

Sur l'espérance légitime des entreprises de plus de 50 salariés ayant conclu un accord d'intéressement

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 16LY01942 – SAS Granini France – 22 février 2018 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation rejeté voir CE, ordonnance du 13 janvier 2020 - N° 420008

INDEX

Mots-clés

Crédit d'impôt, Accord d'intéressement, Espérance légitime, CEDH, Droit au respect de ses biens, Article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Le crédit d'impôt intéressement a été instauré par l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008. L'article 131 de la loi de finances pour 2011 n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 a modifié les conditions d'application du crédit d'impôt intéressement et a, en particulier, limité son bénéfice aux entreprises de moins de cinquante salariés.

² Selon l'article L3312-5 du code du travail, dans sa version du 5 décembre 2008 au 8 août 2015 : « *Les accords d'intéressement sont conclus pour une durée de trois ans (...)* ».

³ Existence d'une espérance légitime pour les entreprises de plus de 50 salariés qui avaient conclu un accord d'intéressement ?

⁴ Le dispositif de l'article 244 quater T du code général des impôts ne comporte aucune indication de durée et il n'a ni pour objet, ni pour effet, d'autoriser ses bénéficiaires à imputer le crédit d'impôt qu'il institue sur un exercice autre que celui au titre duquel sont versées les primes d'intéressement. Ainsi, en excluant de ce dispositif les entreprises de 250 salariés et plus à compter de l'année 2011, le législateur n'a privé la société requérante d'aucune espérance légitime au sens de l'article 1er du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et n'a, par suite, pas porté atteinte à un droit garanti par ces stipulations nonobstant la circonstance que l'accord d'intéressement concerné était conclu pour une durée de trois ans.

⁵ Cf. CAA Versailles, 20 juillet 2017, n° 16VE01776, pourvoi CE 414482

⁶ Comp. CE, Plénière fiscale, 2012-05-09, 308996, A, Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ Société EPI, RJF 7/12 n° 786 ; AJDA 2012, p. 1392, chron. X. Domino et A. Bretonneau, p. 1392 et s : un crédit d'impôt instauré par le législateur pour trois ans crée chez les contribuables une espérance légitime constitutive d'un bien au sens de l'article 1P1. « le législateur avait fixé dès l'institution de ce crédit d'impôt la période de trois ans durant laquelle il était possible d'escompter en bénéficiant, dès lors qu'il avait prévu de solder les crédits et débits d'impôt en résultant sur l'ensemble de la période de trois ans et non au terme de chaque année »

⁷ CE, Plénière fiscale, 2017-10-25, 403320, A, Ministre de l'action et des comptes publics c/ Société Vivendi (Agrément auquel est attaché le bénéfice du régime du bénéfice mondial consolidé (art. 209 quinquies du CGI) délivré à une société en contrepartie

d'engagements - Suppression du régime du bénéfice mondial consolidé au cours de la période de validité de l'agrément - Invocabilité de l'article 1P1 à la CEDH - Existence, compte tenu des caractéristiques de l'agrément en cause, aux effets duquel la société ne pouvait renoncer durant sa durée de validité) .

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6434](https://doi.org/10.35562/alyoda.6434)

¹ La liberté du législateur de remettre en cause des dépenses fiscales existantes est-elle, ainsi que le soulève Julien Boucher dans ses conclusions sous l'arrêt du CE n° 308996 Min du budget c/ Société EPI du 9 mai 2012, sans limite ?

² L'article 244 quater T du CGI dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 a institué un mécanisme de crédit d'impôt intéressement pour les entreprises assujetties à l'Is ou à l'impôt sur le revenu et relevant du régime réel d'imposition, qui avaient conclu un accord d'intéressement entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014 (ou un avenant modifiant la formule de calcul de l'intéressement à un tel contrat en cours au 4 déc 2008), ou qui avaient tacitement reconduit un accord d'intéressement en cours au 4 déc 2008.

³ Ce crédit d'impôt est égal à 20% de la « *De la différence entre les primes d'intéressement mentionnées au I dues au titre de l'exercice et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent* ».

⁴ Cet article fait référence au titre Ier du livre III de la troisième partie du code du travail. Ce titre est relatif au mécanisme de l'intéressement.

⁵ L'article L. 3312-5 du Code du travail, dans sa version du 5 décembre 2008 au 8 août 2015 précise que : « *Les accords d'intéressement sont conclus pour une durée de trois ans (...)* ».

⁶ Cependant le bénéfice de ce dispositif de crédit d'impôt intéressement a été modifié et son champ d'application a été restreint par l'article 131 de la loi de finances 2010-1657 du 29 déc 2010 pour 2011 qui a prévu que ce mécanisme s'appliquait aux entreprises de moins de 50 salariés ayant conclu un accord d'intéressement.

⁷ Puis l'article 20 de la loi de finances rectificatives pour 2011, n° 2011-900 du 29 juillet 2011, a indiqué que ce mécanisme s'appliquait aux primes d'intéressement dues au titres des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 pour les entreprises employant moins de 250 salariés.

⁸ Il en résulte que les entreprises de plus de 250 salariés, comme c'est le cas de la société Granini France qui comptait 295 salariés au titre de l'exercice 2011 et 308 salariés au titre de l'exercice 2012, ne pouvaient plus dès la loi de finances du 29 déc 2010 pour 2011 bénéficier du mécanisme du CII pour les primes dues à partir du 1^{er} janvier 2011.

⁹ En l'espèce, la société GRANINI France a conclu des accords d'intéressement en vertu desquels elle a versé des primes d'intéressement à ses salariés au titre des exercices 2007 à 2012 : le 1^{er} accord a été conclu pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2010, et le second, pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 l'a été conclu par un accord du 11 mars 2010.

¹⁰ Au titre de l'année 2012, la société Granini France a acquitté une charge d'IS et de contributions sociales. En 2011, elle n'avait rien acquitté, le résultat du groupe étant nul. Pour 2012, elle a sollicité la restitution de l'IS à hauteur du montant de CII auquel elle estimait pouvoir prétendre en application des dispositions de l'article 244 quater T du CGI issu de la rédaction de l'article 2 de la loi du 3 déc 2008.

¹¹ Le Ta de Dijon par un jugement du 19 avril 2016 a rejeté sa demande de restitution au motif qu'elle n'avait pas été privée d'une espérance légitime à bénéficier du CII au titre des exercices 2011 et 2012 dès lors que *« si le législateur a fixé une limite de temps à l'application du crédit d'impôt, en prévoyant qu'il s'appliquerait aux primes d'intéressement dues en application d'accords ou d'avenants à un accord conclus au plus tard le 31 décembre 2014, cette circonstance ne permettait pas à elle seule de laisser espérer l'application de ce dispositif jusqu'à cette date, dès lors que le bénéfice du crédit d'impôt était calculé annuellement et non au terme d'une période déterminée »* .

¹² Ce faisant, le Ta n'a pas fait application de l'arrêt du CE du 9 mai 2012 Min du budget c/ soc EPI n° 308996, qui avait confirmé l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Nancy, laquelle avait jugé que le dispositif de CI institué par l'article 81 de la loi de finances pour 1998 pour une durée de 3 ans pour les entreprises créatrices d'emploi, était de nature à laisser espérer son application sur l'ensemble de la période de 3 ans prévue, dès lors qu'il *« avait prévu de solder les crédits et débits d'impôt en résultant sur l'ensemble de la période de 3 ans et non au terme de chaque année »*.

¹³ Dans cette décision, ainsi que le soulignent M Domino et Mme Bretonneau dans leur chronique publiée à l'AJDA, *« il n'était en rien question de revenir sur la petite rétroactivité fiscale, ni, a fortiori, sur le principe, cardinal pour la liberté d'action de l'administration comme du gouvernement qui la dirige, selon lequel nul n'a droit au maintien ni d'une loi ou d'une réglementation. Pas plus qu'avant la décision Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ Société EPI, le fait qu'un texte, fiscal ou non, existe ne veut dire qu'on doit s'attendre à ce qu'il perdure. Il se trouve simplement qu'en l'espèce, on ne pouvait que constater que le législateur avait, comme par avance, renoncé à la prérogative qui est*

la sienne de défaire à tout moment ce qu'il avait fait, renoncement qui comportait aussi nécessairement le renoncement à la petite rétroactivité fiscale ».

14 Peut-on considérer que nous nous plaçons dans la même situation que le CE dans l'affaire précitée et considérer par suite que le droit à restitution du montant du CII constitue un « bien » au sens de l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à la Cedh, ou doit-on considérer comme l'a fait le Ta de Dijon que le bénéfice du crédit d'impôt était calculé annuellement et non au terme d'une période déterminée ?

15 Pour que la société Granini puisse se prévaloir d'une espérance légitime à laquelle l'article 131 de la loi de finances du 29 déc 2010 puis l'article 20 de la loi de finances du 29 juillet 2011 auraient porté atteinte, encore faut-il que l'intérêt patrimonial en cause repose sur une base suffisante en droit interne.

16 Cette base est l'article 244 quater T du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi du 3 déc 2008.

17 De manière générale, et ainsi que le souligne Julien Boucher dans ses conclusions sous l'arrêt du CE Min du budget c/ Soc EPI précité, le fait générateur de l'IS est réputé intervenir le jour de la clôture de l'exercice, de sorte que dans le silence de la loi fiscale, celle-ci, lorsqu'elle touche à l'assiette de l'IS, et sans pour autant revêtir un caractère rétroactif, s'applique aux exercices clos à compter de sa date d'entrée en vigueur, ou autrement dit, elle peut modifier les règles en la matière jusqu'à la date de la clôture de l'exercice en cours.

18 Si le TA de Cergy Pontoise dans son jugement du 19 avril 2016 n° 1402204 SaS DEKRA France confirmé par la Cour administrative d'appel de Versailles le 20 juillet 2017 n° 16VE01776, a considéré que « le dispositif de l'article 244 quater T du code général des impôts ne comporte aucune indication de durée et qu'il n'a ni pour objet, ni pour effet, d'autoriser ses bénéficiaires à imputer le crédit d'impôt qu'il institue sur un exercice autre que celui au titre duquel sont versées les primes d'intéressement et qu'en conséquence, en excluant de ce dispositif les entreprises de 250 salariés et plus à compter de l'année 2011, le législateur n'a privé la société requérante et ses filiales d'aucune espérance légitime au sens de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », nous pensons en revanche que les particularités du dispositif issu de l'article n° 02 de la loi de déc 2008 permettaient à la société EPI de fonder sur les dispositions de l'article 244 quater T du code général des impôts une espérance légitime de bénéficier du CII que celui-ci prévoyait au titre

des primes d'intéressement versées dues en application d'un accord d'intéressement conclus à compter de la date de publication de la présente loi, soit le 4 déc 2008 et au plus tard le 31 décembre 2014.

19 D'une part, en effet, l'exposé des motifs de la loi du 3 déc 2008 présente clairement comme une dépense fiscale, c'est-à-dire comme une règle fiscale dérogatoire ayant pour objet « d'inciter toutes les entreprises, y compris celles de moins de 50 salariés, à mettre en place ou améliorer l'intéressement ».

20 D'autre part, il y précisait que « *le dispositif est créé pour une durée de six ans, soit deux accords d'intéressement triennaux. Son renouvellement sera décidé en 2014 au vu d'une évaluation détaillée (...) un premier bilan d'étape sera effectué dès 2010.*

21 Certes la loi de 2008 avait prévu qu'un bilan d'étape serait prévu au cours de l'année 2010, mais il se limitait à évaluer l'impact de la mesure chez les PME afin de prévoir une obligation spécifique si nécessaire, et ne concernait pas les entreprises de plus de 250 salariés.

22 A l'égard de tels dispositifs explicitement incitatifs, qui prévoient une durée d'application déterminée, il nous semble que les attentes de la société GRANINI quant à la stabilité de la règle, une fois l'exercice entamé, peuvent légitimement être plus fortes qu'à l'égard des dispositions fiscales poursuivant un objectif purement budgétaire.

23 Par suite, et même si le législateur n'était pas juridiquement lié par les dispositions fixant le cadre temporel du dispositif qu'il avait lui-même édictées, il nous semble que la société GRANINI remplissant les conditions de fond pour en bénéficier - « l'élément substantiel » du fait générateur du crédit d'impôt étant constitué par la signature de l'accord d'intéressement le 11 mars 2010 - pouvait raisonnablement escompter que les règles du jeu ne changeraient pas en cours de dispositif.

24 *A rapp de l'arrêt du CE Min budget ct société EPI, l'arrêt récent de Plénière du 25 oct 2017 Min des comptes publics c/ Soc VIVENDI.*

25 Enfin, au regard de l'article 1er du 1er protocole additionnel à la Cedh, le CE a jugé dans l'arrêt EPI que « *si ces stipulations ne font en principe pas obstacle à ce que le législateur adopte de nouvelles dispositions remettant en cause, fût-ce de manière rétroactive, des droits patrimoniaux découlant de lois en vigueur, ayant le caractère d'un bien au sens de ces stipulations, c'est à la condition de ménager un juste équilibre entre l'atteinte portée à ces droits et les motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier* »

26 L'administration se borne à faire valoir s'agissant de cet équilibre que la société n'était pas en droit d'obtenir une somme d'argent, en l'absence de créance certaine.

27 Au contraire, la société fait quant à elle valoir que le seul motif justifiant la suppression partielle du crédit d'impôt intéressement est la réduction du coût budgétaire : or ce seul motif tendant à lutter contre un effet d'aubaine n'est pas suffisant pour justifier une atteinte au droit de propriété.

28 Par suite, la violation de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est établie et que la SA GRANINI FRANCE est fondée à demander le remboursement des crédits d'impôts non perçus au titre des primes des exercices 2011 et 2012.

29 **Par ces motifs, nous concluons:**

30 A l'annulation du jugement du TA de Dijon du 31 mars 2016

31 A la restitution de la somme de 127 997 € correspondant au CII des exercices clos en 2011 et 2012 à la société GRANINI.