

Il faut, dès maintenant, envisager l'anticipation de remboursement des crédits d'impôts non encore remboursables, notamment CIR et CICE et de la créance de *carry-back*, comme cela avait été fait après la crise de 2008 pour donner aux entreprises une nouvelle capacité d'investissement. De même, faudra-t-il réfléchir à un dispositif d'accélération des amortissements des nouveaux investissements.

Pour aller plus loin et soutenir dans la durée les entreprises dont la situation se sera fortement dégradée du fait de cette crise, le dispositif de report en arrière des déficits (*carry-back*) pourrait également être revu en autorisant le report du déficit sur les trois exercices précédents au lieu d'un seul et en augmentant le plafond qui aujourd'hui n'est que d'un million.

9. N'est-ce pas l'occasion de s'atteler aux problèmes structurels de la fiscalité française ?

9 – Sur un plan plus structurel, il faudrait enfin réformer notre système fiscal pour aller vers une fiscalité plus favorable à la production en France et pour cela, relancer les réflexions pour diminuer la taxation excessive des facteurs de production. La France se caractérise en effet par de nombreux impôts sur les facteurs sur la production dont l'assiette (foncier, salaires, chiffre d'affaires, etc.) n'a aucun rapport avec leur rentabilité. Ces impôts dégradent la compétitivité des entreprises en réduisant leurs marges par rapport à leurs concurrentes et obèrent leur capacité d'investissement et de développement. Si l'on veut que nos entreprises puissent redémarrer après la crise, il faudra impérativement réduire le nombre et le poids de ces impôts.

116 COVID-19 et prorogation des délais face à la Constitution

Dominique VILLEMOT,

avocat à la Cour, associé, Villemot-WTS



1 – En application de l'article 38 de la Constitution, le Parlement a habilité le gouvernement à prendre par ordonnance de nombreuses mesures pour faire face à l'épidémie de COVID-19¹.

Une de ces ordonnances concerne les délais applicables notamment en matière fiscale. Il s'agit de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.

Ainsi l'article 2 de cette ordonnance proroge le délai pour effectuer tout acte, recours, action en justice, formalité, inscription, déclaration, notification ou publication qui aurait dû être accompli pendant la période allant du 12 mars 2020 à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire. Les contribuables pourront effectuer ces actes dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de deux mois.

Cela concerne, par exemple, les délais pour répondre aux propositions de rectification, pour demander la saisine de la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires ou du comité de l'abus de droit, pour saisir le tribunal administratif suite au rejet d'une réclamation, pour faire appel devant une cour administrative d'appel ou une cour d'appel ou exercer en recours en cassation devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation.

La suspension des délais concerne également ceux applicables en matière de rescrit.

L'article 10 précise cependant que ces dispositions de l'article 2 de la présente ordonnance ne s'appliquent pas aux délais de dépôt des déclarations servant à l'imposition et à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement des impôts, droits et taxes.

L'article 10 prolonge aussi le délai de prescription échu au 31 décembre 2020 au bénéfice de l'Administration d'une durée égale à celle de l'état d'urgence sanitaire, plus un mois. Nous comprenons bien sûr la nécessité pour l'administration fiscale de pouvoir rattraper le temps qu'elle n'a pas pu consacrer au contrôle fiscal pendant la durée de l'état d'urgence.

En revanche, nous sommes surpris que l'ordonnance ne prolonge pas aussi le délai de réclamation dont disposent les contribuables et qui vient à échéance à la même date, le 31 décembre 2020.

Ainsi l'Administration disposera d'un délai qui ira au-delà du 31 décembre 2020 pour corriger les omissions et erreurs des contribuables commises en 2017, alors que ces mêmes contribuables ne pourront le faire que jusqu'au 31 décembre 2020.

2 – Cela nous semble *a priori* contraire au principe d'égalité des armes et paraît poser un problème de constitutionnalité.

On rappellera que le Conseil constitutionnel a posé le principe du nécessaire respect de l'égalité des armes entre l'Administration et les contribuables². Au cas d'espèce la loi contestée validait rétroactivement les impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005 ou

1. L. n° 2020-290, 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19 : JO 24 mars 2020.

2. Cons. const., 10 déc. 2010, n° 2010-78 QPC, Sté Immoma.

les décisions prises sur les réclamations contentieuses relatives à l'intangibilité du bilan d'ouverture.

Dans son 6^e considérant de cette décision le Conseil a d'abord rappelé « que le paragraphe I de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 a rétabli pour l'avenir sous certaines conditions ce principe d'intangibilité ; que cette disposition s'applique, en vertu des paragraphes II et III du même article aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005 et aux impositions établies à compter de cette date ; que, toutefois, son paragraphe IV valide les impositions établies avant cette date, ainsi que les décisions prises sur les réclamations, en tant qu'elles seraient contestées sur ce point par le contribuable ; qu'il s'ensuit que le législateur a réservé à l'État la faculté de se prévaloir, pour les impositions établies avant le 1^{er} janvier 2005, de la jurisprudence précitée ».

Le Conseil en a alors conclu dans son 7^e considérant « que la validation contestée a pour effet de priver à titre rétroactif le seul contribuable du bénéfice de la jurisprudence précitée ; que **l'atteinte ainsi portée à l'équilibre des droits des parties méconnaît les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789** ; que, par

suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, il y a lieu de déclarer le paragraphe IV de l'article 43 de la loi du 30 décembre 2004 contraire aux droits et libertés que la Constitution garantit ».

Le législateur, ou plutôt le gouvernement, aurait-il oublié cette décision ? Rappelons qu'une ordonnance, après ratification par le Parlement, acquiert force de loi et est susceptible de faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité.

Mais il est vrai que les délais de réclamation ne sont précisés par la loi que pour les réclamations visées à l'article L. 190 du LPF, c'est-à-dire celles fondées sur la non-conformité à de la règle nationale à une règle de droit supérieure révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux. Les délais des autres réclamations sont, quant à eux, fixés par des textes d'ordre réglementaire (*LPF, art. R. 196-1 et s.*).

Souhaitons donc que le gouvernement clarifie très rapidement cette question, en adoptant les textes nécessaires, et ce afin de sécuriser les contribuables et de leur assurer l'égalité des armes.

NDLR : Ces aspects seront développés dans le numéro de la semaine prochaine (*Dr. fisc. 2020, n° 15, à paraître*). Un dossier sera consacré à la gestion du contentieux fiscal et au fonctionnement des juridictions fiscales durant la crise sanitaire Covid-19.

117 TVA : du nouveau dans la saga de la qualification des opérations complexes

Anne-Sophie DE BÉCHADE,

avocat directeur, KPMG Avocats,
chargée d'enseignement au Master 2 Droit fiscal
de l'université de Bourgogne



1 – La question des critères de qualification des opérations complexes fait débat depuis de longues années en matière de TVA.

Alors que la jurisprudence européenne¹ se fonde principalement sur le critère de « perception du consommateur agissant comme un consommateur moyen », la jurisprudence nationale² donne, de son côté, de plus en plus d'importance au caractère facultatif ou non de l'opération accessoire à l'opération principale.

Les dernières jurisprudences du Conseil d'État semblaient mettre un point final au débat en confirmant que le caractère facultatif d'une prestation devait être pris en considération afin de déterminer son caractère accessoire.

2 – Pourtant, la réponse ministérielle du ministre de l'économie et des finances, publiée le 27 février dernier³, semble revenir aux fondamentaux imposés par la CJUE.

En effet, la question posée concernait le traitement de TVA des opérations de routage effectuées en sus des opérations d'impression par les imprimeurs. L'opération de routage consiste à conditionner les produits imprimés aux normes d'acheminement, c'est-à-dire à réaliser des prestations de pliage, de mise sous enveloppe ou sous film et d'adressage.

Prises isolément, ces prestations de routage sont passibles du taux normal de 20 %, alors que les prestations d'impression bénéficient du taux réduit de 5,5 % de TVA.

1. CJCE, 6^e ch., 25 févr. 1999, aff. C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP)* : *JurisData* n° 1999-590025 ; *Rec. CJCE*, p. I-973 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 15-16, act. 100138 ; *RJF* 1999, n° 522. – CJCE, 1^{re} ch., 27 oct. 2005, aff. C-41/04, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV* : *RJF* 1/2006, n° 112 BDCF 1/2006, n° 7, concl. J. Kokott.

2. CE, 15 mars 2019, n° 419034, *Sté River Presse Edition*. – CE 9^e et 10^e ch.,

24 avr. 2019, n° 411007 et 411013, *Sté Xerox et Sté Xerox Général Services*. – CE, 9^e et 10^e ch., 24 avr. 2019, n° 418912, *Corsica Ferries France* : *Dr. fisc.* 2019, n° 29, comm. 332.

3. *Rép. min.* n° 01737 : JO Sénat 27 févr. 2020, p. 997, *Perol-Dumont* ; *Dr. fisc.* 2020, n° 10, act. 72.