	2	-	-	-	1
Culture et communication	352	4 774	310	1 640	1 193	16 841
Défense	32 498	28 806	77 291	40 299	71 417	65 085
Économie et finances	30 345	13 304	12 394	16 520	21 965	37 122
Éducation nationale, enseignement supérieur et recherche	23 417	18 813	18 750	18 064	17 195	17 559
Environnement, énergie et mer	40 734	29 756	287 950	30 847	28 177	20 823
Familles, enfance et droits des femmes	-	0	2	69	- 65	3
Fonction publique	-	3	22	16	23	65
Intérieur	73 477	91 129	64 021	93 492	62 921	79 186
Justice	14 821	20 506	19 573	19 574	24 626	24 277
Logement et habitat durable	223	11 925	- 4 632	2 340	3 916	8 336
Outre-mer	279	406	89	3 209	45	319
Services du Premier ministre	1 126	255	449	403	1 980	4 183
Travail, emploi, formation professionnelle et dialogue social	13 459	1 527	1 665	2 160	939	861
Ville, jeunesse et sports	0	575	330	159	163	156
6228000000 AUTRES PÉNALITÉS ET CONDAMNATIONS	34 886	41 959	33 503	1 006 123	72 705	254 678
Sans affectation	1 206	219	738	300	882	259
Affaires étrangères et développement international	10	32	401	1 034	923	1 085
Affaires sociales et santé	0	0	0	1	1	5 800
Agriculture, agroalimentaire et forêt	570	4	30	9	1	8
Culture et communication	184	716	80	88	1 227	63
Défense	951	1 992	886	955 344	2 823	3 753
Économie et finances	3 051	3 287	3 314	20 233	4 700	196 473
Éducation nationale,	553	1 159	1 675	901	1 048	856

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
enseignement supérieur et recherche						
Environnement, énergie et mer	5 190	3 790	2 491	3 161	10 111	3 104
Familles, enfance et droits des femmes	0	-	-	-	-	-
Fonction publique	-	-	-	3	-	-
Intérieur	3 838	5 045	5 712	6 935	8 944	15 822
Justice	204	- 391	- 432	74	353	329
Logement et habitat durable	18 848	26 006	17 858	17 691	41 432	26 071
Outre-mer	-	19	536	0	7	1
Services du Premier ministre	256	68	206	341	252	147
Travail, emploi, formation professionnelle et dialogue social	24	14	8	9	3	906
Ville, jeunesse et sports	2	1	0	-	-	-
Total général	516 758	564 515	2 392 456	1 812 029	1 086 813	2 210 187

Source : *compte général de l'État 2012 – 2017, direction générale des finances publiques.*

**Annexe n° 2 : Statistiques contentieuses en matière fiscale,
depuis le 1^{er} juillet 2013 (au 6 juillet 2018)**

● **Sont précisés dans la liste suivante :**

- le nom de l’affaire et son numéro ;
- la forme qu’a prise la participation du gouvernement français à cette affaire (observations écrites, plaidoirie, mémoire en défense/duplique, etc.) ;
- les thématiques de l’affaire ;
- si applicable, le nom des autres États membres ayant participé à l’affaire.

● **Nombre total d’affaires en matière fiscale auxquelles le gouvernement français a participé : 52 (soit, en moyenne, une dizaine par an)**

– Nombre d’affaires françaises auxquelles le gouvernement français a participé : 29

→ Dont nombre d’affaires françaises auxquelles d’autres États membres ont participé : 18

– Nombre d’affaires étrangères auxquelles le gouvernement français a participé : 23

● **Répartition thématique des 52 affaires en matière fiscale auxquelles le gouvernement français a participé depuis le 1er juillet 2013 :**

– Fiscalité directe : 27

→ Dont affaires françaises : 14

– Fiscalité indirecte : 25

→ Dont affaires françaises : 15

a) Liste des 29 affaires françaises (dont 18 auxquelles d'autres États membres ont participé)

1. C-151/13, Le Rayon d'Or : Observations écrites (obs.) + Plaidoirie
 - > Fiscalité – TVA – Champ d'application – Détermination de la base d'imposition – Notion de « subvention directement liée au prix » – Versement d'un forfait par la caisse nationale d'assurance maladie aux établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes
2. C-446/13, Fonderie 2A : Obs. + Plaidoirie
 - > Sixième directive TVA – Article 8, paragraphe 1, sous a) – Détermination du lieu d'une livraison de biens – Fournisseur établi dans un État membre autre que celui dans lequel est établi l'acquéreur – Transformation du bien dans l'État membre où est établi l'acquéreur
 - > Autre État membre partie à la procédure : Grèce
3. C-479/13, Commission/France : Mémoire (mém.) en défense + Mém. duplique
 - > Fiscalité – TVA – Application d'un taux réduit – Fourniture de livres numériques ou électroniques
 - > Autre État membre partie à la procédure : Belgique
4. C-584/13, Mapfre asistencia et Mapfre warranty : Obs. + Plaidoirie
 - > Fiscalité – Taxe sur le chiffre d'affaires – Champ d'application – Exonération – Notion d'« opérations d'assurance » – Notion de « prestations de services » – Somme forfaitaire visant à garantir la panne d'un véhicule d'occasion
5. C-623/13, de Ruyter : Obs.
 - > Sécurité sociale – Règlement (CEE) n° 1408/71 – Article 4 – Champ d'application matériel – Prélèvements sur les revenus du patrimoine – Contribution sociale généralisée – Contribution pour le remboursement de la dette sociale – Prélèvement social – Contribution additionnelle au prélèvement social – Participation au financement de régimes obligatoires de sécurité sociale – Lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de sécurité sociale
6. C-250/14 et C-289/14, Air France - KLM e.a. : Obs.
 - > Taxe sur la valeur ajoutée – Fait générateur et exigibilité – Transport aérien – Billet acheté mais non utilisé – Exécution de la prestation de transport – Délivrance du billet – Moment du versement de la taxe
 - > Autres États membres parties à la procédure : Irlande, Grèce, Portugal
7. C-285/14, Brasserie Bouquet : Obs.
 - > Fiscalité – Directive 92/83/CEE – Droits d'accise – Bière – Article 4 – Petites brasseries indépendantes – Taux d'accise réduit – Conditions – Absence de production sous licence – Production selon un procédé de fabrication appartenant à un tiers et autorisé par lui – Utilisation autorisée des marques de ce tiers
 - > Autre État membre partie à la procédure : Grèce
8. C-349/14, Pazdziej : Obs.
 - > Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne – Article 12, second alinéa – Taxe perçue au profit des localités à charge des personnes disposant ou jouissant d'une habitation sur le territoire de celles-ci – Plafonnement – Mesure sociale – Prise en compte des traitements, des salaires et des émoluments versés par l'Union européenne à ses fonctionnaires et autres agents
 - > Autre État membre partie à la procédure : Belgique

9. C-386/14, Groupe Steria : Obs. + Plaidoirie

> Législation fiscale – Liberté d'établissement – Directive 90/435/CEE – Article 4, paragraphe 2 – Distributions de dividendes à caractère transfrontalier – Impôt sur les sociétés – Imposition des groupes (« intégration fiscale » française) – Exonération des dividendes versés par les filiales appartenant au groupe fiscal intégré – Condition de résidence – Dividendes versés par des sociétés filiales non-résidentes – Frais et charges non déductibles se rapportant à la participation

> Autres États membres parties à la procédure : Allemagne, Pays-Bas, Royaume-Uni

10. C-485/14, Commission/France : Mém. défense + Mém. duplique

> Libre circulation des capitaux – Articles 63 TFUE et 40 de l'accord EEE – Droits de mutation à titre gratuit – Exonération – Legs et dons – Différence de traitement – Organismes situés dans un autre État membre – Absence de convention fiscale bilatérale

11. C-690/15, de Lobkowicz : Obs. + Plaidoirie

> Fonctionnaire de l'Union européenne – Statut – Affiliation obligatoire au régime de sécurité sociale des institutions de l'Union européenne – Revenus fonciers perçus dans un État membre – Assujettissement à la contribution sociale généralisée, au prélèvement social et aux contributions additionnelles au titre du droit d'un État membre – Participation au financement de la sécurité sociale de cet État membre

12. C-6/16, Eqiom et Enka : Obs. + Plaidoirie

> Fiscalité directe – Liberté d'établissement – Libre circulation des capitaux – Retenue à la source – Directive 90/435/CEE – Article 1er, paragraphe 2 – Article 5, paragraphe 1 – Exonération – Dividendes distribués par une filiale résidente à une société mère non-résidente détenue d'une manière directe ou indirecte par des résidents d'États tiers – Présomption – Fraude, évasion et abus fiscaux

> Autres États membres parties à la procédure : Danemark, Allemagne, Espagne, Italie

13. C-14/16, Euro Park Service : Obs. + Plaidoirie

> Fiscalité directe – Sociétés d'États membres différents – Régime fiscal commun – Fusion par absorption – Agrément préalable de l'administration fiscale – Directive 90/434/CEE – Article 11, paragraphe 1, sous a) – Fraude ou évasion fiscales – Liberté d'établissement

14. C-303/16, Solar Electric Martinique : Obs. + Plaidoirie

> Sixième directive TVA – Directive 2006/112/CE – Travaux immobiliers – Départements français d'outre-mer – Dispositions rendues applicables par le droit national – Opérations de vente et d'installation sur des immeubles – Qualification d'opération unique – Incompétence

15. C-327/16 et C-421/16, Jacob e.a. : Obs. + Plaidoirie

> Fiscalité directe – Liberté d'établissement – Fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États différents – Directive 90/434/CEE – Article 8 – Opération d'échange de titres – Plus-values afférentes à cette opération – Report d'imposition – Moins-values lors de la cession ultérieure des titres reçus – Compétence d'imposition de l'État de résidence – Différence de traitement – Justification – Préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres

> Autres États membres parties à la procédure : Autriche, Finlande, Suède

16.C-355/16, Picart : Obs. + Plaidoirie

> Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes – Fiscalité directe – Transfert du lieu de résidence d'un État membre vers la Suisse – Imposition des plus-values latentes afférentes aux participations substantielles dans le capital de sociétés établies dans l'État membre d'origine à l'occasion d'un tel transfert – Champ d'application de l'accord

> Autre État membre partie à la procédure : Allemagne

17.C-365/16, AFEP e.a. : Obs.

> Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents – Directive 2011/96/UE – Prévention de la double imposition – Contribution additionnelle de 3 % à l'impôt sur les sociétés

> Autre État membre partie à la procédure : Belgique

18.C-31/17, Cristal Union : Obs. + Plaidoirie

> Directive 2003/96/CE – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Article 14, paragraphe 1, sous a) – Produits énergétiques à usage de production d'électricité – Obligation d'exonération – Article 15, paragraphe 1, sous c) – Produits énergétiques à usage de production combinée de chaleur et d'énergie – Faculté d'exonération ou de réduction du niveau de taxation – Gaz naturel destiné à la cogénération de chaleur et d'électricité

> Autre État membre partie à la procédure : Finlande

19.C-39/17, Lubrizol France : Obs. + Plaidoirie

> Libre circulation des marchandises – Articles 28 et 30 TFUE – Taxes d'effet équivalent – Article 110 TFUE – Impositions intérieures – Contribution sociale de solidarité des sociétés – Taxe – Assiette – Chiffre d'affaires annuel global des sociétés – Directive 2006/112/CE – Article 17 – Transfert d'un bien dans un autre État membre – Valeur du bien transféré – Inclusion dans le chiffre d'affaires annuel global

> Autre État membre partie à la procédure : Pays-Bas

20.C-45/17, Jahin : Obs.

> Libre circulation des capitaux – Articles 63 et 65 TFUE – Règlement (CE) no 883/2004 – Article 11 – Prélèvements sur les revenus du capital participant au financement de la sécurité sociale d'un État membre – Exemption pour les ressortissants de l'Union européenne affiliés à un régime de sécurité sociale d'un autre État membre – Personnes physiques affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers – Différence de traitement – Restriction – Justification

21.C-103/17, Messer France : Obs. + Plaidoirie

> Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Réglementation nationale prévoyant une contribution au service public de l'électricité – Droit d'accise sur l'électricité – Imposition indirecte – Conditions pour l'existence d'une autre imposition indirecte poursuivant des finalités spécifiques – Notion de finalités spécifiques – Similitude entre les autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques et la taxe spéciale sur l'électricité – Respect des taux minima de taxation – Différence entre imposition et prestation patrimoniale obligatoire à caractère non fiscal

> Autres États membres parties à la procédure : Espagne, Italie, Belgique

22.C-165/17, Morgan Stanley & Co International : Obs. + Plaidoirie

> TVA - opérations ouvrant droit à déduction pour un établissement stable d'une société située dans un autre État membre

> Autre État membre partie à la procédure : Portugal

23.C-320/17, Marle Participations : Obs.

> *Directive 2006/112 - TVA afférente aux dépenses se rapportant à des opérations d'acquisition de titres – Conditions dans lesquelles la location d'un immeuble par une société holding à une filiale traduit une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de cette filiale ayant pour effet de conférer à l'acquisition et à la détention de parts de cette filiale le caractère d'activités économiques*

> Autres États membres parties à la procédure : Espagne, Autriche

24.C-416/17, Commission/France : Mém. défense + Mém. duplique + Plaidoirie

> *Recours en manquement juridictionnel contre la jurisprudence Accor et Rhodia du CE*

25.C-459/17 et C-460/17, SGI e.a. : Obs.

> *TVA - Interprétation de l'article 17 de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 reprises en substance à l'article 168 de la directive du 28 novembre 2006 - Droit à déduction - Fraude TVA*

> Autre État membre partie à la procédure : Italie

26.C-575/17, Sofina e.a. : Obs. + Plaidoirie

> *Liberté de circulation des capitaux - Retenue à la source sur les dividendes des sociétés non résidentes déficitaires*

> Autres États membres parties à la procédure : Allemagne, Belgique, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède

27.C-596/17, Japan Tobacco International et Japan Tobacco International France : Obs.

> *Directive 2011/64 - Accises sur tabacs - Règle d'expression du prix des produits du tabac aux 1000 unités ou aux 1000 grammes - Conformité au principe de libre détermination des prix des produits du tabac*

> Autres États membres parties à la procédure : Italie, Portugal

28.C-133/18, Sea Chefs Cruise Services : Obs.

> *TVA - Demande de remboursement - Forclusion*

29.C-145/18, Regards Photographiques : Obs.

> *TVA - Taux réduit - Objets d'art - Photographies*

b) Liste des 23 affaires étrangères auxquelles le gouvernement français a participé

1. C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (PL) : Plaidoirie

> Liberté d'établissement – Libre circulation des capitaux – Articles 63 TFUE et 65 TFUE – Impôt sur le revenu des personnes morales – Différence de traitement entre les dividendes versés à des fonds d'investissement résidents et non-résidents – Exclusion d'exonération fiscale – Restriction non justifiée

2. C-39/13 à C-41/13, SCA Group Holding e.a. (NL) : Plaidoirie

> Impôt sur les sociétés – Entité fiscale unique entre les sociétés d'un même groupe – Demande – Motifs de refus – Situation du siège d'une ou de plusieurs sociétés intermédiaires, ou de la société mère dans un autre État membre – Absence d'établissement stable dans l'État d'imposition

3. C-87/13, X (NL) : Obs.

> Liberté d'établissement – Législation fiscale – Impôt sur le revenu – Contribuable non-résident – Déductibilité de dépenses afférentes à un monument historique occupé par son propriétaire – Non-déductibilité s'agissant d'un monument au seul motif qu'il n'est pas classé dans l'État d'imposition alors qu'il l'est dans l'État de résidence

4. C-133/13, Q (NL) : Obs.

> Libre circulation des capitaux – Législation fiscale – Droits de donation – Exonération s'agissant d'un « domaine rural » – Non-exonération s'agissant d'un domaine situé sur le territoire d'un autre État membre

5. C-209/13, Royaume-Uni/Conseil : Mém. intervention

> Système commun de taxe sur les transactions financières – Autorisation d'une coopération renforcée au titre de l'article 329, paragraphe 1, TFUE – Décision 2013/52/UE – Recours en annulation pour violation des articles 327 TFUE et 332 TFUE ainsi que du droit international coutumier

6. C-428/13, Yesmoke Tobacco (IT) : Obs.

> Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Directives 95/59/CE et 2011/64/UE – Structure et taux des accises applicables aux tabacs manufacturés – Détermination d'une accise – Principe établissant un taux d'accise pour toutes les cigarettes – Possibilité pour les États membres d'établir un montant minimal d'accise – Cigarettes relevant de la classe de prix la moins élevée – Réglementation nationale – Catégorie spécifique de cigarettes – Fixation de l'accise à 115 %

7. C-489/13, Verest et Gerards (BE) : Obs.

> Impôt sur le revenu – Législation visant à éviter les doubles impositions – Imposition des revenus immobiliers perçus dans un État membre autre que l'État membre de résidence – Méthode de l'exonération avec réserve de progressivité dans l'État membre de résidence – Différence de traitement entre biens immobiliers situés dans l'État membre de résidence et dans un autre État membre

8. C-559/13, Grünewald (DE) : Obs. + Plaidoirie

> Libre circulation des capitaux – Fiscalité directe – Impôt sur le revenu – Déductibilité de rentes alimentaires versées en contrepartie d'une donation en avancement de part successorale – Exclusion pour les non-résidents

9. C-686/13, X (SE) : Obs.

> Article 49 TFUE – Liberté d'établissement – Législation fiscale – Impôt sur les sociétés – Titres de participation – Réglementation d'un État membre exonérant les plus-values et, corrélativement, excluant la déductibilité des moins-values – Cession par une société résidente de titres détenus dans une filiale non-résidente – Moins-value résultant d'une perte de change

10. C-388/14, Timac Agro Deutschland (DE) : Obs. + Plaidoirie

> Législation fiscale – Impôt sur les sociétés – Liberté d'établissement – Établissement stable non-résident – Prévention de la double imposition par exonération des revenus de l'établissement stable non-résident – Prise en compte des pertes réalisées par un tel établissement stable – Réintégration des pertes précédemment déduites en cas de cession de l'établissement non-résident – Pertes définitives

11. C-543/14, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (BE) : Obs.

> TVA – Directive 2006/112/CE – Validité et interprétation de la directive – Prestations de services effectuées par des avocats – Assujettissement à la TVA – Droit à un recours effectif – Égalité des armes – Aide juridictionnelle

12.C-68/15, X (BE) : Obs. + Plaidoirie

> Liberté d'établissement – Directive mères-filiales – Législation fiscale – Impôt sur les bénéfices des sociétés – Distribution de dividendes – Retenue à la source – Double imposition – Fairness tax

13.C-217/15 et C-350/15, Orsi e.a. (IT) : Obs. + Plaidoirie

> Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Articles 2 et 273 – Législation nationale prévoyant une sanction administrative et une sanction pénale pour les mêmes faits, relatifs au défaut de versement de la taxe sur la valeur ajoutée – Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – Article 50 – Principe ne bis in idem – Identité de la personne poursuivie ou sanctionnée – Absence

14.C-221/15, Etablissements Fr. Colruyt (BE) : Obs. + Plaidoirie

> Directive 2011/64/UE – Article 15, paragraphe 1 – Libre détermination, par les fabricants et les importateurs, des prix maximaux de vente au détail des produits du tabac manufacturé – Réglementation nationale interdisant la vente de tels produits par les détaillants à des prix inférieurs à ceux indiqués sur le timbre fiscal – Libre circulation des marchandises – Article 34 TFUE – Modalités de vente – Article 101 TFUE, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE

15.C-448/15, Wereldhave Belgium e.a. (BE) : Obs.

> Sociétés mères et filiales établies dans des États membres distincts – Régime fiscal commun applicable – Impôt sur les sociétés – Directive 90/435/CEE – Champ d'application – Article 2, sous c) – Société assujettie à l'impôt, sans possibilité d'option et sans en être exonérée – Imposition à un taux nul

16.C-524/15, Menci (IT) : Obs. + Plaidoirie

> Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Défaillance de versement de la TVA due – Sanctions – Législation nationale prévoyant une sanction administrative et une sanction pénale pour les mêmes faits – Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – Article 50 – Principe ne bis in idem – Nature pénale de la sanction administrative – Existence d'une même infraction – Article 52, paragraphe 1 – Limitations apportées au principe ne bis in idem – Conditions

17.C-682/15, Berlioz Investment Fund (LU) : Plaidoirie

> Directive 2011/16/UE – Coopération administrative dans le domaine fiscal – Article 1er, paragraphe 1 – Article 5 – Demande d'informations adressée à un tiers – Refus de répondre – Sanction – Notion de « pertinence vraisemblable » des informations demandées – Contrôle de l'autorité requise – Contrôle du juge – Étendue – Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – Article 51 – Mise en œuvre du droit de l'Union – Article 47 – Droit à un recours juridictionnel effectif – Accès du juge et du tiers à la demande d'informations adressée par l'autorité requérante

18.C-262/16, Shields & Sons Partnership (UK) : Obs.

> Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 296, paragraphe 2 – Article 299 – Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles – Exclusion du régime commun – Conditions – Notion de « catégorie de producteurs agricoles »

19.C-504/16 et C-613/16, Deister Holding e.a. (DE) : Obs.

> Fiscalité directe – Liberté d'établissement – Directive 90/435/CEE – Article 1er, paragraphe 2 – Article 5 – Société mère – Holding – Retenue à la source des bénéfices distribués à une société mère holding non-résidente – Exonération – Fraude, évasion et abus en matière fiscale – Présomption

20.C-135/17, X (DE) : Obs.

> Libre circulation des capitaux – Articles 56 et 57 CE – Mouvements des capitaux entre les États membres et les pays tiers – Restrictions – Clause de « standstill » – Investissements directs – Réglementation d'un État membre prévoyant l'imposition des revenus provenant des sociétés ayant

leur siège à l'étranger – Justification – Lutte contre les montages purement artificiels – Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition – Préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux

21.C-568/17, Geelen (NL) : Obs.

> TVA - Détermination du lieu d'exécution d'une prestation de sessions de webcam érotiques

22.C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (BE) : Obs.

> Interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 relative au système de taxe sur la valeur ajoutée – Praticiens d'une profession médicale ou paramédicale – Maintien des effets de dispositions annulées dans le temps - 1/ Exonération prévue à l'article 132, §1, c) de la directive 2006/112 au bénéfice des personnes affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes - 2/ Différence du taux de TVA applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique en comparaison des médicaments et dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique

23.C-647/17, Srf Konsulterna (SE) : Obs.

> TVA - Article 53 de la directive TVA - Notion d'accès à une manifestation

Source : direction des affaires juridiques du ministère de l'Europe et des affaires étrangères.

Annexe n° 3 : Fiche de suivi individuel de la DGFIP

Fiche de suivi individuel

(Fiche à renseigner par le responsable d'inventaire)

Identification du domaine fonctionnel		Service chargé du dossier	
Sélectionner le ministère		Date de la fiche	

I. ÉLÉMENTS D'IDENTIFICATION DU DOSSIER

Sélectionner un type de litige	Sélectionner une nature de litige
--------------------------------	-----------------------------------

Déroulé de la procédure :

Tribunal administratif de	Nom de l'affaire	N° d'enregistrement
Cour d'administrative d'appel de	Nom de l'affaire	N° d'enregistrement
Conseil d'État de	Nom de l'affaire	N° d'enregistrement

Date du fait générateur et objet du litige : (ce cadre peut être agrandi)

Montant de la dernière requête du demandeur

0 €

II. ÉLÉMENTS D'ÉVALUATION DE LA PROVISION

Étape 1 :

A) Estimer le risque d'indemnisation à la **date d'arrêté des comptes**¹ $\geq 50\%$ **oui**

B) Préciser les éléments pris en compte pour justifier de cette analyse de risque :

¹ Les travaux d'inventaire des provisions pour litiges se déroulent sur la base d'une situation arrêtée au 31 octobre N puis au 31 décembre N pour les dossiers à fort enjeu financier (DFE). Pour ces derniers, l'estimation du taux de risque d'indemnisation et du montant de sortie de ressources pour l'État est appréciée en tenant compte de toutes les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes (fin mars N+1).

Étape 2 : L'évaluation du montant de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation est-elle fiable à la date d'arrêt des comptes² ?

➔ **Si oui**, alors évaluer (a, b et c) et justifier (d) ci-dessous le montant des composantes suivantes :

a) La condamnation (le principal)³

0 €

b) Les frais accessoires

0 €

c) Les intérêts moratoires

0 €

d) Reporter le total des composantes (a et b) et préciser les éléments pris en compte pour ces estimations

➔ **Si non (donnée non fiabilisée)**, donner des éléments permettant d'estimer le montant de la condamnation ou expliquer pourquoi le chiffrage est impossible :

Étape 3 : Pour les provisions pour risques dont le montant excède 10 millions d'euros, des informations complémentaires doivent être apportées (mention éventuelle dans l'annexe au Compte Général de l'État) :

Hypothèses retenues pour l'estimation

Echéance prévisible de la condamnation

Montant

0 €

Incertitudes relatives au montant et à l'échéance de la condamnation

² Les travaux d'inventaire des provisions pour litiges se déroulent sur la base d'une situation arrêtée au 31 octobre N puis au 31 décembre N pour les dossiers à fort enjeu financier (DFE). Pour ces derniers, l'estimation du taux de risque d'indemnisation et du montant de sortie de ressources pour l'État est appréciée en tenant compte de toutes les informations disponibles à la date d'arrêt des comptes (fin mars N+1).

³ Il est recommandé d'arrondir chaque composante de l'évaluation du risque au millier d'euros supérieur (ou à l'euro en cas de montant non significatif). Les montants indiqués dans les cases a, b et c ne doivent pas être, à ce stade, pondérés du taux de risque (cf. partie 3).

III. SUIVI DE LA PROVISION

<u>Solde de la provision existante au 31 décembre N-1 :</u>	0 €
<input type="checkbox"/> était erroné => Correction de balance d'entrée N ^d pour :	0 €
<input type="checkbox"/> doit être augmenté (= dotation) :	0 €
<input type="checkbox"/> doit être diminué en N (reprise utilisée = montant de la condamnation)	0 €
<input type="checkbox"/> doit être supprimé en N (reprise sans utilisation = l'État n'est pas condamné ou le solde restant)	0 €
<u>Montant de la provision évaluée au 31 décembre N :</u>	0 €

Lorsque la provision est soldée :

- | Date, montant de l'indemnisation définitive ou transaction signée
.....
- | Numéro de pièce paiement (ou EJ) dans Chorus
.....

IV. ÉLÉMENTS COMPLÉMENTAIRES QUE VOUS SOUHAITEZ APPORTER SUR LE DOSSIER OU LA FICHE

⁴ Le montant porté dans cette case en positif correspond à la provision qui a été omise (ou à la partie sous-évaluée) au cours d'un exercice antérieur. A contrario, un montant négatif correspond à la reprise de provision (totale ou partielle) qui n'est pas intervenue, à tort, au cours d'un exercice antérieur.

**Annexe n° 4-1 : Office for Budget Responsibility,
Fiscal Risks report, chapitre 6, juillet 2017 (extraits)**



Office for Budget Responsibility

Fiscal risks report

Presented to Parliament by the
Economic Secretary to the Treasury by
Command of Her Majesty

July 2017

Cm 9459

Contents

Foreword.....	1
Executive summary.....	3
Chapter 1 Introduction.....	17
Chapter 2 The Government's approach to fiscal risk management	33
Chapter 3 Macroeconomic risks.....	39
Chapter 4 Risks from the financial sector	75
Chapter 5 Revenue risks	93
Chapter 6 Primary spending risks.....	137
Chapter 7 Balance sheet risks.....	215
Chapter 8 Debt interest risks.....	239
Chapter 9 A fiscal stress test.....	261
Chapter 10 Conclusions	295
Index of charts and tables.....	309

said, as the range of estimates prepared by the NDA shows, the risk that annual spending rises by more than £1 billion in any year is far from negligible.

Clinical negligence

- 6.109 The uncertain future costs of settling successful clinical negligence claims against public sector health care providers are another material source of fiscal risk. Future costs reflect the number and value of claims brought forward, the proportion that result in damages, how big those awards are, and the timing with which they are paid. The number of claims is ultimately driven by the number of medical treatments that take place, the proportion of them resulting in an incident, and the proportion of incidents that result in a claim.
- 6.110 In primary care (e.g. GPs and dentists), practitioners are required to obtain personal medical indemnity insurance. This is provided by medical defence organisations (MDOs) – non-profit institutions owned by their members – and private sector insurers.
- 6.111 In secondary care in England, NHS Resolution (the operating name of the NHS Litigation Authority from April 2017) manages clinical negligence claims on behalf of the NHS through a number of schemes. These cover:
- **Historical liabilities:** claims for incidents that occurred on or before 31 March 1995 ('Existing Liabilities Scheme'), claims brought against the former Regional Health Authorities ('Ex-RHA Scheme') and dissolved bodies where there is no successor ('Department of Health Clinical Liabilities Scheme'). These schemes are all funded by the Department of Health.
 - **Current liabilities:** incidents that have occurred since 1 April 1995, managed through the 'Clinical Negligence Scheme for Trusts' (CNST). This scheme is funded through participating members' contributions, largely from within the public sector.⁹⁰ In terms of cost, it is by far the largest scheme.
- 6.112 These schemes account for known claims that have already been submitted plus an estimate for claims 'incurred but not reported'. That is informed by past and current experience of the cost of claims arising from incidents that are expected to have occurred, but have not been reported at the end of the financial year covered by the accounts.
- 6.113 NHSR's accounts record provisions and contingent liabilities in respect of future costs of past events. Provisions relate to claims judged more likely than not to succeed. They are calculated by applying a probability to the estimated value of the claim, then discounting future cash flows into a present cost. Contingent liabilities are calculated as the remaining value of claims after the amount covered by provisions. These provisions and contingent liabilities are among the largest recorded in the WGA. Future costs in relation to primary care are not recorded in the WGA since the MDOs and other insurers are in the private

⁹⁰ In 2016, NHS Resolution provided indemnity cover to 530 members, including 209 clinical commissioning groups and 81 independent sector providers. CNST opened to the independent sector from 1 April 2013.

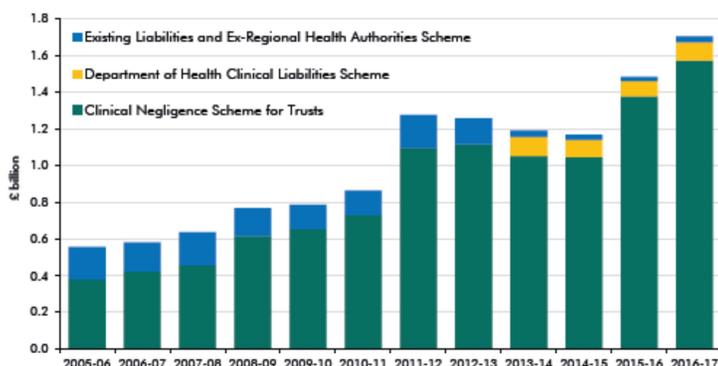
Primary spending risks

sector. But the cost of the insurance cover is paid by practitioners, so a rise in contribution rates might require an increase in government spending indirectly via provider costs.

Trends in NHS Resolution spending, provisions and contingent liabilities

- 6.114 As Chart 6.28 shows, NHSR spending on clinical negligence claims has doubled in cash terms over the past six years and has risen by almost half over the past two. All the growth relates to current liabilities managed through the CNST. Spending on clinical negligence has risen from 0.9 per cent of DH’s RDEL in 2010-11 to 1.5 per cent in 2016-17.

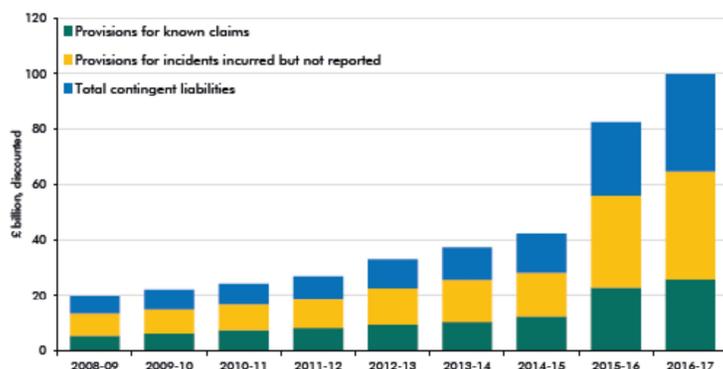
Chart 6.28: Annual expenditure on clinical negligence by scheme



Source: NHS Resolution, OBR

- 6.115 A similar upward trend can be seen in the provisions and contingent liabilities reported in NHSR’s annual reports. These are discounted values, so were greatly affected in 2015-16 by the drop in the Treasury’s long-term discount rate described in paragraph 6.92 in relation to its effect on the nuclear decommissioning provision. The effect on the clinical negligence provision in 2015-16 was £25.4 billion. But even abstracting from that jump, the provision has increased by around 13 per cent a year on average over the past eight years – far faster than the 3.0 per cent a year average growth in nominal GDP.

Chart 6.29: Clinical negligence provisions and contingent liabilities



Source: NHS Resolution, OBR

6.116 Many factors have driven the higher spending and provisions:

- Growth in the number of claims:** population growth and ageing have led to a higher number of patients and medical treatments, which increases the number of incidents potentially leading to claims. The number of new claims reported was rising until 2013-14, but has since fallen slightly each year. From available data, it is not clear whether the underlying drivers relate to the proportion of medical treatments resulting in an incident or the proportion of incidents that result in a new claim.
- Growth in average damages per successful claim:** this is affected by the composition of awards by type and changes in the average awards for specific types. Both have raised average claims. Average awards are dominated by maternity incidents because of the very high value of claims arising from brain injuries at birth.⁹¹ The value of an average claim received in this category has risen from £4.1 million in 2010-11 to £8.3 million in 2016-17. Factors driving this include increasing life expectancy, which means care is required for more years, and advances in medical treatment, which are often more costly.⁹² Chart 6.30 shows the distribution of CNST cases received by size over recent years, illustrating that, although the total number of claims has fallen, the number of very large claims has increased. In 2016-17, the number of claims below £1 million was 6 per cent lower than the average of the preceding four years whereas the number of claims over £1 million was 59 per cent higher.
- Personal injury discount rate (PIDR):** this is the rate used to calculate lump sum awards in respect of personal injury, including clinical negligence. Unlike the Treasury discount

⁹¹ NHSR reports that in 2016-17, 10 per cent of claims by number but 50 per cent by value related to the obstetrics speciality.

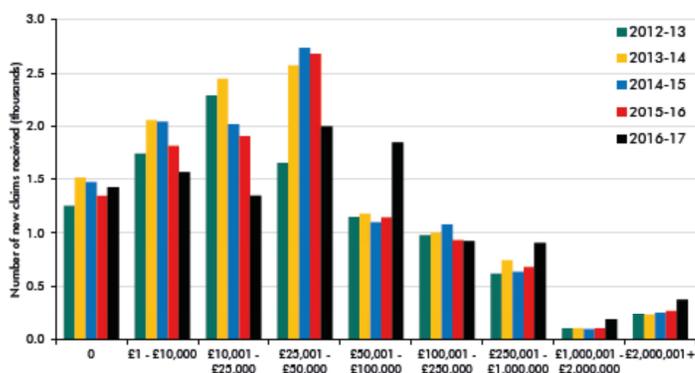
⁹² Department of Health, *GP Indemnity Review*, July 2016.

Primary spending risks

rate used to convert future flows into a present cost, the PIDR actually affects the underlying flows themselves. It was held constant from 2001 to 2017, so has not contributed to growth in average damages per claim to date. But in February 2017 the Government lowered it from 2.5 to *minus* 0.75 per cent, effective from the following month. This was responsible for £4.7 billion of the £8.6 billion increase in the 2016-17 provision and will affect spending from 2017-18. NHSR notes that the lower PIDR could push the cost of claims arising from brain injuries at birth to more than £20 million per child. The Government recognised the potential cost of this change in Spring Budget 2017, adding £1.2 billion a year to the Treasury’s central reserve.⁹³ It also launched a consultation on how the rate should be set in future. It closed in May 2017 and the Government is now considering responses.

- Growth in average legal costs per claim:** some legal costs for successful claims are recovered from NHSR, raising overall costs.⁹⁴ In 2016-17, legal costs made up more than a third of the total payments. There has been a marked increase in claimant fees for lower value claims, with average fees for awards of up to £100,000 up from 32 per cent of the claim in 2004-05 to 53 per cent in 2016-17. In some cases, legal costs exceed the value of the claim itself. Rising legal costs may also be a factor driving the growing prevalence of no-win-no-fee arrangements.⁹⁵

Chart 6.30: Clinical negligence claims received by size



Source: NHS Resolution

⁹³ The rate is set in relation to the yield on index-linked gilts. See Box 4.2 of our March 2017 *Economic and fiscal outlook* for more on how the PIDR change is expected to affect the public finances.

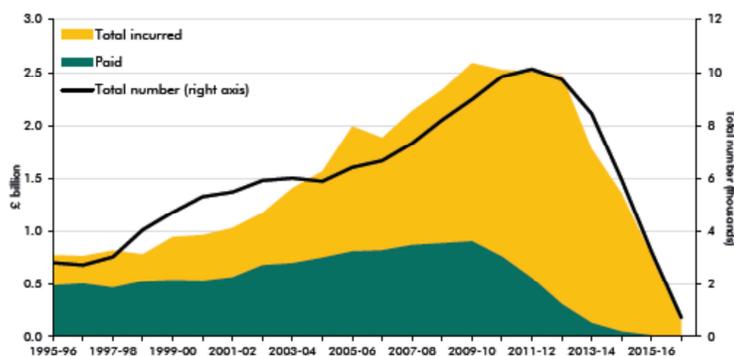
⁹⁴ Legal costs for successful cases covered by legal aid are recovered from NHSR. Since April 2013, lawyers’ premiums for successful cases covered by no-win no-fee arrangements are paid from the damages of successful claimants.

⁹⁵ Since the lawyers bear some financial risk in these cases, their fees will include a premium to compensate and they will seek cases with the greatest probability of success. See Nuffield Trust, *Funding clinical negligence cases: Access to justice at reasonable cost?*, 2016

Medium-term forecast risks

- 6.117 NHSR's 2016-17 accounts imply spending averaging around £2.9 billion a year over the next five years. That is up from £2.6 billion a year in the 2015-16 accounts, thanks to the effect of a lower PIDR and the rising cost of claims. Provisions and contingent liabilities reported by NHSR relate to incidents that are already known – including both those against which a claim has been made and those incurred but not reported. They do not include a forecast of the cost of claims on future incidents that can be expected on the flow of new medical treatments. While NHSR estimates the cost of these potential future claims for the purposes of setting DH DEL budgets and the addition to the Treasury's central reserve in Spring Budget 2017 following the PIDR announcement, there is nevertheless a risk that spending rises faster than anticipated.
- 6.118 The upward pressure on spending is further illustrated by Chart 6.31, which shows that the number and value of cases outstanding and resolved for incidents occurring in particular years have been rising over time. The numbers fall sharply in the most recent years because claims are made with a lag, so only a small fraction of the eventual total will have been received to date.

Chart 6.31: Clinical negligence cases and value by year of incident



Note: This chart shows known clinical negligence cases as at 31 March 2017
Source: NHS Resolution

- 6.119 Risks associated with clinical negligence claims in primary care are more difficult to analyse because they are not collated in the same way as NHSR collates those for secondary care. Most indemnity cover is provided by MDOs, which cover more than 95 per cent of GPs. Following last year's GP indemnity review the Government provided funding to GPs via the 'GP contract' to cover rising costs of indemnity. When the Government announced the PIDR reduction earlier this year, it stated that DH would work closely with GPs and MDOs "to

Primary spending risks

*ensure that appropriate funding is available to meet additional costs to GPs, recognising the crucial role they play in the delivery of NHS care.*⁹⁶

- 6.120 Medium-term risks from clinical negligence costs could be related to the pressures on health spending described earlier in this chapter. The Medical Protection Society has argued that with clinical negligence costs absorbing a rising share of NHS spending – and the Spending Review settlement requiring significant efficiency savings relative to historical average rates of growth – there is a risk that greater pressures on medical professionals lead to higher numbers of incidents and future claims.⁹⁷ This type of adverse feedback seems plausible.

Long-term risks to fiscal sustainability

- 6.121 The majority of the NHSR provision and contingent liability relates to future claims beyond our five-year forecast horizon. But, as already noted, they do not factor in future claims from future medical activity. The question for fiscal sustainability is whether the cost of clinical negligence claims is likely to continue growing faster than GDP. This is not an issue that we have been able to explore for this report, but to the extent that the cost of clinical negligence is correlated with health spending more generally, our long-term spending projections would suggest it is an additional risk to fiscal sustainability.

Mitigating actions

- 6.122 NHSR has introduced a range of initiatives over recent years to manage claims more efficiently and to limit the rising cost of clinical negligence. For example, it helps trusts to share experience and manage costs better at a local level. To limit the increase in legal costs, it is also making greater efforts to resolve disputes via alternative mechanisms, such as mediation. Its 2017-18 business plan details these and other propositions.⁹⁸ In spring 2017, DH consulted on introducing fixed recoverable costs for lower value clinical negligence claims,⁹⁹ to reduce both the processing time and the cost of these claims. It also consulted on a voluntary alternative compensation scheme for severe birth injury that aims to reduce harmful events through earlier investigation and learning and provide compensation to eligible families without the need to bring a claim through the courts. And one possible outcome of the PIDR consultation could be a rise in the rate, which would offset some of the expected increase in the cost of lump-sum payments.

Conclusions

- 6.123 In terms of the characteristics set out in Chapter 1, the fiscal risks from clinical negligence are continuous and generally isolated from other risks – although they may be correlated with the those from wider pressures on health spending. They are largely endogenous to government action, in the sense that governments choose what clinical services to provide and are responsible for many of the factors that affect the incidence of negligence. On the other hand, governments have little choice over providing these services, which are

⁹⁶ Ministry of Justice, *Written Ministerial statement - HCWS503*, 2017.

⁹⁷ Medical Protection Society, *The Rising Cost Of Clinical Negligence: Who Pays The Price?*, 2017.

⁹⁸ NHS Resolution, *Business Plan 2017-18*, 2017.

⁹⁹ Department of Health, *Fixed recoverable costs for clinical negligence claims*, consultation, 2017.

Primary spending risks

expected in advanced economies. Risks from clinical negligence have been rising due to the combined effects of growing demand for medical services, developments in the legal market and rising costs per successful claim – both damages and legal costs. Lowering the PIDR has added to these pressures.

- 6.124 In terms of the ‘four Ts’, the Government *tolerates* the risk of the payments managed by NHS Resolution, by absorbing the cost of claims that are awarded compensation, but it also takes steps to *treat* it by taking action to mitigate costs, including legal costs, and trying to reduce the number of claims that occur via health service improvement programmes to reduce incidents and by looking at ways to address drivers in the legal environment.
- 6.125 We consider there to be a high likelihood of further increases in spending on clinical negligence beyond the amount currently provisioned over the medium term, largely because the provision relates only to past activity. Whether the flow of future claims not covered by the provision will be higher than has been factored into DH spending plans, plus the addition to the reserve associated with PIDR costs, is more difficult to judge. History suggests at least a medium likelihood that it will. Risks around the other assumptions underpinning the provision seem relatively balanced. We also see a high risk of clinical negligence costs putting upward pressure on spending over the long term, but the impact of this would be small relative to the wider risk from health spending described earlier in the chapter.

Tax litigation

Drivers of spending associated with tax litigation

- 6.126 HMRC is subject to many legal disputes where its interpretation of tax legislation is being challenged by taxpayers. While HMRC’s success rate in cases that go to court is high, at around 80 per cent, it has had to make settlements averaging £0.9 billion a year over the last 10 years and the amounts at stake can be in the billions of pounds for a single case. We and HMRC both consider it likely that there will be a stream of settlement payments in the future (as reflected in our forecasts and its accounts). Since the ultimate driver of this spending is the judgements made in the courts, there is significant uncertainty about the size and timing of any future payments. For example:
- **The amount of tax at risk in each case is often difficult to estimate.** The size of a settlement payment is not known until the final judgement has been made. In larger cases a successful challenge from a ‘lead’ plaintiff may trigger subsequent claims from a large number of ‘followers’. A good example is the current case being brought against HMRC by Littlewoods, which relates to whether HMRC should pay interest on refunded VAT payments on a simple basis (as HMRC argues) or on a more generous compound basis (as the plaintiff argues). In this case the potential settlement is directly determined by the issue in question – the methodology behind the interest calculation – with both parties presenting their own detailed calculations to the court. And, if Littlewoods win, a large number of follower cases might be expected. The total potential settlements from such cases would be hard to estimate with precision, but would be likely to be many times larger than the single settlement in the lead case.

Primary spending risks

- **The protracted nature of large tax litigation cases means the timing of a settlement payment is very unpredictable.** There are as many as five different UK court stages – high court, first-tier tribunal, upper tribunal, court of appeal and supreme court – as well as (at present) the European Court of Justice (ECJ). This provides many opportunities for appeals and means that cases can continue for many years before a final judgement is reached and payments made. For example, the ‘franked investment income group litigation’ case has been in the courts since 2003. Predicting when payments will affect the public finances is further complicated by the different ways they are recorded in the accrued borrowing measure (PSNB) and the cash debt measure (PSND). The impact on PSNB depends on when a final settlement is reached, but PSND would be affected sooner if HMRC makes interim payments.¹⁰⁰
- **A number of large cases in recent years relate to EU law.** It is not certain how the flow and size of such cases will be affected by Brexit. The Government may seek legislative solutions currently disallowed under EU law to mitigate future litigation risks. Another uncertainty is the extent to which future ECJ judgements will be binding in UK courts.

The scale of the risk

6.127 HMRC includes both provisions and contingent liabilities in its accounts to cover risks from litigation cases where the tax at risk is over £100 million. We include an expected amount of spending on tax litigation cases in each medium-term forecast:

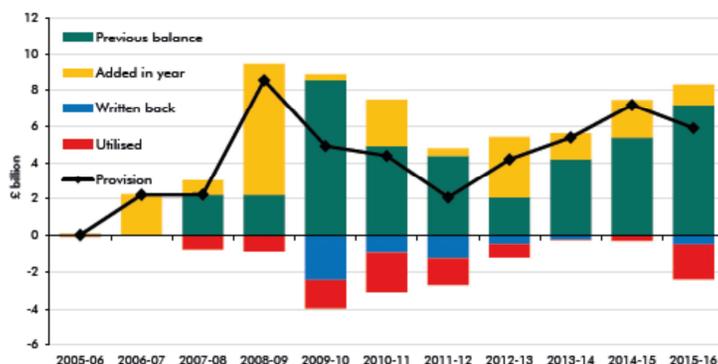
- **Provisions** cover cases where HMRC believes a settlement payment is likely, but where uncertainty remains over timing. Our latest forecast was informed by HMRC’s 2015-16 accounts. We assumed that settlement payments would add £7.8 billion to spending cumulatively over the forecast period – the £5.9 billion accounting provision in the accounts plus £1.9 billion of cash payments made in 2015-16 that are expected to be accrued to later years when final settlements are reached. Given the uncertainty over the precise timing, we assumed a flat profile across the five years.
- **Contingent liabilities** cover cases where HMRC believes there is a less than 50 per cent chance that a settlement will be required. Cases at an earlier stage of the litigation process might score as a contingent liability initially before being reclassified as a provision if the perceived likelihood of a payment rises. Another distinction might be the treatment of lead and follower cases. There is less information on follower cases, so they are more likely to be classified as contingent liabilities initially. HMRC is likely to win a significant proportion of the cases being brought, so the contingent liability is an upper bound on the potential cost of all ongoing cases. But it does not try to anticipate future cases being brought against HMRC that are not currently in progress. Where HMRC deems the probability that a settlement will be required is closer to zero it may choose to record a case as a ‘remote contingent liability’.

¹⁰⁰ Since 2015, final settlement payments in litigation cases have been recorded in the public finances as public spending. Interim settlement payments are recorded as financial transactions at the point when the cash payment happens, and only as public spending when the relevant court proceedings have been finalised. An accruals adjustment reconciles these timings.

6.128 The fiscal risk from tax litigation has been increasing in recent years, measured both by the number and the size of the cases being brought:

- Provisions and the amounts utilised in settlements have both risen. Chart 6.32 shows that the increase in provisions between 2005-06 and 2008-09 was followed by an increase in the amounts utilised in subsequent years. Having fallen back by 2011-12, provisions have been on a rising trend again since then. This is likely to be followed by higher utilisation of those provisions, as in 2015-16 when £1.9 billion of interim settlement payments were made.
- Contingent liabilities have increased sharply. Between 2009-10 and 2015-16 contingent liabilities increased nine-fold to £49.1 billion. This reflects the addition of several large cases and a higher allowance for follower cases. Chart 6.33 also shows the importance of a relatively small number of very large cases. HMRC regularly reviews the values of cases and the likelihoods of payments being required.
- The number of cases at the tax chamber of the first-tier tribunal has more than doubled since 2009. The tribunal is the first opportunity for taxpayers to appeal HMRC decisions so is a useful, though imperfect, indicator of future fiscal risk.¹⁰¹ The caseload has stabilised at around 27,000 in recent years. Recent data also show that the number of judicial review applications lodged against HMRC has been rising – from an average of 45 a year from 2007 to 2014 to 76 in 2015 and 90 in 2016.

Chart 6.32: HMRC legal provisions

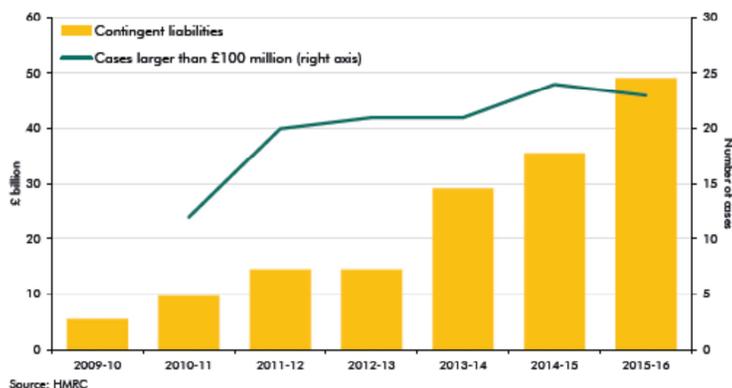


Source: HMRC

¹⁰¹ As well as HMRC cases, the tax chamber of the first-tier tribunal also deals with decisions by Border Force and the National Crime Agency, but the number of non-HMRC cases is relatively low.

Primary spending risks

Chart 6.33: HMRC contingent liabilities in litigation cases



Source: HMRC

Associated medium-term risks

- 6.129 In November 2015, the Government introduced a 45 per cent withholding rate of corporation tax on the interest element of restitution awards from litigation cases, which would mitigate some of the fiscal risk from tax litigation. It only applies to cases where payments are subject to compound interest – awards where simple statutory interest is applied will continue to be charged at the main rate. The measure came into effect in October 2015 and was originally expected to yield £670 million from 2015-16 to 2020-21. By 31 March 2016 it had raised £261 million. But the measure itself is under legal challenge, so there is a risk that HMRC may have to repay the sums it has so far withheld.
- 6.130 Since Budget 2013, HMRC has been issuing accelerated payment and follower notices in avoidance litigation cases. These require those who have entered tax avoidance schemes under investigation to pay the disputed tax up-front within 90 days. To date, HMRC has issued 75,000 notices worth over £7 billion. While these do not affect the amount of tax at stake – as the legal judgement is unaffected – they may reduce the flow of future cases by making it less attractive to draw out disputes to delay an eventual payment. But this regime is also being challenged in court.

Assessment of fiscal risk from tax litigation

- 6.131 We consider there to be a medium risk that spending associated with tax litigation will be higher than our latest central forecast over the next five years. More importantly, the distribution of possible outcomes around our central forecast is heavily skewed – the contingent liability is around eight times greater than the provision. We have illustrated the possible impact of half the contingent liability crystallising in the fiscal stress test presented in

Chapter 9. This adds £25 billion to spending over a two-year period and slightly less to net debt because around a sixth is assumed to be offset by tax paid on litigation payments.

Local authorities and devolved administrations

6.132 The degree of control the Treasury can exert over public spending depends in part on how far it is from the decision-makers ultimately responsible for any action taken and the risks that each entails. In recent years, a growing proportion of public spending responsibility has been passed to local authorities and devolved administrations – a trend set to continue over the medium term at least. This section looks at the emerging risks in these areas.

Local authorities

6.133 Around three-quarters of local authority spending is financed from central government grants (notably the Revenue Support Grant and Dedicated Schools Grant¹⁰²) with the remainder financed from local sources, including revenue (notably council tax and business rates), borrowing and the use of reserves. We factor the grant elements into our DEL spending forecasts and the locally financed elements into our AME forecast as ‘local authority self-financed expenditure’ or ‘LASFE’. The discussion below relates to all UK local authorities, unless otherwise indicated.

6.134 Local authorities’ total debt currently stands at around £90 billion (4.6 per cent of GDP).¹⁰³ Of this, £66 billion is from the Public Works Loan Board (PWLB), a statutory body that makes loans from the National Loans Fund (a central government entity) to local authorities in England, Scotland and Wales.¹⁰⁴ The other main sources of borrowing include £10 billion of bank loans and £5 billion of bonds.¹⁰⁵

6.135 PWLB loans require assurance that the local authority in question is borrowing within the confines of its borrowing powers and the relevant legislation (for example, the affordability criteria of the *Prudential Code* and Department for Communities and Local Government (DCLG) statutory guidance). Loans are automatically secured, by statute, against the revenues of the borrowing authority. DCLG’s guidance on local authority investment activity was strengthened in April 2010 after the financial crisis. (Some local authorities had placed significant sums on deposit in Icelandic banks that failed during the crisis.)

6.136 Chart 6.34 shows OECD estimates of local government’s share of government spending, revenue and debt in the biggest European economies. It shows that the proportion of spending undertaken by local government is broadly in line with these countries, but that the proportion of revenue raised by local government is low. In other words, local government relies more heavily on grants from central government in the UK, which will diminish if the

¹⁰² These are part of the RDEL budgets of the Department for Communities and Local Government and the Department for Education respectively. Local authorities also receive capital grants from various CDEL budgets to finance local capital projects.

¹⁰³ Net of £6.5 billion lending between local authorities.

¹⁰⁴ The ability of central government to borrow cheaply and reflect this in its subsequent lending rates explains why the PWLB is the main source of local authority borrowing.

¹⁰⁵ Under the Local Government Act 2003, local authorities can borrow from any willing lender in the UK or overseas, but only in sterling, unless otherwise agreed by the Treasury.

ANNEXE N° 4-2 : *Managing fiscal risks : Government response to the 2017 Fiscal Risks Report, chapitre 6 (extraits)*



Managing fiscal risks:
government response to the
2017 Fiscal risks report



Presented to Parliament by
the Chief Secretary to the Treasury
by Command of Her Majesty

July 2018

Cm 9647



United Kingdom



10/07/2018 10:53

Contents

Foreword		2
Executive summary		4
Chapter 1	Managing fiscal risks	16
Chapter 2	Macroeconomy	28
Chapter 3	Financial sector	59
Chapter 4	Revenue	75
Chapter 5	Spending	93
Chapter 6	Balance sheet	116
Annex A	Fiscal risk register	133

- 5.47 As the OBR highlights, the Triple Lock causes the State Pension to continue to grow faster in value than the incomes of the working age population who pay for it. The 2018 Fiscal Sustainability Report shows that if the Triple Lock were to continue, State Pension spending could increase from 5.0% of GDP in 2018-19 to 6.8% of GDP in 2069-70.
- 5.48 The government has committed to keep the Triple Lock in place for the rest of this Parliament.

Part IV: Litigation risks

- 5.49 The FRR highlights a number of fiscal risks associated with the costs of litigation across a range of areas, including:
- higher clinical negligence pay-outs than currently provisioned for in the Department of Health's accounts
 - possible further increases in tax litigation pay-outs
 - limited reporting of the cost of potential legal challenges to the welfare system
- 5.50 The government is assessing and managing these risks including by:
- developing a cross-government strategy with the NHS to address the rising costs of clinical negligence to report in autumn 2018
 - introducing a 45% withholding rate of corporation tax on the interest element of restitution awards from tax litigation cases and working to more accurately forecast, predict and profile tax litigation risks
 - Improving Department for Work and Pensions (DWP) internal reporting and management of legal risks in the welfare system

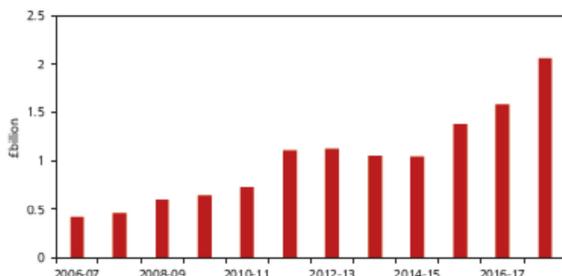
Clinical negligence

- 5.51 Clinical negligence is the breach of a legal duty of care to a patient by members of the healthcare professions or by others acting on their decisions or judgements, which directly caused harm to the patient. If clinical negligence has occurred, a patient or their representative may claim for damages against the clinicians or their employers. The NHS is legally liable for any clinical negligence by its employees.
- 5.52 From 2006-07 to 2017-18, the number of clinical negligence claims registered annually with NHS Resolution under the Clinical Negligence Scheme for Trusts doubled from 5,300 to 10,600.⁴⁵ Annual cash spending on the Scheme increased fivefold over this period, from £0.4 billion to £2.1 billion. The £2.1 billion includes £360 million of damages payments incurred as a result of the change in the personal injury discount rate (PIDR) in March 2017. The estimated cost of settling current and future claims stood at £71 billion in 2017-18.⁴⁶

⁴⁵ 'Managing the costs of clinical negligence in trusts', NAO, September 2017

⁴⁶ 'NHS Resolution Annual Report and Accounts 2017-18', NHS Resolution, July 2018

Chart 5.C: Clinical negligence cash payouts



Source: NHS Resolution expenditure under the Clinical Negligence Scheme for Trusts

- 5.53 Claims for certain injuries at birth, where clinical negligence is proven, are generally the highest value claims. Increases in damages awarded in these cases are one of the major drivers for the recent rise in the costs of claims. Other drivers are increases in the number of claims and to a rise in legal costs (mainly associated with claimant's legal costs for low- and medium-value claims up to £250,000).
- 5.54 The government is focused on actions to reduce patient harm, including to users of maternity services. In November 2017, the government announced plans for a refreshed Maternity Safety Strategy which brought forward from 2030 to 2025 the existing ambition to halve rates of stillbirths, neonatal and maternal deaths, and brain injuries occurring during or soon after birth. This included standardisation of investigating cases of stillbirth, early neonatal death, and severe brain injury so that the NHS learns as quickly as possible from what went wrong and shares the learning to prevent future tragedies.
- 5.55 Another factor driving the increase in costs, which contributed to an increased cash outlay in 2017-18, was the lowering of the PIDR reflecting changes in long-run interest rates - the rate applied to lump sum awards to personal injury claimants to allow for investment returns - from 2.5% to minus 0.75%. Following the change in the PIDR, the Ministry of Justice announced a review of the framework for setting the rate. After this review, including a consultation in 2017⁴⁷, the Civil Liability Bill including the PIDR reforms was introduced in March 2018. The current PIDR is determined in line with the principles set out in law, stating that claimants should neither be under or overcompensated. The bill proposes to update the basis for setting the rate to reflect more closely how claimants actually invest their money. The new framework would also ensure that the rate is reviewed regularly, and involve an expert panel in the reviews.
- 5.56 A third significant driver of the recent increase in clinical negligence costs has been the cost of litigation. Noting that legal fees accounted for 36% of the

⁴⁷ [The Personal Injury Discount Rate: How it should be set in future](#), Ministry of Justice, March 2017

cost of clinical negligence claims against the NHS, in January 2017 DHSC consulted on a mandatory system of fixed recoverable costs for clinical negligence claims below £25,000.⁴⁸ For these claims the claimant's recoverable legal costs were, on average, 220% of damages awarded. As set out in DHSC's consultation response, government has now asked the Civil Justice Council (CJC) to devise a bespoke process and propose a grid of costs; CJC's working group is expected to report later in 2018.

- 5.57 The government will be publishing a coordinated cross-government strategy on managing the growth in the rising costs of clinical negligence in the autumn.⁴⁹

Tax litigation

- 5.58 Since the FRR was published in July 2017, the government has seen a significant reduction in its estimated losses from tax litigation. As a result of several positive judgements, HMRC's central estimate of tax litigation losses has fallen by 67% to from £27 billion to £9 billion.⁵⁰ The most notable of these judgments occurred in November 2017, when the Supreme Court ruled in favour of HMRC in a long-running litigation action on compound interest on VAT overpaid from 1973 to 2004. The claim was for £1.2 billion, in addition to £268 million statutory interest paid and £205 million VAT reimbursed, and HMRC would have been exposed to follower claims of over £17 billion.⁵¹
- 5.59 In recent years, the government has also undertaken a variety of actions to mitigate against this fiscal risk consistent with the key principles of HMRC's litigation and settlement strategy.⁵² These include introducing accelerated payments in litigation cases involving tax avoidance and a 45% corporation tax on the compound interest paid in restitution claims. In addition, HMRC brought forward legislation to prevent them having to make interim payments in restitution claims, restricted the limitation period for 'mistake of law' claims to six years, and issued follower notices to apply favourable judgements to cases whose assessment has not been finalised.
- 5.60 HMRC built upon existing governance structures that manage tax litigation by introducing senior challenge panels to consider legal risk judgements and revenue estimates. HMRC are also undertaking a significant amount of work to more accurately forecast, predict and profile tax litigation risks. This includes:
- evaluating and centrally addressing systematic legal pessimism in assessing the likelihood of winning cases
 - further differentiating between legally bound and non-legally bound follower cases

⁴⁸ 'Introducing Fixed Recoverable Costs in Lower Value Clinical Negligence Claims: consultation document', DHSC, January 2017

⁴⁹ 'Treasury Minutes: Government response to the Committee of Public Accounts on the Fourth to the Eleventh reports from Session 2017-18', HM Treasury, March 2018

⁵⁰ Internal HMRC analysis

⁵¹ 'Littlewoods Limited and others (Appellants) v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Respondent)', Supreme Court, November 2017

⁵² 'Litigation and Settlement Strategy', HMRC, October 2017

- more accurately predicting the impact of time-lag on risks materialising

Monitoring legal challenges to the welfare system

- 5.61 The FRR suggested the Department for Work & Pensions (DWP) could improve reporting of expected or potential costs of current or anticipated legal challenges in their departmental accounts.
- 5.62 DWP carefully monitor all existing legal challenges to the welfare system and disclose as required in their Annual Report and Accounts in line with relevant International Accounting Standards and HMT Financial Reporting Manual (FRM). Legal challenges are regularly monitored through senior internal monthly governance boards where contingency planning is put in place as required, and key risk areas are discussed with senior HM Treasury officials quarterly. Ministers are also regularly informed of changes to significant risks.
- 5.63 DWP continuously builds on its strategy for mitigating the fiscal impact of legal rulings, and ensuring that claimants receive accurate awards from the beginning. For instance:
- as part of ongoing efforts to improve the assessment process for determining eligibility for disability benefit payments, DWP will be piloting videoing the assessment with a view to then roll this out across Great Britain. This is aimed at further building trust among claimants, that they can be sure of a fair and reviewable outcome
 - since the FRR, DWP have decided to no longer continue with a number of historical appeals relating to PIP. Work is now underway to implement these judgments, ensuring that claimants receive any backdated payments owed; and
 - further to this, DWP have taken steps to better capture legal risks in the welfare forecast. For example, the disability benefits forecast now includes some provision for the expected costs of legal cases, as well as other medical or cultural changes that could increase caseload over time. This approach seeks to incorporate learning from the introduction of similar benefits in the past, and to ensure a central welfare forecast

Part V: Other spending risks

- 5.64 The FRR also highlights potential fiscal risks associated with the devolution of fiscal responsibilities to local authorities and the devolved administrations and the UK's exit from the EU. These include risks of:
- local authorities facing growing pressure on core services, running down their reserves, becoming insolvent, or undertaking potentially risky commercial investments
 - the devolved administrations making unexpected use of their borrowing powers
 - uncertainty surrounding the UK's financial settlement with the EU at the point of exit
- 5.65 The government is mitigating these risks in a range of ways including:

Annexe n° 5-1 : Statement n° 9 – Statement of risks (extraits) Synthèse des risques budgétaires

Statement 9: Statement of Risks

Table 2: Summary of contingent liabilities and contingent assets in the Statement of Risks since the 2017-18 Budget and the 2017-18 MYEFO⁽⁹⁾

Fiscal risks	Status	
Agriculture and Water Resources		
Murray Darling Basin Plan		Unchanged
Defence		
Major operations of the Australian Defence Force in 2018-19		Unchanged
Education and Training		
Recovery of inappropriately claimed VET FEE-HELP funds from providers and interim tuition assurance arrangements for 2018		Unchanged
Environment and Energy		
Snowy Hydro Limited — Government shareholding		Removed
Snowy 2.0		New
Home Affairs		
Regional Processing Arrangements		Unchanged
Industry, Innovation and Science		
Risks to External Revenue		Unchanged
Infrastructure, Regional Development and Cities		
Inland Rail — Delivery		Unchanged
Significant but remote contingencies	Category (B)(i)(ii)	Status
Communications and the Arts		
NBN Co Limited — Equity Agreement	Guarantee	Modified
Optus Financial Guarantee	Guarantee	Modified
Telstra Financial Guarantee	Guarantee	Modified
Defence		
ADI Limited — Officers' and Directors' Indemnities	Indemnity	Unchanged
Litigation cases	Other	Modified
Remote contingencies	Other	Modified
Home Affairs		
Indemnities relating to the Air Security Officer program	Indemnity	Unchanged
Industry, Innovation and Science		
Liability for damages caused by space activities	Other	Unchanged
Infrastructure, Regional Development and Cities		
Maritime Industry Finance Company Limited — Board Members' Indemnity	Indemnity	Unchanged
Moorebank Intermodal Company Limited — Board Members' Indemnity	Indemnity	Unchanged
Moorebank Intermodal Company Limited — Termination of the Equity Funding Agreement	Indemnity	Unchanged
Moorebank Intermodal Project — Glenfield Waste Site Easement	Indemnity	Unchanged
WSA Co Limited — Board Members' Indemnities	Indemnity	Unchanged
Inland Rail — Termination of the Equity Financing Agreement	Other	New
Tripartite deeds relating to the sale of federal leased airports	Other	Unchanged
WSA Co Limited — Termination of the Equity Subscription Agreement	Other	Unchanged
Treasury		
Asbestos Injuries Compensation Fund	Guarantee	Unchanged
Financial Claims Scheme	Guarantee	Modified
Guarantee of State and Territory borrowing	Guarantee	Modified
Guarantees under the <i>Commonwealth Bank Sale Act 1995</i>	Guarantee	Modified
Reserve Bank of Australia — Guarantee	Guarantee	Modified

Statement 9: Statement of Risks

Table 2: Summary of contingent liabilities and contingent assets in the Statement of Risks since the 2017-18 Budget and the 2017-18 MYEFO^(a) (continued)

Contingent liabilities — unquantifiable	Category	Status
Agriculture and Water Resources		
Compensation claims arising from suspension of livestock exports to Indonesia	Other	Unchanged
Emergency pest and disease response arrangements	Other	Modified
Attorney-General's		
Native Title costs	Other	Unchanged
Communications and the Arts		
NBN Co Limited — Board Members' Insolvency Indemnity	Indemnity	Unchanged
Defence		
Cockatoo Island Dockyard	Indemnity	Unchanged
Land decontamination, site restoration and decommissioning of Defence assets	Other	Unchanged
Non-remote contingent liabilities	Other	Unchanged
Environment and Energy		
Snowy Hydro Limited — water releases	Indemnity	Modified
Liability for costs incurred in a national liquid fuel emergency	Other	Unchanged
Finance		
ASC Pty Ltd — Directors' Indemnities	Indemnity	Unchanged
Commonwealth Superannuation Corporation — Immunity and Indemnity	Indemnity	Unchanged
Future Fund Management Agency and Future Fund Board of Guardians — Indemnity	Indemnity	Unchanged
Goongong Dam	Indemnity	Unchanged
Indemnities for the Reserve Bank of Australia and private sector banks	Indemnity	Unchanged
Indemnities relating to other former asset sales, privatisations and information technology outsourcing projects	Indemnity	Unchanged
Australian Government domestic property	Other	Modified
Australian Government general insurance fund — Comcover	Other	Unchanged
Health		
Accommodation Payment Guarantee Scheme	Guarantee	Unchanged
Australian Medical Association — Private Mental Health Alliance	Indemnity	Removed
Australian Red Cross Society — Indemnities	Indemnity	Unchanged
Blood and blood products liability cover	Indemnity	Unchanged
CSL Ltd	Indemnity	Unchanged
Indemnities relating to vaccines	Indemnity	Unchanged
Medical Indemnity Exceptional Claims Scheme	Indemnity	Unchanged
New South Wales Health Administration Council — Indemnity	Indemnity	Unchanged
Home Affairs		
Garrison, welfare and health services at regional processing countries — liability limit	Indemnity	Modified
Immigration detention services by State and Territory governments — liability limit	Indemnity	Unchanged
Immigration detention services contract — liability limit	Indemnity	Unchanged
Australian Victims of Terrorism Overseas Payment	Other	Unchanged
Disaster Recovery	Other	Unchanged

Statement 9: Statement of Risks

Table 2: Summary of contingent liabilities and contingent assets in the Statement of Risks since the 2017-18 Budget and the 2017-18 MYEFO^(a) (continued)

Contingent liabilities — unquantifiable (continued)	Category	Status
Industry, Innovation and Science		
Australian Nuclear Science and Technology Organisation — asbestos contamination	Indemnity	Unchanged
Australian Nuclear Science and Technology Organisation — Indemnity	Indemnity	Unchanged
Former British atomic test site at Maralinga	Indemnity	Unchanged
Gorgon liquefied natural gas and carbon dioxide storage project — long-term liability	Indemnity	Unchanged
Land decontamination, site restoration for CSIRO property	Other	Unchanged
Infrastructure, Regional Development and Cities		
Indemnity provided to the New South Wales Rural Fire Fighting Service in relation to the Jervis Bay Territory	Indemnity	Unchanged
Moorebank Intermodal Project — Georges River rail crossing	Indemnity	Unchanged
Service Delivery Arrangement Indemnities — External Territories	Indemnity	Unchanged
Australian Maritime Safety Authority incident costs	Other	Unchanged
Aviation rescue & firefighting potential per- and poly-fluoroalkyl substances contamination	Other	Unchanged
Jobs and Small Business		
jobactive – Employment Fund	Other	Unchanged
Treasury		
Terrorism insurance — commercial cover	Guarantee	Unchanged
Contingent assets — unquantifiable		
Defence		
Non-remote contingent assets	Other	Unchanged
Health		
Legal action seeking compensation ^(a)	Other	Unchanged
Home Affairs		
Civil Penalty Proceedings in the Federal Court against the Commonwealth Bank of Australia	Other	Unchanged
Contingent liabilities — quantifiable		
Defence		
Claims against the Department of Defence	Other	Unchanged
Environment and Energy		
Low Carbon Australia Limited — Board of Directors' and senior management indemnities	Indemnity	Unchanged
Renewable Energy Target — <i>Renewable Energy (Electricity) Act 2000</i> — refunds of large-scale renewable energy shortfall charges	Other	New
Foreign Affairs and Trade		
Export Finance and Insurance Corporation	Guarantee	Modified
Infrastructure, Regional Development and Cities		
Australian Government contribution to the East West Link project	Other	Unchanged
Australian Government contribution to the Perth Freight Link project	Other	Unchanged
Jobs and Small Business		
Indemnity provided to the Administrator and the Assistant Administrators of the Health Services Union	Indemnity	Unchanged

Statement 9: Statement of Risks

Table 2: Summary of contingent liabilities and contingent assets in the Statement of Risks since the 2017-18 Budget and the 2017-18 MYEFO^(a) (continued)

Contingent liabilities — quantifiable (continued)	Category	Status
Prime Minister and Cabinet		
Indigenous Land Corporation — Debt Guarantee	Guarantee	New
Leases for public housing in remote Northern Territory	Other	Unchanged
Treasury		
Australian Taxation Office — tax disputes	Other	Unchanged
International financial institutions — uncalled capital subscriptions	Other	Modified
International Monetary Fund	Other	Modified
Contingent assets — quantifiable	Category	Status
Defence		
Claims by the Department of Defence	Other	Unchanged

(a) Detailed descriptions of these items are in the following text.

(b) Guarantees — a guarantee is where one party promises to be responsible for the debt or performance obligations of another party should that party default in some way.

(c) Indemnities — an indemnity is a legally binding promise whereby a party undertakes to accept the risk of loss or damage another party may suffer.

(d) Other — contingent liabilities and assets which are not guarantees or indemnities.

(e) Risks related to legal actions seeking compensation from AstraZeneca, Sanofi and Wyeth are reported under this risk item.

Annexe n° 5-2 : Statement n° 9 – statement of risks (extraits) Significant but remote contingencies – Defence

Statement 9: Statement of Risks

Litigation cases

The Department of Defence is involved in a wide range of litigation and other claims for compensation and/or damages that may result in litigation where the matters are not able to be finalised by use of negotiation. The litigation includes common law liability claims, including for personal injury and property damage. A number of claims have been received seeking compensation for loss, injury or damage arising from the Defence use of aqueous film forming foam (AFFF) that contained man-made per- and poly-fluoroalkyl substances (PFAS). A number of claims have also been received following reviews into Australian Defence Force and Defence culture. There is potential for claims to arise from the disposal of assets to third parties where such assets contain hazardous materials or components that have the potential to cause injury.

Remote contingencies

As at 31 March 2018, the Department of Defence carried 1,497 instances of quantifiable remote contingent liabilities valued at \$5.4 billion and 27 instances of unquantifiable remote contingent liabilities.

These significant remote contingent liabilities are restricted in nature and details are not given due to reasons of commercial in confidence and/or national security.

Home Affairs

Indemnities relating to the Air Security Officer program

The Australian Government has indemnity agreements with Australian airlines that agree to allow Air Security Officers on board their aircraft. The indemnity agreements limit the Government's exposure to a maximum of \$2 billion per incident. The indemnity applies to the extent that any loss is not covered by existing relevant insurance policies held by the airline and only applies where the airline(s) can prove that an action on the part of an Air Security Officer under or in connection with the Air Security Officer program caused a loss.

Industry, Innovation and Science

Liability for damages caused by space activities

Under the United Nations Convention on International Liability for Damage Caused by Space Objects, the Australian Government is liable to pay compensation for damage caused to nationals of other countries by space objects launched from, or by, Australia or Australian nationals. The Government requires the responsible party for a space activity approved under the *Space Activities Act 1998* (the Act) to insure against, or take financial responsibility for, damage to third parties for the lesser amount of \$750 million or maximum probable loss as determined using the method set out in the *Space Activities Regulations 2001*. Under the Act, the Government also accepts liability for damage suffered by Australian nationals, to a maximum value of \$3 billion above the insured level. The Minister has the ability to waive the insurance/financial requirements in certain circumstances.

Annexe n° 5-3 : Statement n° 9 – Statement of risks (extraits) Contingent liabilities – quantifiable : Tax disputes

Statement 9: Statement of Risks

Treasury

Australian Taxation Office — tax disputes

At any point in time the Australian Taxation Office is involved in a range of dispute resolution processes, including litigation, relating to tax disputes.

Details of the outcome of dispute resolution processes are uncertain until a court ruling is made and/or an agreement is reached with the taxpayer. As a result, in most cases it is not possible to estimate with any reliability the likely financial impact of current disputes. The estimated aggregate value of tax in dispute as at 28 February 2018, for which a provision has not been made, is \$5.3 billion.

Outcomes of dispute resolution processes are included in the Commissioner of Taxation's Annual Report each year. This may include disputes resolved through objections, settlements and court and tribunal decisions. It may also include amounts owed by taxpayers that are subject to dispute but not finalised.

International financial institutions — uncalled capital subscriptions

The Australian Government has held an uncalled capital subscription in the International Bank for Reconstruction and Development (IBRD) since 1947. Australia's uncalled capital subscription to the IBRD totals US\$3.6 billion (estimated value A\$4.7 billion as at 29 March 2018).

The Australian Government has also held an uncalled capital subscription in the European Bank for Reconstruction and Development (EBRD) since 1991. Australia's uncalled capital subscription to the EBRD totals EUR237.5 million (estimated value A\$382.1 million as at 29 March 2018).

The Australian Government has further held an uncalled capital subscription in the Asian Development Bank (ADB) since 1966. Australia's uncalled capital subscription to the ADB totals US\$7.0 billion (estimated value A\$9.2 billion as at 29 March 2018).

The Australian Government has further held an uncalled capital subscription in the Multilateral Investment Guarantee Agency of US\$26.5 million (estimated value A\$34.5 million as at 29 March 2018).

The Asian Infrastructure Investment Bank (AIIB) was established on 25 December 2015. The Australian Government has subscribed to shares in the AIIB, which includes an uncalled capital subscription. Australia's uncalled capital subscription to the AIIB totals US\$3.0 billion (estimated value A\$3.9 billion as at 29 March 2018).

None of these international financial institutions has ever drawn on Australia's uncalled capital subscriptions.

Annexe n° 6 : liste des dispositifs fiscaux ayant fait l'objet d'une demande d'informations ou d'une procédure d'infraction, au cours des cinq dernières années

Période 2013-2018	EU Pilot	Demande d'informations	Mise en demeure	Avis motivé	Recours en manquement	Conclusion
Jetons de présence (5710/13)	22 novembre 2013		19 novembre 2015			Mise en conformité art 83 de la LFR 2015.
Jeunes entreprises innovantes (5563/13)	22 novembre 2013					Mise en conformité par Bofip.
Crédit d'impôt – Aide à l'emploi à domicile (2014/4015)	27 août 2013		22 octobre 2015			Procédure en cours. En attente de l'avis motivé.
Retenue à la source sur les dividendes versées à des sociétés déficitaires et en liquidation (2013/4244)			28 mars 2014	17 mai 2017		Procédure gelée dans l'attente de la réponse à l'arrêt <i>Sofina</i> , C-575/17.
Contribution sur les revenus distribués (5371/13)	6 septembre 2013		26 février 2015			Affaire défavorable aux autorités françaises avec l'arrêt <i>AFEP</i> du 17 mai 2017.
Imposition des revenus de source étrangère – Charges de famille (2013/4287)			16 octobre 2014	13 juillet 2017		Procédure en cours. La Commission européenne devrait saisir la CJUE en 2018.
Non résident « Schumacker » (2013/2304)			10 juillet 2014			Mise en conformité dans le cadre de l'entrée en vigueur du prélèvement à la source.
Exonération de taxe de 3 % sur les immeubles (7021/14)	3 novembre 2014					Mise en conformité par Bofip.
Dispositifs de limitation des charges financières (6838/14)	29 août 2014		19 novembre 2015			Mise en conformité en ce qui concerne l'article 209 IX du CGI par la LF pour 2018. Mise en conformité envisagée sur le dispositif de l'article 212 du CGI, dans le cadre de la transposition de la directive ATAD.

Période 2013-2018	EU Pilot	Demande d'informations	Mise en demeure	Avis motivé	Recours en manquement	Conclusion
ACCOR (2014/4092)			26 novembre 2014	28 avril 2016	Recours en manquement contre la France	Affaire pendante devant la CJUE.
Exonération de contribution audiovisuelle aux étudiants étrangers (8083/15)	24 novembre 2015					Mise en conformité réalisée.
Imposition sur la valeur locative d'habitations détenues en France (7963/15)	2 novembre 2015					Mise en conformité par la LFR 2015.
Retenue à la source sur dividendes versés à des OPC tiers (8082/16)	8 janvier 2016					Mise en conformité par Bofip.
Modalités de restitution des retenues à la source sur les dividendes (2009/5064)			16 février 2011	24 septembre 2015		Procédure en cours. En attente de la réponse de la Commission.
Réduction d'impôt Pinel sur les investissements locatifs (9003/16)	18 novembre 2016					Affaire classée par la Commission sans mise en conformité.
Plus-value à long terme de l'article 219 a quinquiés du CGI (4082/17)			7 décembre 2017			Procédure en cours. En attente de la réponse de la Commission.
Traitement fiscal de la prime de remboursement d'obligations (4083/17)			7 décembre 2017			Mise en conformité par BOFiP.
TVA et impôt sur les spectacles, jeux et divertissements / exonération des droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives en matière de TVA (2012/4194)			20 juin 2013			Affaire clôturée suite à la mise en conformité du dispositif légal
Transfert du droit à déduction / livraison à soi-même (LASM) généralisée (2014/2005)			25 septembre 2014			Affaire clôturée suite à mise en conformité du dispositif législatif et réglementaire

Période 2013-2018	EU Pilot	Demande d'informations	Mise en demeure	Avis motivé	Recours en manquement	Conclusion
Exonération des actes de médecine et de chirurgie esthétique (2015/4034)	16 juillet 2015		16 juillet 2015			En voie de clôture suite à mise en conformité du BOFiP 07/02/2018
Procédure de transfert du droit à déduction et de LASM généralisée (4886/13/TAXU)			nc			Mise en conformité
Règles applicables en matière de facturation (6512/14/TAXU)	nc					Sans suite
Exonération de la TVA des services à la personne fournis par certaines associations (6581/14/TAXU)	29 janvier 2018					En voie de règlement : modification législative
Exonération de certaines prestations fournies par les groupements autonomes de personnes (6780/14/TAXU)	nc					Clôturée suite à modification du BOFiP
Exonération des droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives (7982/15/TAXU)	23 septembre 2015					Procédure en cours
Exonération des activités de soutien scolaire (8424-16/TAXU)	14 mars 2016					En voie de clôture suite à modification BOFiP
Taux de TVA applicable aux livres numériques (2012/4080)		9 mars 2018				Procédure en cours
Taux de TVA sur la presse en ligne (2014/2091)			10 juillet 2014			Procédure en cours
TOTAL	16	1	16	4	1	

Source : direction générale des finances publiques.

Annexe n° 7 : extraits du « jaune budgétaire » *Relations financières avec l'union européenne,* annexé au projet de loi de finances pour 2018

Annexes

151

Amendes et astreintes prononcées par la CJUE et contentieux en cours de traitement ou conclus au cours de l'année

Conformément à l'article 27 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances et au recueil des normes comptables de l'État (RCE) qui impose un principe de prudence, des provisions pour litiges du droit de l'Union européenne doivent, au regard des risques de sanctions pécuniaires susceptibles d'être imposées par la CJUE, être inscrites au passif du bilan de l'État. Ces sanctions peuvent résulter soit de l'inexécution d'un précédent arrêt en manquement de la Cour, soit d'un manquement pour absence de communication à la Commission européenne des mesures de transposition d'une directive, respectivement au titre des paragraphes 2 et 3 de l'article 260 TFUE.

Les sanctions pécuniaires prennent la forme d'une somme forfaitaire et/ou d'une astreinte, dont les montants sont évalués sur la base des communications de la Commission et de la jurisprudence de la Cour : il est fait application de coefficients propres à la capacité de paiement de l'État membre et aux circonstances de l'affaire (gravité et durée de persistance de l'infraction).

À l'échéance annuelle de clôture des comptes de l'État, le Secrétariat général des affaires européennes (SGAE), en lien étroit avec le ministère de l'économie et des finances, assure une procédure interservices d'inventaire visant à apprécier la probabilité de sanctions pécuniaires et, le cas échéant, leur montant et leur répartition. En fonction de l'évolution des échanges avec la Commission, les provisions sont actualisées (dotation complémentaire, reprise totale ou partielle).

Pour mémoire, la France a été condamnée à trois reprises au paiement de sanctions pécuniaires (sur 25 arrêts de ce type, dont 15 relatifs à l'environnement ou aux aides d'États) : en 2005 (C-304/02) dans l'affaire dite des « poissons sous taille » (somme forfaitaire de 20 M€ et astreinte semestrielle de 57,7 M€) ; en 2006 (C-177/04) pour transposition non conforme de la directive relative à la responsabilité civile du fait des produits défectueux (astreinte de 759 600 € sur une base journalière de 31 650 €) ; en 2008 (C-121/07) pour transposition tardive de la directive 2001/18/CE relative à la dissémination volontaire d'OGM (somme forfaitaire de 10 M€). Depuis 2008, la France n'a acquitté aucune sanction pécuniaire.

Le suivi de l'exécution de quatre arrêts en manquement est actuellement en cours : un dans le domaine de l'environnement, ayant trait à la non-désignation de zones vulnérables du fait de la pollution des eaux par des nitrates d'origine agricole (C-193/12) ; trois relatives au recouvrement d'aides d'État jugées incompatibles avec le droit de l'Union, versées à des entreprises en difficulté (C-214/07, « 44 septies »), à France Télécom (C-441/08), et aux producteurs français de fruits et légumes (C-37/14). Depuis l'année dernière, les procédures de suivi de l'exécution de trois arrêts en manquement, au sujet de la transposition incorrecte de la directive nitrates s'agissant des programmes d'actions à mettre en œuvre dans les zones vulnérables (C-237/12), du traitement des eaux urbaines résiduaires de plusieurs agglomérations (C-341/15) et, très récemment, de l'insuffisante protection du grand hamster en Alsace (C-383/09), ont fait l'objet d'une décision de clôture de la Commission.

À la clôture des comptes 2016, le montant total des provisions s'élevait à 63 709 932 € (contre 48 602 400 € en 2015), portant, après actualisation des paramètres de calcul à prendre en compte, sur la seule affaire « Plans de campagne » dans le secteur des fruits et légumes (C-37/14, arrêt du 12 février 2015), ceci à la lumière de l'évaluation de la récupération des aides à l'automne 2016. La provision qui correspondait à l'infraction ouverte pour transposition incomplète de la directive « efficacité énergétique » a été reprise dans la mesure où, depuis, l'achèvement de cette transposition a donné lieu à un classement par la Commission.