

Commentaire

Décision n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011

Loi de finances rectificative pour 2011

Décision n° 2011-644 DC du 28 décembre 2011

Loi de finances pour 2012

Le 23 décembre 2011, le Conseil constitutionnel a été saisi par plus de soixante députés à la fois de la loi de finances initiale pour 2012 (LFI), enregistrée au greffe du Conseil sous le n° 2011-644 DC, et de la loi de finances rectificative pour 2011 (LFR), la quatrième de l'année¹, enregistrée sous le n° 2011-645 DC.

Le projet de LFI a été délibéré en conseil des ministres le 28 septembre 2011. Il a été adopté par l'Assemblée nationale le 16 novembre 2011 puis, après de nombreuses modifications, par le Sénat le 6 décembre 2011. Après l'échec de la réunion de la commission mixte paritaire (CMP) le 12 décembre, il a été adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 15 décembre et rejeté par le Sénat le 20 décembre, avant d'être adopté définitivement par l'Assemblée nationale le 21 décembre 2011.

Pour sa part, le projet de LFR a été délibéré en Conseil des ministres le 16 novembre 2011. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 6 décembre 2011 puis par le Sénat le 15 décembre 2011. Après l'échec de la CMP, le texte a été adopté par l'Assemblée nationale le 20 décembre et rejeté par le Sénat le 21 décembre, avant que d'être adopté définitivement également le 21 décembre 2011 par l'Assemblée nationale.

Les requérants faisaient grief à cette dernière loi de comporter, d'une part, un « cavalier budgétaire » (article 23), c'est-à-dire une disposition qui n'entrait pas dans le champ des lois de finances tel que défini par la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), ainsi qu'un article 13 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée contraire, sur le fond, à la Constitution.

¹ Après les lois n°s 2011-900 du 29 juillet 2011, 2011-1117 du 19 septembre 2011 et 2011-1416 du 2 novembre 2011.

Quant à la LFI, les requérants soutenaient qu'elle avait été adoptée en violation du principe de sincérité et qu'elle comprenait deux articles, les articles 26 et 27, contraires au principe de l'égalité devant les charges publiques.

Dans sa décision n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011 relative à la LFR, le Conseil constitutionnel a fait droit au grief des requérants sur la présence d'un cavalier à l'article 23, mais a rejeté les griefs portés contre l'article 13 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il a, en outre, censuré, après les avoir examinées d'office, les dispositions de l'article 73 et du paragraphe II de l'article 88 comme étant des « cavaliers budgétaires », ainsi que celles des paragraphes III et IV de l'article 68 comme ayant violé la règle de « l'entonnoir ».

Puis, dans sa décision n° 2011-644 DC relative à la LFI, rendue le même jour au visa de la décision n° 2011-645 DC, le Conseil a écarté l'ensemble des griefs soulevés par les requérants. Il a, en revanche, soulevé d'office pour les censurer comme « cavaliers budgétaires » les dispositions des articles 87, 118, 119, 127, 147 et 159. Il a également censuré l'article 19.

Comme il l'a fait dans ses visas de ses décisions n° 2011-641 DC du 8 décembre 2011 sur la loi relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles et n° 2011-642 DC du 15 décembre 2011 relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2012, le Conseil a mentionné de manière explicite les observations complémentaires que le Gouvernement a produites à sa demande sur les articles qu'il souhaitait examiner d'office et qui ont été communiquées aux requérants.

Seront commentées successivement les questions relatives à la sincérité de la loi de finances, à la procédure d'adoption des lois de finances (« cavaliers budgétaires » dans la LFR et la LFI et dispositions méconnaissant l'« entonnoir » dans la LFR) et les questions relatives au fond (article 13 de la LFR, articles 19, 26 et 27 de la LFI).

I. – La sincérité de la loi de finances pour 2012

Le principe de sincérité des textes financiers a été dégagé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, dès 1993², pour les lois de finances et, dès 1999³, pour les lois de financement de la sécurité sociale, soit avant que ce principe ne

² Décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, cons. 22 et 23.

³ Décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 22 à 31.

soit expressément consacré par les textes organiques, en particulier par les articles 27, 31 et 32 de la LOLF et par les articles 1^{er} et 12 de la loi organique n° 2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS)⁴.

Le Conseil a précisé que, s'agissant des lois de finances de l'année, la sincérité consiste dans l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre que la loi détermine. Cette exigence constitutionnelle, qui découle des articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, est inscrite dans l'article 32 de la LOLF.

En 2009, à nouveau saisi de griefs touchant à la sincérité de la loi de finances, le Conseil constitutionnel les a écartés (n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*). L'un d'eux était tiré de la prétendue sous-estimation des hypothèses de croissance. L'hypothèse de croissance retenue pour bâtir la loi de finances pour 2010 était de 1,75 % tandis que les requérants entendaient s'appuyer sur des études économiques prévoyant, « en moyenne », une croissance de 1,25 %. Le Conseil a rappelé sa jurisprudence habituelle sur le caractère restreint de son contrôle sur les hypothèses économiques qui fondent la loi de finances, autolimitation inhérente aux incertitudes des prévisions économiques. En l'absence de volonté délibérée de sous-évaluer les recettes pour 2010, le Conseil constitutionnel a donc écarté ce grief.

Le projet de loi de finances pour 2012 avait été présenté sur la base d'une inflation de 1,7 % et d'une prévision de croissance de 1,75%. Comme pour la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS), ces prévisions n'étaient plus exactes du fait de l'abaissement des prévisions de croissance.

Pour la LFSS, et afin d'assurer, compte tenu de la révision des prévisions de croissance, la sincérité du solde de la LFSS, tout en garantissant le maintien de celui-ci au niveau initialement prévu, le Gouvernement avait déposé des amendements adoptés en première lecture ainsi qu'après la réunion de la commission mixte paritaire⁵.

Pour la LFI, compte tenu de l'état d'avancement du calendrier parlementaire au moment où, le 7 novembre 2011, il annonçait un nouveau plan d'économies, le Gouvernement a combiné la modification de la LFI et le vote d'une LFR.

⁴ 2° du C du paragraphe I, paragraphe VII et 3° du paragraphe VIII de l'article L.O. 111-3 du code de la sécurité sociale et article L.O. 132-2-1 du code des juridictions financières. Décisions n°s 2009-585 DC du 6 août 2009, *Loi de règlement des comptes et rapport de gestion pour l'année 2008*, cons. 2, et 2006-538 DC du 13 juillet 2006, *Loi portant règlement définitif du budget de 2005*, cons. 2.

⁵ Le Conseil constitutionnel n'a pas jugé contraires à la Constitution les dispositions de l'article 88 adopté après la réunion de la CMP. Décision n° 2011-642 DC du 15 décembre 2011, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2012*, cons. 2, 3, 4, 5.

Le Gouvernement a proposé, par des amendements présentés en première lecture à l'Assemblée nationale, une réduction d'un milliard d'euros des dépenses de l'État en 2012 par rapport au texte du projet de loi de finances pour 2012 déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale, conformément à ce qui était annoncé dès le dépôt du projet dans son exposé des motifs⁶.

Avec la modification des prévisions de croissance, le Gouvernement a fait adopter par l'Assemblée nationale en première lecture, lors d'une seconde délibération le mardi 15 novembre 2011, des amendements ayant pour objet de réduire les dépenses de l'État de 500 millions d'euros supplémentaires.

Puis, lors de la première lecture au Sénat du projet de LFI, le Gouvernement a présenté un amendement procédant à la révision des prévisions de recettes tenant compte à la fois de la modification des prévisions de croissance et des recettes nouvelles apportées par la LFR. Cet amendement, rejeté au Sénat, a ensuite été adopté en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale.

À l'appui de leur grief tiré de l'insincérité de la loi de finances pour 2012, les députés se bornaient à soutenir que la loi de finances avait été initialement construite sur une prévision de croissance de 1,75 % et que, même si cette prévision avait été partiellement révisée en cours d'examen de la loi de finances à 1 %, elle restait trop optimiste et conduisait à fausser de plusieurs milliards d'euros l'équilibre de la loi déferée. Selon eux, le Gouvernement aurait dû, comme pour la loi de financement de la sécurité sociale, modifier sa prévision de croissance avant la fin de la discussion de la loi de finances et prendre les mesures correctrices nécessaires.

Dans sa décision 2011-644 DC du 28 décembre 2011, après avoir rappelé qu'il résulte de l'article 32 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances que « *la sincérité de la loi de finances de l'année se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine* », le Conseil constitutionnel a constaté « *qu'après le vote par l'Assemblée nationale de la première partie de la loi de finances, le Gouvernement a été amené à modifier les prévisions économiques initiales associées à ce projet ; que, pour assurer la sincérité de la loi de finances et préserver l'équilibre que cette dernière détermine, il a, d'une part, présenté des amendements sur la seconde partie du projet de loi de finances et, d'autre part,*

⁶ « Cet effort de maîtrise des dépenses de l'État sur la norme « zéro valeur hors dette et pensions » sera encore amplifié au cours de l'examen au Parlement du projet de loi de finances pour 2012, comme l'a annoncé le Premier Ministre le 24 août dernier. Ainsi, de nouvelles économies seront débattues au cours de l'examen du projet de loi de finances au Parlement pour dégager 1 Md€ supplémentaire sur l'année 2012. »

tiré les conséquences des nouvelles mesures fiscales insérées dans le projet de loi de finances rectificative alors en discussion » (cons. 4).

Il a ensuite relevé « *qu'il ne ressort pas des éléments soumis au Conseil constitutionnel que, compte tenu des incertitudes particulières relatives à l'évolution de l'économie en 2012, les hypothèses économiques de croissance finalement retenues soient entachées d'une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre de la loi déferée* » (cons. 5).

Le Conseil a donc écarté le grief tiré du défaut de sincérité de la loi de finances.

II. – Le respect de la procédure d'adoption des lois de finances

A. – La censure des « cavaliers budgétaires »

Le dix-huitième alinéa de l'article 34 de la Constitution dispose que « *les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ». En application de cette disposition, l'article 34 de la LOLF détermine le domaine des lois de finances et son article 35 définit le domaine des lois de finances rectificatives.

Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel peut examiner d'office si les dispositions de la loi de finances de l'année ou de la loi de finances rectificative concernent les ressources, les charges, la trésorerie, les emprunts, la dette, les garanties ou la comptabilité de l'État, si elles ont trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État, si elles ont pour objet de répartir des dotations aux collectivités territoriales ou d'approuver des conventions financières, ou encore si elles sont relatives au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ou à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques⁷.

Le Conseil constitutionnel peut également être saisi par les requérants de l'absence de conformité à la Constitution sur ce fondement⁸.

⁷ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 103 ; décision n° 2008-574 DC du 29 décembre 2008, *Loi de finances rectificative pour 2008*, cons. 14 ; décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 111 ; décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 55 ;. décision n° 2010-623 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances rectificative pour 2010*, cons. 6 ; décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 33.

⁸ Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances rectificative pour 2009*, cons. 10.

1. – Dans la loi de finances rectificative pour 2011

Saisi par les requérants de la conformité à la Constitution de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2011, le Conseil constitutionnel a censuré cet article qui autorisait les sociétés non cotées à racheter leurs propres actions, en introduisant un nouvel article L. 225-209-2 dans le code de commerce. Une telle modification du droit des sociétés n'avait pas sa place en loi de finances. Certes le paragraphe II du même article 23 était une disposition fiscale liée au rachat d'actions. Mais cette disposition n'était que le rappel d'une disposition existante.

Le Conseil constitutionnel a par ailleurs jugé qu'étaient étrangères au domaine des lois de finances les dispositions suivantes de la loi de finances rectificative pour 2011 :

- l'article 73, qui permettait de prendre en compte le chiffre d'affaires (et non plus seulement l'effectif) pour moduler le montant de la contribution annuelle proportionnelle à leur effectif moyen versée à l'ordre des experts-comptables par les associations de gestion et de comptabilité (AGC) ;
- le paragraphe II de l'article 88, qui se bornait à confier à la Société de gestion du contrat de transition professionnelle la mise en œuvre des mesures d'accompagnement des salariés licenciés pour motif économique ayant adhéré au contrat de sécurisation professionnelle.

2. – Dans la loi de finances pour 2012

Le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 28 décembre 2011 sur la loi de finances pour 2012, a jugé qu'étaient étrangères au domaine des lois de finances les dispositions suivantes :

- l'article 87, qui, en modifiant l'article L. 423-15 du code de la construction et de l'habitation et l'article L. 511-6 du code monétaire et financier, permettait aux sociétés d'habitation à loyer modéré d'effectuer des avances en compte courant au profit de sociétés ou d'entreprises dans lesquelles elles possèdent des parts et qui procèdent à l'acquisition ou à la construction de logements sociaux dans les départements d'outre-mer ou à Saint-Martin ;
- l'article 118, qui prévoyait la remise d'un rapport au Parlement sur l'opportunité et les modalités de la modification du décret n° 2010-890 du 29 juillet 2010 portant attribution du bénéfice de la campagne double aux anciens combattants d'Afrique du Nord ;

– l'article 119, qui prévoyait la remise d'un rapport au Parlement étudiant les possibilités de réformes tendant à réduire le délai moyen de jugement de la juridiction administrative ;

– l'article 127, qui modifiait l'article 83 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques susvisée pour porter de 108 à 128 millions d'euros le plafond du montant de la contribution annuelle des agences de l'eau aux actions menées par l'Office national de l'eau et des milieux aquatiques ;

– l'article 147 qui prévoyait la remise d'un rapport au Parlement sur les conditions de mise en œuvre d'un fonds contribuant à des actions de prévention et de lutte contre le tabagisme ainsi qu'à l'aide au sevrage tabagique ;

– l'article 159, qui prévoyait la remise d'un rapport au Parlement sur les conditions d'éligibilité des personnes morales au bonus accordé lors de l'achat de véhicules hybrides.

B. – Le contrôle de l'« entonnoir »

En première lecture au Sénat, un article 68 avait été introduit dans la loi de finances rectificative pour 2011, qui modifiait l'article 302 D du code général des impôts (CGI) afin de préciser et adapter les règles de calcul de l'assiette au titre de l'assujettissement de certains produits (alcools, boissons alcooliques, tabacs) aux droits d'accise lors de la constatation de déchets ou de pertes.

Lors de la nouvelle lecture à l'Assemblée nationale, un amendement présenté par M. Charles de Courson avait été adopté pour compléter l'article 68 par un paragraphe III modifiant l'article 302 D *bis* du même code. La disposition introduite complétait l'exonération de droits d'accise sur les alcools utilisés à des fins médicales ou pharmaceutiques dans les hôpitaux et établissements similaires ou dans des pharmacies en prévoyant une exonération supplémentaire pour un contingent annuel d'alcool pur acquis par les pharmaciens d'officine. L'amendement prévoyait dans le même temps une application rétroactive de la disposition, pour l'alcool pur acquis par les pharmaciens d'officine entre le 31 mars 2002 et le 12 mai 2011. Enfin, l'amendement était « gagé » par l'introduction d'un paragraphe IV dans l'article 68, instituant une majoration des droits sur les tabacs.

Alors que l'article introduit en première lecture modifiait les règles de détermination de l'assiette des droits d'accise sur les alcools, boissons alcooliques et tabacs manufacturés, l'amendement introduit en nouvelle lecture modifiait le champ de cette assiette en créant un nouveau cas d'exonération de

droits d'accise pour l'alcool pur acquis par les pharmaciens d'officine. Ainsi, bien que ces dispositions n'eussent pas été introduites sous la forme d'un article additionnel mais d'une modification d'un article en navette, il s'agissait bien de dispositions nouvelles, qui n'étaient pas, à ce stade de la procédure, en relation directe avec une disposition restant en discussion et qui n'étaient pas non plus destinées à assurer le respect de la Constitution, à opérer une coordination avec des textes en cours d'examen ou à corriger une erreur matérielle. Les paragraphes III et IV de l'article 68 ne pouvaient, sans méconnaître la règle dite de l'« entonnoir », être introduits à cette étape de la discussion parlementaire et ils appelaient par conséquent la censure.

III. – La conformité à l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi et au principe d'égalité devant les charges publiques

A. – L'article 13 de la loi de finances rectificative

La loi de finances rectificative pour 2011 comporte un article 13 ayant pour objet de porter le taux réduit de TVA de 5,5 % à 7 %, tout en maintenant au taux de 5,5 % un certain nombre de produits ou services, considérés comme étant de première nécessité. Ces exceptions sont prévues par l'article 278-0 *bis* du CGI, qui en fait bénéficier notamment « *les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur : 1° L'eau et les boissons non alcooliques ainsi que les produits destinés à l'alimentation humaine* ». À l'inverse, sont désormais assujetties à la TVA au taux de 7 % non seulement les « *ventes à consommer sur place* » mais également les « *ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate* ».

Les requérants contestaient l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 2011 en se fondant sur le fait que la disposition qui assujettit les produits préparés « *en vue d'une consommation immédiate* » à un taux de TVA à 7 % ne permet pas de déterminer de manière suffisamment claire et précise les produits alimentaires qui sont visés. Ils avançaient également, à titre complémentaire, l'argument selon lequel l'imposition à des taux différents de produits identiques, en raison de facteurs tels que leur conditionnement, entraînerait une rupture de l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel était ainsi appelé à se prononcer sur l'intelligibilité de la rédaction retenue par le législateur pour assujettir à la TVA au taux de 7 % les produits « *préparés en vue d'une consommation immédiate* ». Il était également appelé à se prononcer sur cette disposition sur le fondement du principe

d'égalité devant l'impôt, dans sa branche relative à l'égalité devant les charges publiques (article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen).

L'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi qui a été dégagé par le Conseil constitutionnel découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789 et impose au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques aux fins de « *prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi* »⁹.

Par ailleurs, le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes¹⁰. Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables et de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹¹.

En l'espèce, en prévoyant de taxer à 7 % les « *ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate* », le législateur a entendu, comme il ressort de l'évaluation préalable ainsi que de la discussion parlementaire, faire référence aux produits dont la nature, le conditionnement ou la présentation induisent leur consommation dès l'achat. En se fondant sur ce faisceau d'indices, il est possible de créer des catégories distinctes de produits destinés à l'alimentation humaine en raison de leur mode de consommation. La définition législative est suffisamment précise et la formule non équivoque. Le grief tiré de la méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi a donc pu être écarté.

⁹ Décisions n^{os} 2004-503 DC du 12 août 2004, *Loi relative aux libertés et responsabilités locales*, cons. 29 ; 2009-592 DC du 19 novembre 2009, *Loi relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie*, cons. 6.

¹⁰ Décision n^o 79-107 DC du 12 juillet 1979, *Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales*, cons. 4.

¹¹ Décisions n^{os} 2009-599 DC précitée, cons. 82 (sur la contribution carbone) ; 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)*, cons. 4 ; 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 4 ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 6 ; 2010-52 QPC, 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau (Imposition due par une société agricole)*, cons. 7 ; 2010-97 QPC du 4 février 2011, *Société Laval Distribution (Taxe sur l'électricité)*, cons. 4-5 et 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 4-5.

La définition des produits alimentaires faisant désormais l'objet d'une taxation au taux de 7 % se fonde dans le même temps sur des critères objectifs et rationnels, lesquels sont conformes à la Constitution. En effet, la volonté explicite du législateur est de soumettre les ventes de produits alimentaires destinés à être immédiatement consommés au même régime de taxation que les ventes à consommer sur place visées au *m* de l'article 279 du code précité et, plus généralement, que l'ensemble de la restauration. Ce faisant, le législateur fonde la différence de traitement fiscal des produits alimentaires sur des critères objectifs et rationnels qui ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

B. – Les articles 26 et 27 de la loi de finances initiale

Le projet de loi de finances déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale comportait, en seconde partie, un article 46 qui instituait une contribution sur certaines boissons contenant des sucres ajoutés. L'exposé des motifs indiquait : *« La mesure proposée consiste à créer une contribution spécifique frappant les boissons contenant des sucres ajoutés. Cette contribution s'inscrit dans le cadre du plan national nutrition santé publique qui promeut une alimentation équilibrée comme composante essentielle de la santé publique. Le montant de la contribution envisagée (3.58 € par hectolitre de boisson) vise, en augmentant le prix de ces produits, à dissuader le consommateur et à l'orienter vers d'autres types de boissons. Les produits concernés par la contribution sont les jus de fruits contenant du sucre ajouté, les eaux sucrées et les sodas (...). Le produit de la consommation est affecté au régime général d'assurance maladie, sur lequel repose le financement des politiques de santé publique. »*

L'Assemblée nationale a approuvé la création d'une contribution sur les boissons contenant des sucres ajoutés mais elle a souhaité l'étendre aux boissons contenant des édulcorants. Il s'agissait pour cette assemblée de transformer la nouvelle contribution en mesure de rendement et non plus en mesure ayant une finalité de santé publique. Par là même, son produit en était à peu près doublé (240 millions d'euros par an), ce qui permettait de financer l'abaissement de charges sociales patronales dans l'agriculture. MM. Charles de Courson et Michel Diefenbacher ont fait adopter des amendements en ce sens en commission des finances. M. Jérôme Cahuzac, président de la commission des finances, a résumé ainsi l'évolution :

« Je me réjouis que le discours ait évolué s'agissant des industriels de la boisson. L'exigence de santé publique, chacun l'avait deviné, était plus un affichage qu'une raison de fond – même si la ministre du budget a, devant nous, défendu vigoureusement l'opinion contraire. Depuis, toutefois, les choses ont évolué. Il me paraît inutile de stigmatiser ces industriels en plus de les taxer.

« *Quant au mécanisme consistant à prélever une partie de la richesse produite dans un secteur économique pour l'affecter au secteur agricole, situé en amont, il ne me paraît pas illégitime* »¹².

L'article 46 a donc été supprimé et, en première partie de la loi de finances, ont été insérés les articles 5 *octies* et 5 *nonies* devenus les articles 26 et 27. Ces articles insèrent dans le code général des impôts les articles 1613 *ter* et 1613 *quater*. Le premier crée une nouvelle contribution assise sur certaines boissons sans alcool destinées à la consommation humaine, à savoir les jus de fruits ou de légumes et les sodas et eaux gazéifiées contenant des sucres ajoutés. Les laits infantiles sont notamment exclus de cette contribution. Le second article prévoit la même contribution pour les mêmes boissons contenant non des sucres ajoutés mais des édulcorants de synthèse. Les denrées médicales spéciales sont notamment exclues de cette contribution.

Dans les deux cas, la boisson doit être conditionnée dans des récipients destinés à la vente au détail. Le montant est de 7,16 euros par hectolitre, réévaluable annuellement. Le produit de la contribution sur les boissons sucrées est affecté pour moitié à la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS) et pour moitié au budget général ; celui de la contribution sur les boissons avec édulcorants de synthèse est versé au budget général.

Les requérants contestaient le caractère arbitraire de ces nouvelles impositions. Leur argumentation était principalement dirigée contre la contribution sur les boissons sucrées. La saisine contestait l'incohérence du régime institué au regard de l'objectif de santé publique poursuivi. Elle entendait remettre en cause tant le principe selon lequel des motifs de santé publique pourraient fonder une mesure tendant à décourager la consommation d'aliments sucrés que les modalités mises en œuvre, en l'espèce, pour poursuivre cet objectif. Enfin, les requérants soutenaient que l'instauration, par l'article 27, de la contribution sur les boissons ne contenant pas de sucres ajoutés entraînait en contradiction avec cet objectif.

Ainsi, l'argumentation des requérants consistait à invoquer la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de fiscalité incitative. Le Conseil constitutionnel juge en effet que le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les contribuables à adopter des comportements conformes à des

¹² *Rapport général sur le projet de loi de finances pour 2012, conditions générales de l'équilibre financier*, rapport n° 3805 déposé le 12 octobre 2011, Commission des finances, Assemblée nationale, XIII^e législature, p. 156.

objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles que le législateur fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs¹³.

L'invocation de cette jurisprudence ne prenait pas en compte le fait qu'en cours de débat, le Parlement avait fait le choix de privilégier le rendement de ces contributions par rapport à l'objectif de santé publique initialement poursuivi.

Lorsqu'une disposition fiscale n'a pas pour objet principal de créer des distinctions destinées à inciter ou décourager certains comportements, le Conseil constitutionnel contrôle, d'une part, si les critères sur lesquels l'imposition est fondée sont objectifs et rationnels et, d'autre part, s'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹⁴. En particulier, le Conseil s'assure que les redevables de l'imposition ne sont pas dans une situation identique à celle de personnes qui n'y sont pas soumises. C'est ce que le Conseil constitutionnel a jugé, lors de l'examen de la loi de finances pour 2011, à propos d'une disposition modifiant l'assiette de la taxe sur les services de télévision due par les distributeurs¹⁵.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a jugé que les contributions instituées par les articles 26 et 27 s'appliquent à un ensemble de boissons défini de manière objective et rationnelle, et qui comportent soit des sucres ajoutés soit des édulcorants de synthèse. Cette fiscalité indirecte frappe des opérations précisément définies et ne conduit pas à ce que des contribuables placés dans la même situation soient soumis à une imposition différente. En instituant ces contributions, le législateur n'a donc pas méconnu l'égalité devant les charges publiques.

C. – L'article 19 de la loi de finances initiale

L'article 19 de la loi de finances créait une taxe sur les cessions de titres du capital d'une société d'édition de services de communication audiovisuelle. L'alinéa 4 de l'article 978 *bis* du CGI, institué par cet article 19, précisait que « *le fait générateur du droit (...) intervient le jour de la décision du Conseil supérieur de l'audiovisuel qui agréé, conformément à l'article 42-3 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 précitée, le transfert de contrôle de la société titulaire de l'autorisation suite à l'apport, la cession ou l'échange des titres* ».

¹³ Décisions n°s 2000-441 DC, 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34 ; 2003-488 DC, 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, cons. 9 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 80.

¹⁴ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons 15 et 16.

¹⁵ Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 9 et 10.

Cependant il apparaît que l'article 42-3 de la loi du 30 septembre 1986 n'impose pas une telle autorisation du Conseil supérieur de l'audiovisuel (CSA). Il prévoit seulement, pour une chaîne de la télévision numérique terrestre (TNT), que l'autorisation peut être retirée en cas de changements intervenus dans la composition du capital social. Il ne prévoit pas de nouvel agrément en cas de tels changements. Une pratique s'est développée conduisant le titulaire de l'autorisation et le CSA à convenir conventionnellement d'une information en cas de modification du capital social. De même, le titulaire peut solliciter le CSA pour lui demander si, en cas de modification du capital social, il retirerait ou non l'agrément. Le Conseil d'État contrôle alors la décision du CSA¹⁶. Cette pratique conventionnelle n'a pour autant pas fait naître une obligation pour toute société titulaire d'une autorisation de solliciter un agrément du CSA pour une cession en prenant alors le risque que le CSA utilise ses pouvoirs du premier alinéa de l'article 42-3 de la loi du 30 septembre 1986 et retire l'agrément.

La difficulté posée par l'article 19 de la loi de finances pour 2012 est qu'il présuppose une telle obligation de saisir le CSA pour que celui-ci donne son agrément à la cession. Tel n'est pas l'état du droit. Il peut ne pas y avoir de « *décision du CSA... qui agréé... le transfert du contrôle* ». Dès lors l'article 978 bis n'apparaît pas comme comportant des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques¹⁷. Le fait générateur de la nouvelle taxe n'est pas fixé dans des termes adéquats. Il n'est en outre pas possible d'interpréter l'article 978 bis du CGI comme modifiant sur ce point l'article 42-3 de la loi du 30 septembre 1986. La modification serait trop implicite et les termes « *conformément à l'article 42-3* » utilisés à l'article 978 bis s'y opposent.

Le Conseil constitutionnel veille notamment à ce que le législateur épuise la compétence qui est la sienne lorsqu'il crée une imposition. Le Conseil rappelle avec constance « *qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement* »¹⁸. À ce titre le Conseil a censuré la disposition législative instituant un nouveau régime d'imposition susceptible d'au moins deux interprétations, qui n'a pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt. Une telle disposition législative méconnaît l'article 34 de la Constitution¹⁹. De même le Conseil n'a validé les redevances d'archéologie qu'après avoir relevé que les prescriptions de l'État concernant les désignations et les opérations de fouille d'archéologie préventive

¹⁶ Conseil d'Etat, n° 338273, 30 décembre 2010, société Métropole Télévision.

¹⁷ Décision n° 2011-639 DC du 28 juillet 2011, *Loi tendant à améliorer le fonctionnement des maisons départementales des personnes handicapées et portant diverses dispositions relatives à la politique du handicap*, cons. 7.

¹⁸ Décision n° 2000-439 DC du 16 janvier 2001, *Loi relative à l'archéologie préventive*, cons. 10.

¹⁹ Décision n° 85-191 DC du 10 juillet 1985, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, cons. 5.

« *constituent le fait générateur des dites redevances* »²⁰ (n° 2000-439 DC du 16 janvier 2001).

L'article 19 de la loi de finances pour 2012 tombait sous le coup de cette jurisprudence constante du Conseil. Le législateur n'avait pas épuisé la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, ce qui justifiait la censure.

²⁰ Décision n° 2000-439 DC du 16 janvier 2001 précitée.