CONSEIL D'ÉTAT

SECTION DU CONTENTIEUX

MEMOIRE A FIN DE QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE

POUR : 1/ Madame Mélanie Momont

Née le 14 août 1975 à Paris 20 ème

De nationalité française

Demeurant 29 rue du Général Bertrand – 75007 Paris

2/ L'association "Je ne parlerai qu'en présence de mon avocat", association régie par la loi du 1er juillet 1901,

Ayant son siège 33 rue de la Bienfaisance – 75008 Paris,

Agissant par son Président, Monsieur Fabrice Orlandi, ayant tous pouvoirs à cet effet,

Ayant pour avocats :

Maître Pierre-Olivier Sur

Avocat au Barreau de Paris

SCP Fischer, Tandeau de Marsac, Sur & Associés

67 boulevard Malesherbes – 75008 Paris

Tél. : 01 47 23 47 24

Fax. : 01 47 23 90 53

E-mail : posur@ftms-a.com

Maître Catherine Paley-Vincent

Avocat au barreau de Paris

AARPI Ginestié, Paley-Vincent & Associés

10 place des Etats-Unis – 75116 Paris

Tél. : 01 57 57 50 00

Fax : 01 57 57 52 00

E-mail : paley@ginestie.com

CONTRE : Les articles 13, 86, 156 II et 271 du Code général des impôts, L 136-1 et suivants du Code de la sécurité sociale.

EXPOSE

1 Dans la mesure où les instructions et circulaires attaquées feraient une application exacte des dispositions législatives des articles 13, 83, 156 II du CGI en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et des articles 271 et 273 du même code en ce qui concerne la TVA, la conformité de ces dispositions législatives aux droits et libertés que la Constitution garantit et notamment au principe des droits de la défense et au droit au procès équitable mériterait d'être vérifiée.

2 Ces dispositions législatives instaurent une inégalité de traitement fiscal des justiciables participant à un procès civil ou pénal selon qu'ils sont des particuliers ou des entreprises, aggravant ainsi le handicap des premiers face aux importants moyens financiers des secondes et leur accès professionnel à toutes formes d'expertise, juridique et autres.

Soit en effet un procès opposant un particulier (qu'il soit salarié, consommateur, ou autre) à une entreprise (son employeur, un fabricant de produit défectueux ou un prestataire de service défaillant) et comportant des frais d'avocat, d'huissier, d'expert, ou autres auxiliaires d'un montant de 100 (hors taxe)

– l'entreprise récupèrera la TVA de 19,6% et déduira les frais de ses résultats imposables à l'impôt sur les sociétés (au taux de 34,43%) et de la valeur ajoutée imposable à la contribution économique territoriale (1,5%), soit une économie fiscale d'environ 35,4% et un coût réel de 64,6.

– cependant que le particulier devra supporter la TVA sans pouvoir déduire le plus souvent ces frais de ses revenus imposables, soit une charge nette de 119,6.

Ainsi le coût des frais d'auxiliaires de justice pour un particulier est de 85% supérieur à celui d'une entreprise (119,6/64,6).

Autrement dit, pour le même coût, l'entreprise peut se procurer 85% plus de services, juridiques et autres, nécessaires ou utiles à son procès que le particulier qui est son adversaire.

Dans l'ancien droit, aurait-on imaginé, au temps des ordalies, un duel judiciaire dans lequel un des champions aurait eu une épée d'un mètre pour combattre l'autre muni d'une épée d'un mètre quatre-vingt-cinq ?

3 Cette discrimination fiscale est générale et n'est compensée :

– ni par l'aide judiciaire, qui est souvent partielle et notamment subordonnée à des conditions de ressources et dont sont par conséquent exclus un grand nombre des particuliers susceptibles de faire appel à la justice

– ni par la perspective d'une indemnisation partielle des frais de procès en application des articles 700 NCPC, 761-1 du Code de justice administrative, 475-1, 543 et 800-2 du Code de procédure pénale tant cette indemnisation :

- est au mieux tardive puisqu'elle n'intervient qu'à l'issue du procès cependant que la discrimination fiscale a perduré depuis l'engagement de ces frais ;
- ne bénéficie qu'à la partie gagnante ;
- ne constitue pas à proprement parler un droit à réparation puisque le juge statue en équité ;

- est le plus souvent très inférieure au montant des frais réellement supportés par les justiciables.

4 Dans la mesure où les instructions et circulaires attaquées feraient une exacte application de la loi cette discrimination fiscale résulterait des dispositions législatives contestées.

S'agissant de la déduction de la TVA sur les frais de procédure et notamment les honoraires d'avocat engagés par des particuliers, l'article 271 du CGI instaure ou pérennise une inégalité en ne prévoyant pas d'exception au principe selon lequel seul un assujetti a droit à la déduction de la TVA ayant grevé les coûts de son exploitation.

Sur le remboursement du crédit de TVA, seule modalité d'exercice du droit à déduction pour les particuliers qui ne réalisent pas d'opérations imposables à la TVA, le IV et le V de l'article 271 du CGI aggravent l'inégalité en ne prévoyant de remboursement selon les modalités fixées par décret qu'au bénéfice des entreprises à l'exclusion des particuliers, y compris pour la TVA ayant grevé les frais de procès engagés par eux, notamment dans des litiges qui les opposent à des entreprises.

En matière d'impôt sur le revenu, la doctrine administrative relative à l'article 83-3° du CGI retient essentiellement la déduction des frais de procès engagés en vue de l'obtention d'un revenu en restreignant cette faculté au cas où le revenu est imposable, à l'exclusion des dommages intérêts (Instruction du 30 décembre 1998 5F-1-99 n° 89, reprise en substance par la documentation administrative de base 5F 2512 n° 2 et 2543 n° 18).

Enfin, selon l'administration, les charges déductibles du revenu global aux termes du II de l'article 156 du CGI étant limitativement énumérées (6 § 1 Instruction du 31 janvier 1928 n° 306, reprise à la documentation administrative de base 5B 241 n° 3) les frais de procès non déductibles au titre d'un revenu catégoriel ne le seraient pas davantage au titre du revenu global (Documentation administrative 5B 2431 n° 14).

Il en irait de même au regard de l'assiette de la contribution sociale généralisée.

Dans la mesure où ces dispositions législatives excluent, au moins implicitement, la déduction des frais de procès, et notamment des honoraires d'avocats, engagés par des particuliers à l'encontre des entreprises cependant que la même doctrine administrative admet – conformément à la loi – la pleine déduction de la TVA et de ces charges par les entreprises, ces textes portent atteinte à l'application concrète du principe d'égalité des armes dans un procès équitable et sont, en conséquence, entachés d'illégalité.

5 Ainsi qu'on va le voir la discrimination instaurée par ces dispositions – certes fondées sur des différences de situations des contribuables au regard des textes fiscaux – est contraire aux principes supérieurs des droits de la défense et de l'égalité des armes dans un procès équitable.

DISCUSSION

6 <u>Principe constitutionnel des droits de la défense et du droit au procès équitable</u>

Le principe d'égalité des armes est une des manifestations du principe constitutionnel des droits de la défense et du droit au procès équitable.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a rappelé, à l'occasion de l'examen de la loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers (décision 89-260 DC du 28 juillet 1989 point 44), que "*le principe du respect des droits de la défense constitue un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République réaffirmé par le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, auquel se réfère le Préambule de la Constitution de 1958 ; qu'il implique, notamment en matière pénale, l'existence d'une procédure juste et équitable garantissant l'équilibre des droits des parties*" (voir aussi, en ce sens, Cons. Consti. décision 76-70 DC du 2 décembre 1976 point 2 ; Rec p. 39 ; et, pour une déclaration d'inconstitutionnalité en matière fiscale, décision 89-268 DC du 29 décembre 1989 points 89 et 90).

Dans ses décisions ultérieures, le Conseil constitutionnel a rattaché le droit au procès équitable à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et notamment à son article 16.

On peut également invoquer l'article 8 de cette même déclaration qui dispose :

"*La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée*".

S'il est vrai que ce texte vise *prima facie* le procès pénal, le principe général du respect des droits de la défense trouve son origine en droit pénal, plus précisément en droit canonique disciplinaire, avant de s'inviter en droit civil.

Enfin, dans la mesure où l'égalité des armes dans un procès est une application du principe d'égalité devant la loi, l'article 6 de la Déclaration serait aussi pertinent.

Si le Conseil constitutionnel n'a pas eu l'occasion de préciser la portée du droit au procès équitable en matière de frais de procès, il n'est peut-être pas inutile de rappeler la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en la matière.

7 Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme

La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales inscrit le droit à un procès équitable parmi les droits fondamentaux : "*Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) par un tribunal indépendant et impartial*" (art. 6 § 1).

Bien que l'expression "égalité des armes" ne figure pas dans la Convention, la Cour européenne l'emploie pour exprimer à la fois l'exigence d'équité, d'indépendance et d'impartialité, mais aussi comme une composante autonome du procès équitable.

La Commission européenne des droits de l'homme a employé cette expression pour la première fois dans une affaire *Szwabowicz c. Suède* le 30 juin 1959 : "*Le droit à un procès équitable implique que toute partie à une action civile et a fortiori à une action pénale, doit avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse*".

Ce qui importe, c'est qu'aucune des parties ne soit désavantagée par rapport aux autres.

C'est ensuite avec l'arrêt *Neumeister c. Autriche* (27 juin 1968) que la Cour faisait référence à l'égalité des armes comme composante du procès équitable devant un tribunal indépendant et impartial.

Dans son arrêt *Delcourt c. Belgique* du 17 janvier 1970, donnant au mot équité son sens étymologique d'égalité "*aequitas*", elle formulait encore ce principe par a contrario, en jugeant qu'un procès ne serait pas équitable s'il se déroulait "*dans des conditions de nature à placer injustement une partie dans une situation désavantageuse*".

8 Pour l'appréciation du désavantage relatif des parties, la Cour européenne des droits de l'homme prend notamment en considération l'incidence des frais de justice, et le cas échéant de l'aide juridictionnelle.

C'est ainsi que statuant sur une affaire dans laquelle des particuliers, militants de Greenpeace en Angleterre, avaient été poursuivis en diffamation à l'encontre de l'entreprise McDonald's sans pouvoir bénéficier de l'aide juridictionnelle, exclue en pareil cas par la législation britannique, la Cour a jugé que le droit au procès équitable avait été méconnu en retenant les motifs essentiels suivants :

"*59. La Cour rappelle que la Convention a pour but de protéger des droits concrets et effectifs. La remarque vaut en particulier pour le droit d'accès aux tribunaux, eu égard à la place éminente que le droit à un procès équitable occupe dans une société démocratique (arrêt Airey, précité, pp. 12-14, § 24). Il est essentiel à la notion de procès équitable, tant au civil qu'au pénal, qu'un plaideur se voie offrir la possibilité de défendre utilement sa cause devant le tribunal (ibidem) et qu'il bénéficie de l'égalité des armes avec son adversaire (voir, parmi de nombreux autres exemples, De Haes et Gijsels c. Belgique, arrêt du 24 février 1997, Recueil des arrêts et décisions 1997-I, p. 238, § 53).*

(...)

62. (...) l'État n'a pas pour obligation de chercher à garantir, au moyen de fonds publics, une égalité des armes totale entre la personne assistée et son adversaire, du moment que chaque partie se voit offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (De Haes et Gijsels, précité, p. 238, § 53, et aussi McVicar, §§ 51 et 62).

63. La Cour doit examiner les faits de l'espèce au regard des critères qui viennent d'être exposés. (...)

67. Dans ce contexte, la Cour doit apprécier dans quelle mesure les requérants ont pu se défendre effectivement malgré l'absence d'aide judiciaire. (...)

68. En l'espèce, les requérants ont fait preuve d'une bonne capacité d'expression et d'ingéniosité. Selon les termes de la Cour d'appel, ils ont défendu leur cause « avec force et détermination » (paragraphe 33 ci-dessus). Ils sont parvenus à prouver la véracité d'un certain nombre des déclarations incriminées. Il n'est pas contesté qu'ils n'avaient pas les moyens d'assumer eux-mêmes leur représentation par un conseil et qu'ils auraient rempli les critères financiers de l'octroi d'une aide judiciaire. Des avocats et des solicitors agissant pro bono leur ont apporté leur concours sur les points de droit et de procédure : leur argumentation initiale a été rédigée par des juristes, ils ont reçu des conseils ponctuellement et ont été représentés lors de cinq audiences préliminaires ainsi que par trois fois lors du procès, y compris lors du recours devant la Cour d'appel contre la décision du juge de première instance d'autoriser McDonald's à modifier la demande introductive d'instance (paragraphe 16 ci-dessus). De plus, ils ont réussi à collecter une certaine somme sous forme de dons, ce qui leur a permis par exemple d'acheter les comptes rendus des débats quotidiens au bout de vingt-cinq jours (ibidem). Néanmoins, pour le gros de la procédure, y compris toutes les audiences

consacrées à la question de savoir si les déclarations contenues dans le tract étaient exactes, ils ont agi seuls.

69. Le Gouvernement insiste sur la liberté d'action considérable que les juges internes, tant en première instance qu'en appel, ont accordée aux requérants, leur donnant par là acte des difficultés qu'ils rencontraient. La Cour estime toutefois que, dans une affaire d'une telle complexité, ni l'aide occasionnelle de juristes bénévoles, ni l'ample assistance et la grande liberté d'action que le juge a accordées aux requérants, qui assuraient eux-mêmes leur défense, ne sauraient remplacer la représentation assurée avec compétence et suivi par un juriste expérimenté qui connaît l'affaire et le droit de la diffamation (comparer P., C. et S. c. Royaume-Uni, précité, §§ 93-95 et 99). La durée même de la procédure témoigne, dans une certaine mesure, de l'absence de connaissances juridiques et de l'inexpérience des requérants. Par ailleurs, si ces derniers avaient été représentés, ils auraient peut-être obtenu gain de cause sur l'un ou plusieurs des incidents dont ils se plaignent particulièrement, telle l'admission comme élément de preuve de la déclaration de Haringey (paragraphe 21 ci-dessus). Enfin, la différence entre les degrés d'assistance dont les requérants et McDonald's ont bénéficié de la part d'hommes de loi (paragraphe 16 ci-dessus) fut telle qu'elle n'a pu, dans cette affaire extrêmement exigeante, qu'entraîner un manque d'équité, en dépit des grands efforts déployés par les juges de première instance et d'appel.

70. Il est vrai que la Commission avait déclaré irrecevable une requête antérieure introduite par les mêmes requérants sur le terrain de l'article 6 § 1 notamment (HS. et D.M c. Royaume-Uni, décision précitée), en observant que ceux-ci « sembl[aient] mener une défense opiniâtre contre McDonald's, en dépit du fait qu'ils ne bénéficiaient pas d'aide judiciaire (...) ». La décision a toutefois été adoptée plus d'un an avant le début du procès, à un moment où l'on n'aurait raisonnablement pu prévoir la durée, l'ampleur et la complexité de la procédure qui aurait lieu.

71. Le Gouvernement avance que, même si une aide judiciaire avait en principe existé pour les défendeurs à des actions en diffamation, il aurait fort bien pu se faire qu'elle ne fût pas allouée dans un cas comme celui-ci, que le montant accordé fût plafonné ou que son octroi fût subordonné à certaines autres conditions. Cet argument ne convainc cependant pas la Cour. La question de savoir si, dans l'hypothèse où l'aide judiciaire aurait existé, les requérants en auraient bénéficié relève de la pure spéculation. Qui plus est, si l'aide judiciaire avait été refusée ou subordonnée à des conditions financières ou autres rigoureuses, la Cour aurait été appelée à trancher sous l'angle de la Convention le même problème en substance, celui de savoir si le refus de l'aide judiciaire, ou les conditions attachées à son octroi, revenaient à imposer une restriction inéquitable à la possibilité pour les requérants de présenter leur défense de manière effective.

72. La Cour conclut en conséquence que le fait que les requérants n'aient pas bénéficié d'une aide judiciaire les a privés de la possibilité de défendre effectivement leur cause devant la justice et a entraîné une inégalité des armes inacceptable avec McDonald's. Il y a donc eu violation de l'article 6 § 1 de la convention". (CEDH 15 mai 2005 Affaire *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, requête 68416/01 points 59 à 72).

Cette solution paraît transposable pour l'appréciation du droit, constitutionnellement garanti, au procès équitable, qui constituerait, en quelque sorte, l'un des fondements constitutionnels de l'aide juridictionnelle et de l'interdiction, pour l'État, de percevoir un impôt sur les frais de procès à la charge d'une partie et non de l'autre.

9 De même, statuant sur une affaire dans laquelle les requérants avaient obtenu gain de cause devant la juridiction nationale mais n'avaient pas pu obtenir le remboursement des frais de procès à l'encontre du ministère public qui avait initié la procédure, la Cour a considéré qu'il y avait eu méconnaissance du droit au procès équitable aux motifs essentiels que :

"*60. Elle estime qu'il peut aussi être pertinent, dans certains cas, d'examiner les questions relatives aux frais de justice pour déterminer si la procédure civile dans son ensemble a satisfait aux exigences de l'article 6 § 1 de la Convention (voir, mutatis mutandis, Robins c. Royaume-Uni, 23 septembre 1997, § 29, Recueil des arrêts et décisions 1997-V). (...)*

67- La Cour observe que les requérants n'ont pas bénéficié de ce correctif fondé sur l'équité dans la décision de la cour d'appel. Celle-ci a infirmé la décision de la juridiction de première instance relativement à l'allocation des dépens pour la seule raison que la partie adverse dans cette procédure civile était le parquet, et bien que celui-ci ait été débouté sur le fond par l'une et l'autre juridiction.

68- La Cour observe encore que le parquet a joui dès le départ d'une situation privilégiée quant aux frais liés à la procédure civile. A cet égard, elle relève l'argument des requérants selon lequel le parquet disposait en tout état de cause de l'expertise juridique et d'importants moyens financiers, supérieurs à ceux des particuliers.

69- Il est vrai qu'un tel privilège peut se trouver justifié par la protection de l'ordre public. Cependant, son application ne doit pas avoir pour effet de placer une partie à une procédure civile dans une situation indûment défavorable par rapport à celle du parquet.

70- De plus, la Cour estime qu'il importe de ne pas négliger les données d'ensemble de l'affaire, aussi bien factuelles que juridiques, au moment de déterminer si les requérants ont bénéficié en l'espèce d'un procès équitable au sens de l'article 6 de la Convention. (...)

73- Eu égard à l'ensemble de ces facteurs (paragraphes 70 à 72 ci-dessus), la Cour considère que l'affaire soumise en l'espèce aux juridictions civiles était complexe.

74. Elle estime de plus qu'en pareilles circonstances, et compte tenu également du montant important des sommes en jeu dans cette affaire, la décision des requérants de se faire représenter par un avocat ne saurait passer pour injustifiée.

75. Elle juge en outre que le Gouvernement n'a pas démontré que les frais engagés en l'espèce étaient excessifs. En particulier, il n'a fourni aucun élément de nature à établir que les frais d'avocat payés par les requérants aux fins de leur représentation en première et en deuxième instance étaient hors de proportion avec les montants facturés à l'époque dans des affaires similaires. Dans ces circonstances, la Cour estime que les frais d'avocat payés pour cette affaire civile n'ont pas été engagés de manière inconsidérée ou injustifiée.

76. Compte tenu de ces considérations et de l'ensemble des circonstances de l'espèce, la Cour conclut qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention" (CEDH 6 août 2006 Affaire *Stankiewicz c. Pologne* requête 46917/99 points 60, 67 à 76).

La solution paraît également transposable au regard du principe constitutionnel des droits de la défense et du droit au procès équitable.

10 Dans l'examen concret auquel elle se livre au cas par cas, la Cour n'exclut pas que la faveur faite à une partie en matière de frais de justice puisse se fonder sur une différence objective et raisonnable telle que le principe d'égalité n'est pas méconnu. Tel a été le cas de l'exemption des frais de justice dont bénéficient, au Portugal, les magistrats poursuivis à raison de l'exercice de leurs fonctions :

"La Cour souligne d'emblée qu'elle ne se trouve pas appelée à décider de manière générale si la disposition de droit portugais concernant l'exemption des frais de justice dans la situation litigieuse est compatible, dans l'abstrait, avec le principe de l'égalité des armes. Sa tâche consiste uniquement à rechercher si la procédure envisagée dans son ensemble a revêtu un caractère "équitable" au sens de l'article 6 § 1 (Dombo Beheer B. V. c. Pays-Bas, 27 octobre 1993, § 31, série A n° 274).

La Cour rappelle ensuite que le principe de l'égalité des armes, l'un des éléments de la notion plus large de procès équitable, exige un juste équilibre entre les parties : chacune doit se voir offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires (voir, parmi d'autres, les arrêts Nideröst-Huber c. Suisse, 18 février 1997, § 23, Recueil des arrêts ou décisions 1997-I, et Kress c. France [GC], n° 39594/98, § 72, CEDH 2001-VI).

En l'espèce, la Cour n'a pas décelé en quoi la position procédurale des requérants aurait été affectée par l'exemption des frais de justice dont a bénéficié la partie adverse, sachant qu'une telle position procédurale n'était pas très différente de celle d'un plaideur dont la partie adverse bénéficie de l'aide judiciaire. Les requérants ne donnent d'ailleurs aucune précision à cet égard : ils se bornent à alléguer que l'exemption litigieuse a porté atteinte de manière générale au principe de l'égalité des armes.

Dans ces conditions, le grief soulevé par les requérants à cet égard ne peut qu'être rejeté pour défaut manifeste de fondement, en vertu de l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention.

Dans la mesure où les requérants invoquent également l'article 14 de la Convention, la Cour rappelle que, pour que cette disposition trouve à s'appliquer, il faut établir que des personnes placées dans des situations analogues ou comparables en la matière jouissent d'un traitement préférentiel et que cette distinction ne trouve aucune justification objective ou raisonnable (Nerva etl autres c. Royaume-Uni, n° 42295/98, § 48, CEDH 2002-VIII).

Or, en l'espèce, on ne saurait considérer que les requérants se trouvaient dans une situation analogue à celle de la partie adverse, un magistrat judiciaire. En effet, tout système judiciaire interne peut connaître plusieurs catégories distinctes de plaignants, classés en fonction du type de préjudice subi, de la base juridique de la plainte ou d'autres facteurs, catégories soumises à des principes et procédures divers (Stubbings et autres c. Royaume-Uni, 22 octobre 1996, § 73, Recueil 1996-IV). Cela est également valable s'agissant de différentes catégories de plaideurs: des considérations différentes peuvent s'appliquer à chacune de ces catégories. En l'occurrence, le droit portugais en la matière dispose que les magistrats judiciaires doivent bénéficier d'une exemption spéciale des frais de justice lorsqu'ils sont partie à un litige en vertu de l'exercice de leurs fonctions. Or les juridictions internes ont considéré en l'espèce que la demanderesse pouvait bénéficier d'une telle exemption, la procédure litigieuse rentrant dans le champ d'application de l'article 17 § 1 g) du statut des magistrats judiciaires.

A supposer même que l'on pût dresser une comparaison entre les deux groupes de plaideurs en présence, la différence de traitement pourrait encore se fonder sur une différence objective et raisonnable : il est en effet tout à fait raisonnable, et cela relève de la marge d' appréciation

reconnue aux États contractants dans ces domaines (Stubbings et autres, précité, § 72), d'instaurer un régime distinct en matière de paiement de frais de justice pour les magistrats judiciaires, qui peuvent souvent être confrontés, de par l'exercice de leurs fonctions judiciaires, à des procédures introduites par des plaideurs mécontents" (CEDH 26 mai 2009 Affaire *Gouveia Gomes Fernandes et Pereira de Lima de Freitas e Costa c. Portugal* requête 1529/08).

Mais tel n'est pas le cas d'une ou plusieurs dispositions fiscales générales qui favorisent systématiquement l'ensemble des entreprises lorsqu'elles sont confrontées à des particuliers : il n'existe entre elles et eux aucune différence objective de nature à justifier une inégalité de traitement fiscal des frais de procès au regard du droit au procès équitable ; spécialement lorsque, comme c'est le cas en France, elle aboutit à majorer de 85% le coût de ces frais pour les particuliers.

Certes un tel surcoût fiscal n'empêche pas toujours les justiciables d'accéder aux tribunaux ni d'y présenter leur argumentation, parfois avec succès, mais, pour reprendre la formule de la Cour européenne des droits de l'homme, il les place "dans des conditions qui les désavantagent d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse" alors même que, par ailleurs, les entreprises "disposent de l'expertise juridique et d'importants moyens financiers supérieurs à ceux des particuliers".

11 Jurisprudence relative au Pacte international relatif aux droits civils et politiques

Les mêmes observations s'imposent au regard de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques qui énonce également cette exigence d'égalité : "*Tous sont égaux devant les tribunaux et les cours de justice*" de même que l'article 26 : "*Toutes les personnes sont égales devant la loi et ont droit, sans discrimination, à une égale protection de la loi*".

Pour le Haut Commissariat des droits de l'homme de l'ONU, les critères d'appréciation de l'égalité des armes sont fonction des circonstances particulières de l'affaire et de la situation de fait qui est à l'origine de la saisie du Comité. C'est en s'attachant également à une conception raisonnable que le Haut Commissariat des droits de l'homme de l'ONU fait application de ce principe, rejoignant ainsi la position de la Cour européenne (Robinson c. Jamaïque - 30 mars 1989).

Le Haut Commissariat des droits de l'homme, comme la Cour européenne, recherche si, au-delà des armes juridiques, le justiciable disposait bien, dans la pratique judiciaire concrète de l'État concerné, des moyens adéquats pour les utiliser, c'est-à-dire des moyens financiers, de l'aide juridique ainsi que du temps nécessaire pour préparer sa défense. (Sur l'ensemble de ces questions, voir l'étude du Président Dintilhac "*L'égalité des armes dans les enceintes judiciaires*" au rapport annuel de la Cour de Cassation pour l'année 2003).

12 Critère de justification des différences de traitement

Ainsi que le rappellent constamment et en des termes souvent voisins le Conseil constitutionnel et les plus hautes juridictions nationales et européennes, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que des règles différentes s'appliquent à des personnes se trouvant dans des situations différentes pourvu que cette différence de traitement soit justifiée, au regard de l'objet de la loi, par la différence de situation.

Comme on vient de le voir par le rappel des jurisprudences pertinentes, l'objet du droit au procès équitable est de faire en sorte que toute personne ait la possibilité raisonnable

d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas de manière appréciable par rapport à la partie adverse.

C'est au regard de cet objet que doivent s'apprécier les différences de situation entre les personnes susceptibles d'être parties à un procès et les différences de traitement qui pourraient être justifiées.

On en a vu un exemple avec l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme concernant la dispense de frais pour les magistrats mis en cause à l'occasion des faits de leur fonction, car ils sont particulièrement exposés, de ce fait même, à des procédures introduites par des plaideurs mécontents (CEDH 26 mai 2009 précité).

Mais tel n'est pas le cas des dispositions fiscales contestées.

13 Application à la TVA

Le refus du droit à déduction et au remboursement de la TVA ayant grevé les frais de justice est, certes, la conséquence de ce que le droit à déduction de la TVA est attaché à la qualité d'assujetti et à la réalisation d'opérations imposables à la TVA, deux critères satisfaits par la généralité des entreprises mais non par les particuliers. Au regard de la loi fiscale la différence de traitement est justifiée.

Mais il n'en suit pas qu'elle le soit au regard d'autres législations et certainement pas du droit au procès équitable.

Par exemple, en matière de responsabilité, d'assurance et de réparation des dommages, le principe de la réparation intégrale mais limitée au montant du dommage a pour conséquence que, selon que la victime est un assujetti ayant droit à la récupération de la TVA ou un non assujetti qui n'a pas droit déduction de cette taxe, l'indemnité due par l'assureur ou le responsable du dommage sera du montant hors taxe ou du montant TVA comprise de la réparation. La jurisprudence est constante en ce sens depuis des lustres qui prescrit de remettre la victime dans le même état que si le dommage n'était pas survenu : le principe de la réparation intégrale impose de compenser la TVA lorsqu'elle n'est pas déductible mais non pas lorsqu'elle l'est.

De même, le principe d'égalité des armes dans le procès équitable impose, pour ne pas désavantager de manière appréciable une personne relevant d'une certaine catégorie (particulier non assujetti) par rapport à la partie adverse relevant d'une autre (entreprise assujettie) dans le recours aux auxiliaires de justice afin d'exposer sa cause devant le tribunal, de neutraliser l'application de la TVA sur les frais de justice exposés par les particuliers qui n'ont pas droit à déduction, spécialement lorsqu'ils sont opposés à des entreprises qui ont un tel droit.

A la différence de la réparation des dommages matériels qui est à la charge des assureurs ou des responsables, la TVA sur les frais de procédure ne peut être intégralement neutralisée que par l'État qui perçoit cette taxe sans possibilité de récupération par les particuliers cependant qu'étant déductible elle n'est pas un vrai coût pour les entreprises. L'État s'enrichit de l'inégalité qu'il crée dans le procès ! Cet enrichissement injuste l'oblige à restitution.

En ne prévoyant aucun moyen d'opérer cette neutralisation, les dispositions législatives de l'article 271 du CGI portent atteinte au principe constitutionnel des droits de la défense et au droit au procès équitable que garantit la Constitution.

14 Application à l'impôt sur le revenu

Ici encore, le critère retenu pour la déduction des frais de justice est exclusivement déduit d'un principe fiscal, à savoir que les charges engagées en vue de l'obtention d'un revenu imposable sont déductibles et elles seules, et de la différence des règles d'assiette de l'impôt sur les revenus et les bénéfices suivant qu'il s'agit :

– d'entreprises, dont l'assiette de l'impôt est déterminé par leur bilan, ce qui conduit à retenir l'ensemble des recettes et l'ensemble des dépenses y compris les frais généraux engagés sans perspective de recettes imposables ou en vue d'économiser des charges (art. 38-2 du CGI et la jurisprudence du Conseil d'État)

– ou de particuliers pour lesquels l'administration applique, sous le contrôle du juge de l'impôt, un principe strict d'affectation des charges aux revenus et affirme le caractère limitatif des déductions du revenu global.

Ces différences de situation fiscale sont sans pertinence au regard du droit au procès équitable et à son objet qui est, comme on l'a vu, d'éviter de désavantager de manière appréciable une partie par rapport à la partie adverse dans la présentation de sa thèse au tribunal.

Par la déduction des frais de justice au titre des frais généraux, les entreprises bénéficient d'une économie fiscale qui réduit de plus d'un tiers le coût effectif du recours à des auxiliaires de justice.

C'est vrai de la généralité des entreprises, assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon un régime réel d'imposition. C'est vrai aussi des bailleurs d'immeubles, y compris des immeubles d'habitation.

En revanche, les particuliers – qui agissent comme consommateurs en réparation du dommage qu'ils ont subi du fait d'un produit défectueux ou d'un service défaillant, ou comme locataires de locaux d'habitation – ne poursuivant la réalisation d'aucun revenu imposable, n'ont pas droit à la déduction de frais de justice et sont clairement désavantagés par rapport à la partie adverse.

Ce désavantage est d'autant plus appréciable qu'il se cumule avec celui résultant de la TVA.

Dans la mesure où le II de l'article 156 du CGI comporterait une liste limitative des charges déductibles du revenu global et en ce que ce texte ne prévoit pas de déduction fiscale ou de réduction d'impôt pour les frais de justice, notamment lorsqu'ils sont engagés à l'occasion de litiges avec les entreprises, cette disposition législative méconnait le principe d'égalité des armes et le droit au procès équitable.

A plus forte raison en va-t-il ainsi des articles L 136-1 et suivants relatifs à l'assiette de la contribution sociale généralisée.

15 Cas particulier des salariés en litige avec leur employeur

Il en va ainsi également pour les frais de justice exposés par les salariés dans les litiges les opposant à leur employeur.

Le droit à déduction des frais et honoraires d'avocat est reconnu à l'employeur sans restriction (Doc Adm 4C 623 n° 1 et s.; Réponse ministérielle à M. Braconnier JO Débats Sénat 30 juillet 1980 p. 3494 n° 33837).

En revanche, pour les salariés,

– d'une part, en ne visant que les frais de procès engagés pour le paiement des salaires, l'administration semble faire une distinction suivant que la procédure aboutit à un résultat positif ou négatif et, dans le premier cas, suivant que les sommes obtenues par le salarié sont des salaires imposables ou des indemnités non imposables (Instr. 5F-1-99 du 31 décembre 1998 n° 89).

– d'autre part, l'administration n'admet la déduction des frais de justice en application de l'article 83-3° du CGI qu'au titre de l'option pour la déduction des frais réels (Instr. 5F 1-99 précitée n° 9) c'est-à-dire seulement si et dans la mesure où, avec les autres frais réels justifiés, elle dépasse la déduction forfaitaire de 10% et que le contribuable renonce au bénéfice de cette dernière.

Autrement dit, le principe de déduction des frais de justice reconnu aux salariés est privé de toute effectivité pratique pour la quasi-totalité d'entre eux. Déclaration de bonne conscience, il ne satisfait que la délectation des puristes du droit fiscal.

Ces restrictions sont évidemment incompatibles avec une application concrète des principes d'égalité des armes et de droit au procès équitable.

D'une part la déduction fiscale des frais de justice (ou un crédit d'impôt équivalent) ayant pour fondement le conflit entre l'employeur et le salarié à raison du contrat de travail est et doit demeurer indépendante du caractère imposable ou non des sommes allouées par la juridiction prud'homale ou demandée par le salarié !

D"autre part, le forfait de 10% pour frais professionnels de l'article 83-3° du CGI a vocation à s'appliquer aux dépenses courantes qu'entraine l'exercice professionnel d'un emploi salarié et ne concerne pas les dépenses extraordinaires telles que les frais de procès occasionnés par un litige entre le salarié et son employeur. Par conséquent, la déduction des frais réels de procès devrait s'appliquer **en sus** de la déduction forfaitaire de 10%.

En ne l'indiquant pas expressément, l'article 83 du CGI et l'article L 136-2 du Code de la sécurité sociale portent atteinte au droit au procès équitable que garantit la Constitution.

16 Subsidiairement

À supposer que le principe d'égalité des armes et le droit au procès équitable et son incidence sur la fiscalité des frais de procès exposés par les particuliers s'apprécient cas par cas et n'imposent pas, à titre de règle générale, que dans **tous** les cas la TVA ayant grevé les frais de procès soit déductible et remboursable ou que le montant de ces frais soit déductible du revenu imposable des particuliers, à tout le moins les dispositions législatives précitées portent atteinte à des droits constitutionnellement garantis en ce qu'elle ne prévoient de telles déductions en **aucun** cas (si ce n'est, dans la mesure restreinte qu'on vient de voir, pour les frais de procès des salariés).

17 Conditions de la question prioritaire de constitutionnalité

Il résulte de ce qui précède que la conformité des dispositions législatives des articles 13, 83, 156 II et 271 du Code général des impôts et L 136-1 et suivants du Code de la sécurité sociale au principe constitutionnel des droits de la défense et au droit au procès équitable que garantit la Constitution, pose une ou plusieurs questions sérieuses.

En raison de la primauté de la Constitution sur l'ordre juridique communautaire, la circonstance que l'article 271 du CGI soit, en substance, conforme aux dispositions des

directives communautaires d'harmonisation de la TVA ne paraît pas, même au regard de l'article 88-1 de la Constitution, de nature à justifier qu'il soit susceptible, dans certains cas, de porter atteinte au principe constitutionnel des droits de la défense et au droit au procès équitable que garantit la Constitution. Le Conseil constitutionnel pourrait également être invité à se prononcer sur la question.

Ces dispositions législatives sont applicables au litige dans la mesure où elles sont le fondement législatif des instructions fiscales contestées.

Ces dispositions législatives n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

PAR CES MOTIFS

Les requérants concluent à ce qu'il plaise au Conseil d'État

Renvoyer au Conseil constitutionnel la question de savoir si les dispositions législatives des articles 13, 83, 156 II et 271 du Code général des impôts et L 136-1 et suivants du Code de la sécurité sociale portent atteinte au principe constitutionnel des droits de la défense et au droit au procès équitable en ce qu'elles ne prévoient, pour les particuliers, ni la déduction et le remboursement de la TVA qui grève les frais de procès et notamment les honoraires des auxiliaires de justice ni la déduction effective de telles charges de leur revenu imposable à l'impôt sur le revenu.

Fait à Paris, le 6 mai 2010

Catherine Paley-Vincent
Avocat à la Cour

Pierre-Olivier Sur
Avocat à la Cour

Fabrice Orlandi
Président de l'association « Je ne parlerai qu'en présence de mon avocat »

Mélanie Momont