

Commentaire

Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013

Loi de finances rectificative pour 2013

et

Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013

Loi de finances pour 2014

* Le projet de loi de finances rectificative (LFR) pour 2013 a été délibéré en conseil des ministres le 13 novembre 2013. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 10 décembre 2013 puis rejeté par le Sénat le 13 décembre 2013. La commission mixte paritaire (CMP) qui s'est réunie le 16 décembre 2013 n'a pas réussi à parvenir à un accord sur un texte. Le projet de loi a donc été adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 17 décembre puis rejeté par le Sénat le 18 décembre. Le Gouvernement a alors demandé à l'Assemblée nationale de statuer en lecture définitive, ce qu'elle a fait le 19 décembre. La loi de finances rectificative pour 2013 a été déférée par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs.

Les députés et sénateurs contestaient la conformité à la Constitution de l'article 10. Les sénateurs requérants contestaient aussi la conformité à la Constitution de son article 39 ainsi que la procédure d'adoption de son article 60.

Dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a écarté les griefs dirigés contre l'article 10. Il l'a déclaré conforme à la Constitution. En revanche, il a jugé contraires à la Constitution l'article 39 et certaines dispositions de l'article 60, ainsi que certaines dispositions des articles 30 et 43 et l'article 66 qu'il a examinés d'office.

Il a en outre jugé que devaient être déclarées contraires à la Constitution des dispositions des articles 77 et 85 qui avaient été adoptées dans des conditions ne respectant pas les règles de procédure.

* Le projet de loi de finances (LFI) pour 2014 a été délibéré en conseil des ministres le 25 septembre 2013. Il a été adopté par l'Assemblée nationale en première lecture le 19 novembre 2013 puis rejeté par le Sénat le 27 novembre. Après l'échec de la CMP le 5 décembre 2013, il a fait l'objet d'un nouveau vote de l'Assemblée nationale le 13 décembre puis d'un nouveau rejet au Sénat le 17 décembre. Le Gouvernement a alors demandé à l'Assemblée nationale de l'adopter en lecture définitive, ce qu'elle a fait le 19 décembre. La loi de finances pour 2014 a été déferée par plus de soixante députés et plus de soixante sénateurs.

Les députés et les sénateurs contestaient la conformité à la Constitution de ses articles 13, 15, 22, 92, 96, 97, 98, 100 et 106. Les députés mettaient aussi en cause ses articles 3, 30 et 134 ainsi que certaines dispositions de son article 27 et les sénateurs ses articles 77, 78, 99 et 101.

Dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les articles 3, 15, 22, 30, 77, 78, 98, 99, 101 et 134, ainsi que le paragraphe I de l'article 92. Il a déclaré contraires à la Constitution les articles 13, 96, 97, 100 et 106, les dispositions contestées de l'article 27, ainsi que les paragraphes II et III de l'article 92.

Le Conseil constitutionnel a également examiné les 1° et 2° de l'article 1729 D du code général des impôts (que complétait l'article 99 de la loi) et les a déclarés contraires à la Constitution.

Le Conseil a enfin examiné d'office le paragraphe I de l'article 12 et les douzième et quatorzième alinéas de l'article 76 qu'il a déclarés contraires à la Constitution. Enfin, il censuré comme n'ayant pas été adoptés selon une procédure conforme à la Constitution (soit comme « cavaliers budgétaires » soit comme contraires à la règle dite de l'entonnoir) les C, E et F du paragraphe I de l'article 11, le paragraphe II de l'article 12, le paragraphe II de l'article 19, les articles 112 à 116 et le paragraphe III de l'article 121.

I. – Le renforcement des obligations déclaratives en matière d’assurance-vie (article 10 de la loi de finances rectificative pour 2013)

Issu d’un amendement du rapporteur général de la commission des Finances de l’Assemblée nationale, l’article 10 de la loi déferée rétablit l’article 1649 *ter* dans le code général des impôts (CGI) pour améliorer l’information de l’administration fiscale sur les contrats détenus par les particuliers en matière d’assurance-vie.

Il existe déjà des obligations de déclaration pour les assureurs en cas de rachat ou de dénouement d’un contrat d’assurance-vie¹, ainsi que des obligations à la charge des assurés, notamment ceux qui ont des contrats souscrits auprès d’organismes étrangers².

L’article 10 crée à la charge des entreprises d’assurance, des institutions de prévoyance et des mutuelles, une obligation de déclaration de la souscription et du dénouement des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d’assurance-vie. Il permet, dans ce domaine, la création d’un fichier analogue à celui qui existe pour les comptes bancaires (FICOBA).

Créé en 1971 puis informatisé en 1982, le FICOBA est géré par la direction générale des finances publiques. Aux termes de l’article 1649 A du CGI, « *les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l’autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces doivent déclarer à l’administration des impôts l’ouverture et la clôture des comptes de toute nature* ». Ces comptes sont ensuite recensés dans le FICOBA³. L’arrêté du 14 juin 1982 précise les conditions de fonctionnement et d’interrogation de ce fichier⁴.

Pour les contrats d’assurance-vie, le législateur est allé un peu plus loin. Ne doivent pas seulement, en effet, être déclarés la souscription et le dénouement des contrats (paragraphe I du nouvel article 1649 *ter*). Le législateur a également prévu (paragraphe II du même article) que les entreprises et institutions prévues au paragraphe I de l’article 1649 *ter* devaient aussi déclarer également chaque année au titre de ces contrats : « *pour les contrats d’assurance-vie non rachetables souscrits depuis le 20 novembre 1991, le montant cumulé des primes versées entre le soixante-dixième anniversaire du souscripteur et le*

¹ Voir les articles 242 *ter*, le paragraphe IV de l’article 806 et l’article 757 B du CGI.

² Voir les articles 1649 AA et 1766 du CGI.

³ Le FICOBA enregistre plus de 80 millions de personnes physiques, françaises ou étrangères, disposant d’un compte en France.

⁴ Arrêté du 14 juin 1982 relatif à l’extension d’un système automatisé de gestion du fichier des comptes bancaires.

1^{er} janvier de l'année de la déclaration, lorsque ce montant est supérieur ou égal à 7 500 euros » et « pour les autres contrats, quelle que soit leur date de souscription, le montant cumulé des primes versées au 1^{er} janvier de l'année de la déclaration et la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, à la même date, lorsque ce montant ou cette valeur est supérieur ou égal à 7 500 euros ». Ces dispositions qui, à l'origine, n'excluaient pas du champ des obligations annuelles de déclaration les contrats dont la valeur des primes versées est inférieure à 7 500 euros, ont été modifiées en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale, pour prendre en compte une proposition de la commission des finances du Sénat⁵.

Le paragraphe III de l'article 1649 *ter* précise que les déclarations prévues aux paragraphes I et II s'effectuent dans les conditions et délais fixés par décret en Conseil d'État.

Le même article 10 de la loi déferée modifie aussi la première phrase du premier alinéa de l'article 1649 AA du CGI pour renforcer les obligations des souscripteurs de contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, lorsque ces contrats sont souscrits auprès d'organismes d'assurances établis hors de France. Ces souscripteurs seront désormais tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus et en plus des références des contrats, des dates d'effet et de durée de ces contrats et des opérations de remboursement effectuées au cours de l'année (ce qui existe déjà), les opérations de versement des primes ainsi que la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1^{er} janvier de l'année de la déclaration.

Pour ces contrats souscrits à l'étranger, le législateur n'a pas pu aller au-delà du renforcement des obligations de leurs titulaires car, comme le soulignait M. Christian Eckert, rapporteur général de la commission des finances à l'Assemblée nationale : *« dans l'état actuel des accords bilatéraux conclus par la France... il n'est pas possible d'exiger des organismes étrangers qu'ils déclarent les personnes qui ont souscrit des contrats d'assurance-vie auprès d'eux »*⁶.

L'article 10 prévoit également, en modifiant l'article 1736 du CGI relatif aux infractions commises par les tiers déclarants, un dispositif de sanctions fiscales similaire à celui qui existe en matière bancaire et qui a été renforcé par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la

⁵ Sénat, compte-rendu des débats, séance du 13 décembre 2013 ; Assemblée nationale, compte-rendu des débats, deuxième séance du mardi 17 décembre 2013, amendement n° 141 présenté par le Gouvernement.

⁶ M. Christian Eckert, *Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2013*, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 1590, 27 novembre 2013, p. 122.

grande délinquance économique et financière⁷ : « *Les infractions à l'article 1649 ter sont passibles d'une amende de 1 500 euros par absence de dépôt de déclaration et, dans la limite de 10 000 euros par déclaration, de 150 euros par omission ou inexactitude déclarative.* »

L'article 10 précise enfin, dans son paragraphe II, que le paragraphe I, c'est-à-dire toutes les dispositions relatives aussi bien aux obligations de déclaration qu'aux sanctions, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2016. Il précise aussi que « *les contrats souscrits avant cette date et non dénoués à cette même date doivent être déclarés conformément aux I et III de l'article 1649 ter du code général des impôts au plus tard le 15 juin 2016* » et que le paragraphe II de ce dernier article leur est applicable à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les requérants, aussi bien les députés que les sénateurs, soutenaient que la création de ce fichier ne répond à aucun motif d'intérêt général, que les dispositions de l'article 10 prévoient des obligations de déclaration beaucoup trop générales qui portent atteinte au droit au respect de la vie privée et, enfin, que le législateur a méconnu sa compétence en ne prévoyant aucune garantie, en particulier l'intervention de la Commission nationale de l'informatique et des libertés.

Mais si toute l'argumentation visait à contester la création d'un fichier des contrats d'assurance-vie, et s'il s'agit bien, ainsi qu'il résulte des débats parlementaires, de permettre la création d'un traitement de données à caractère personnel⁸, les dispositions contestées ne prévoient pas, en elles-mêmes, la création de ce fichier.

Le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé « *que l'article 34 de la Constitution dispose que la loi fixe les règles concernant les garanties fondamentales*

⁷ L'article 19 de cette loi a modifié le paragraphe IV de l'article 1736 du CGI : « *Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.*

« *Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au même premier alinéa entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 €.* ».

Le Conseil constitutionnel n'a pas examiné ces dispositions dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013.

⁸ Aux termes de l'article 2 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés « *constitue une donnée à caractère personnel toute information relative à une personne physique identifiée ou qui peut être identifiée, directement ou indirectement, par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs éléments qui lui sont propres (...)* ». Et le même article définit le traitement de données à caractère personnel comme « *toute opération ou tout ensemble d'opérations portant sur de telles données, quel que soit le procédé utilisé, et notamment la collecte, l'enregistrement, l'organisation, la conservation, l'adaptation ou la modification, l'extraction, la consultation, l'utilisation, la communication par transmission, diffusion ou toute autre forme de mise à disposition, le rapprochement ou l'interconnexion, ainsi que le verrouillage, l'effacement ou la destruction* ».

accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; qu'il incombe au législateur, dans le cadre de sa compétence, d'assurer la conciliation entre, d'une part, la lutte contre la fraude fiscale, qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle, et, d'autre part, le respect des autres droits et libertés constitutionnellement protégés, au nombre desquels figure le droit au respect de la vie privée qui découle de l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, dans l'exercice de son pouvoir, le législateur ne saurait priver de garanties légales des exigences constitutionnelles » (cons. 10).

Ensuite, il a relevé qu'il ressort des débats parlementaires qu'en renforçant les obligations de déclaration en matière d'assurance-vie et en permettant que soit mis en place un fichier des contrats d'assurance-vie, le législateur a entendu favoriser la connaissance par l'administration de ces contrats afin de mieux prendre en compte la matière imposable et faciliter la lutte contre la fraude fiscale et qu'il a poursuivi un but d'intérêt général.

Après avoir rappelé le dispositif de l'article 10 et précisé que « *les informations transmises sont à la seule destination de l'administration fiscale qui est tenue à l'obligation de secret dans les conditions prévues à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales* » (cons. 12), le Conseil constitutionnel a relevé que, si la mise en œuvre des dispositions de cet article implique la création d'un traitement de données à caractère personnel des informations ainsi recueillies, il ressort des débats parlementaires que le législateur n'a pas entendu déroger aux garanties apportées par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés⁹ qui s'appliqueront aux traitements en cause¹⁰. C'est pourquoi le Conseil a jugé « *que, par suite, il appartiendra aux autorités compétentes, dans le respect de ces garanties et sous le contrôle de la juridiction compétente, de s'assurer que la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation, la communication, la contestation et la rectification des données de ce fichier des contrats d'assurance-vie seront mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à l'objectif poursuivi* » (cons. 13).

Le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions de l'article 10, au regard de l'objectif d'intérêt général poursuivi, ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée. Par suite, ces dispositions qui ne méconnaissent aucune autre exigence constitutionnelle ont été jugées conformes à la Constitution.

⁹ Notamment, lors de la séance du 13 décembre 2013 au Sénat.

¹⁰ Voir par exemple, les décisions n°s 2010-25 QPC du 16 septembre 2010, *M. Jean-Victor C. (Fichier empreintes génétiques)*, cons. 16 ; 2009-580 DC du 10 juin 2009, *Loi favorisant la diffusion et la protection de la création sur internet*, cons. 29 ; 2003-467 DC du 13 mars 2003, *Loi pour la sécurité intérieure*, cons. 26.

II. – Dispositions commentées de la décision n° 2013-685 DC sur la loi de finances pour 2014

A. – Le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune (article 13)

Le Conseil constitutionnel avait censuré, en loi de finances pour 2013, certaines dispositions relatives au plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) qui y incluaient des revenus « latents »¹¹. L'article 13 de la loi de finances pour 2014 proposait à nouveau d'introduire dans le dénominateur utilisé pour le calcul du plafonnement de l'ISF les revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie. Ces revenus « *sont [...] considérés comme des revenus réalisés au cours de la même année en France ou hors de France* ». Le montant retenu est celui pris en compte pour les prélèvements sociaux « *au titre du 3° du II de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale* ».

Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de rendre plusieurs décisions sur l'ISF dont une sur le plafonnement. De manière générale, le Conseil considère « *qu'en instituant un tel impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* »¹². Saisi de la loi de finances rectificative pour 2011 qui procédait à la réforme de l'ISF, il a jugé que respectaient la prise en compte de cette faculté contributive la modification du barème de l'ISF concomitante de la suppression du plafonnement de l'ISF ainsi que de celle du bouclier fiscal¹³. En 2012, saisi d'une disposition qui établissait une contribution exceptionnelle s'ajoutant à l'ISF dû pour l'année 2012, le Conseil a jugé que « *le législateur ne saurait rétablir un barème de l'impôt sur la fortune tel que celui qui était en vigueur avant l'année 2012 sans l'assortir d'un dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents destinés à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹⁴.

À la suite de cette décision, lorsque le législateur, en loi de finances pour 2013, a rétabli un barème de l'ISF quasiment identique à celui antérieur à la réforme de la loi de finances rectificative pour 2011, il a dans le même temps rétabli dans le CGI un article 885 V *bis* relatif au plafonnement de l'ISF lorsque la somme de cet impôt et des impositions sur le revenu excède 75 % de l'ensemble des revenus du contribuable. Ce taux est inférieur à celui de 85 % applicable au dispositif de plafonnement en vigueur jusqu'en 2011. Par rapport au bouclier

¹¹ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 93 à 96.

¹² Décisions n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 4 et 5 et n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 90.

¹³ Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 15 à 20.

¹⁴ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 33.

fiscal, ce plafonnement n'intègre pas tous les impôts directs, notamment la taxe d'habitation et la taxe foncière relatives à la résidence principale. Par ailleurs il n'existe plus de « plafonnement du plafonnement ».

Dans ces conditions, le calcul du plafonnement est assez différent de celui existant jusqu'en 2011. Les dispositions de l'article 13 de la LFI pour 2013 prévoyaient d'assimiler cinq catégories de revenus à des revenus réalisés en France pour déterminer le respect du taux de 75 % :

- les intérêts des plans d'épargne logement (1°) ;
- la variation de la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation, des contrats d'assurance-vie, ainsi que des instruments financiers de toute nature visant à capitaliser des revenus (2°) ;
- les produits capitalisés dans les trusts à l'étranger (3°) ;
- le bénéfice distribuable pour les porteurs de parts ou d'actions d'une société passible de l'impôt sur les sociétés (IS) si le contribuable a contrôlé cette société « à un moment quelconque » au cours des cinq dernières années (4°) ;
- les plus-values ayant donné lieu à sursis d'imposition et les gains ayant donné lieu à report d'imposition (5°).

Cette orientation aurait toutefois conduit à une appréciation de la capacité contributive des redevables en traitant comme des revenus des sommes qui n'ont pas été effectivement perçues et qui pourront dans certains cas ne jamais l'être. L'inclusion de ces revenus capitalisés ou distribuables non distribués dans le calcul du plafonnement conduisait à faire peser une charge fiscale totale à l'aune d'un revenu présumé, soit incertain, soit dont le redevable n'a pas la libre disposition.

Le Conseil a donc déclaré contraire à la Constitution l'intégration des revenus latents dans le dénominateur du calcul du plafonnement (troisième à seizième alinéas du F du paragraphe I de l'article 13). Dans la même logique d'exigence de prise en compte des facultés contributives pour déterminer le montant de l'impôt sur la fortune, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions qui donnaient une nouvelle rédaction de l'article 885 O *ter* du CGI relatif à l'assiette de l'ISF lorsque des biens appartenant aux sociétés dont les contribuables sont associés ou actionnaires ne sont pas nécessaires à l'activité professionnelle.

Dans la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a ainsi jugé :

« Considérant, en troisième lieu, qu'en rétablissant, à l'article 885 V bis du code précité, des règles de plafonnement qui ne procèdent pas d'un calcul impôt par impôt et qui limitent la somme de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente à une fraction du total des revenus de l'année précédente, le législateur a entendu éviter la rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques qui résulterait de l'absence d'un tel plafonnement ; qu'en fixant cette fraction à 75 %, il n'a pas méconnu les exigences constitutionnelles précitées ;

« Considérant que, pour le calcul du plafonnement, les dispositions du paragraphe II de l'article 885 V bis précitées intègrent dans le revenu du contribuable des intérêts et produits capitalisés, les bénéfices distribuables de sociétés financières et les plus-values ou gains ayant fait l'objet d'un sursis ou d'un report d'imposition ;

« Considérant, toutefois, qu'en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives ; que, par suite, les troisième à seizième alinéas du F du paragraphe I de l'article 13 doivent être déclarés contraires à la Constitution ; qu'il en va de même, au dix-septième alinéa de ce F, des mots : « ; y compris celles mentionnées au 5° du II ;

« Considérant que, de même, si le législateur pouvait, pour la détermination du patrimoine non professionnel des contribuables, prendre en compte la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine des sociétés qui ne sont pas nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société, il ne pouvait asséoir l'impôt de solidarité sur la fortune sur ces éléments du patrimoine de la société à concurrence du pourcentage détenu dans cette dernière alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé ; que le législateur a défini une assiette sans lien avec les facultés contributives ; que, par suite, le C du paragraphe I de l'article 13 doit également être déclaré contraire à la Constitution ».

L'article 13 de la loi de finances pour 2014 a été introduit par amendement du rapporteur général de la commission des Finances de l'Assemblée nationale, M. Christian Eckert. Conscient « *que l'amendement présente une certaine fragilité constitutionnelle* », il avançait deux arguments pour le défendre.

D'une part, l'exposé des motifs de l'amendement indiquait que l'article 13 « *doit permettre de répondre aux incertitudes soulevées par la parution d'une instruction fiscale, publiée le 14 juin 2013, qui rétablissait trois catégories de revenus au dénominateur du plafonnement, censurées par le Conseil constitutionnel* ». Cette instruction¹⁵, publiée trois jours avant la clôture des dépôts des déclarations d'ISF pour 2013, a exigé l'inclusion dans la « base revenus » pour le calcul du plafonnement de l'ISF des produits des plans d'épargne logement et des revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment les contrats d'assurance-vie, pour leur montant retenu pour les prélèvements sociaux prélevés au fil de l'eau (contrats en euros, fraction en euros des contrats multisupports).

Toutefois, par une décision du 20 décembre 2013, le Conseil d'État a annulé « *le paragraphe 180 en tant qu'il concerne les produits attachés aux bons et contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature (assurance-vie)* » et le paragraphe 200 de l'instruction précitée du 14 juin 2013¹⁶.

D'autre part, l'exposé des motifs de l'amendement de M. Christian Eckert introduisant cette disposition expliquait qu'elle « *s'appuie sur un précédent jurisprudentiel établi par le Conseil constitutionnel relatif au champ des revenus pris en compte par le bouclier fiscal* ».

Le plafonnement de l'ISF a été instauré dès la création de cet impôt par l'article 26 de loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989. Il a limité la somme de l'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente à 85 % du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente (70 % avant la LFI pour 1991). Le Conseil constitutionnel n'a pas eu à connaître de la LFI pour 1989, et ne s'est pas prononcé sur ces dispositions dans sa décision sur celle pour 1991. L'article 6 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 de finances pour 1996 a institué un « plafonnement du plafonnement » qui limite la réduction d'ISF à la moitié du montant de la cotisation que le contribuable aurait normalement dû ou, s'il est supérieur, au montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'ISF. Le Conseil constitutionnel n'a pas eu à connaître de cet article 6 de la LFI pour 1996. Enfin, dans la QPC n° 2010-99 du 11 février 2011, le Conseil constitutionnel n'a eu à connaître que de la dernière phrase du premier alinéa de l'article 885 V *bis* du CGI.

¹⁵ Instruction DGFIP du 14 juin 2013, BOI-PAT-ISF-40-60-20130614, § 200.

¹⁶ Conseil d'État, 20 décembre 2013, n° 371157/372625/372675.

Indépendamment du plafonnement de l'ISF, il n'est pas davantage de décision du Conseil sur le bouclier fiscal qui puisse être invoquée à l'appui de l'article 13. Dans la décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010¹⁷, le Conseil n'a examiné que la place en première partie de la loi de finances de l'article 22, relatif au bouclier fiscal, et ne l'a pas examiné au fond.

Au total, la seule décision que le Conseil constitutionnel a rendue sur le plafonnement est donc la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 par laquelle il a censuré les cinq catégories de revenus énumérées dans l'article 13 de la loi de finances pour 2013, y compris ceux restaurés par l'article 13 de la loi de finances pour 2014, notamment ceux provenant des assurances-vie. Le considérant 94 mentionne expressément les « intérêts et produits capitalisés » pour censurer leur prise en compte.

Lors des débats parlementaires, avait enfin été avancé l'argument selon lequel les revenus des bons ou contrats de capitalisation retenus sont uniquement ceux qui sont soumis aux prélèvements sociaux lors de leur inscription en compte chaque année (3° du paragraphe II de l'article L. 136-7 du code la sécurité sociale – CSS). Cet argument était avancé pour faire valoir que ces revenus sont acquis au contribuable et ne sont pas des revenus latents.

Cependant, la circonstance que les revenus de certains bons ou contrats de capitalisation soient soumis annuellement aux prélèvements sociaux n'implique pas qu'ils soient qualifiés de revenus « réalisés » au sens de la décision n° 2012-662 DC. Cette anticipation de l'acquittement des prélèvements sociaux (lesquels sont définitivement arrêtés lorsque le contrat est soldé) a été décidée pour faire face aux difficultés financières de la sécurité sociale et anticiper des recettes. Elle ne rend pas disponibles les revenus en question. Elle ne rend pas ces prélèvements libératoires, un solde de prélèvements sociaux devant dans certains cas être acquitté lors de la liquidation du contrat ou à l'inverse une restitution du trop-perçu pouvant avoir lieu, notamment si la fraction en unités de comptes d'un contrat multisupports a dégagé des moins-values.

Dans ses observations en défense, le Gouvernement faisait encore valoir que l'inscription de ces revenus latents au dénominateur du calcul du plafonnement était une conséquence nécessaire de l'inscription, au numérateur, des prélèvements sociaux acquittés au fil de l'eau. Un tel argument procédait d'une pétition de principe : c'est parce que des revenus doivent être inscrits au dénominateur dans le calcul du plafonnement que les impôts acquittés sur ces revenus doivent être inscrit au numérateur, et non l'inverse.

¹⁷ Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons.5.

Par suite, dans sa décision du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2014 avaient un objet analogue à celles qu'il avait censurées par sa décision du 29 décembre 2012 (cons. 10 et 11) et que, par suite, elles méconnaissaient l'autorité de cette décision (cons. 12). Il les a donc censurées comme étant contraires au troisième alinéa l'article 62 de la Constitution qui dispose que les décisions du Conseil constitutionnel « *s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles* ».

B. – La « taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014 » (article 15)

L'article 15 met en place, pour deux ans, une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations versées par les entreprises individuelles, les personnes morales et les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale qui exploitent une entreprise en France. Cette taxe est assise sur la part des rémunérations individuelles supérieure à un million d'euros par an versée aux salariés et dirigeants. Le taux de cette taxe, de 50 %, est applicable aux rémunérations acquises ou attribuées en 2013 et 2014. Le montant de la taxe est plafonné à 5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Le Conseil constitutionnel avait censuré l'article 12 de la loi de finances pour 2013¹⁸ qui instituait, à la charge des personnes physiques une contribution exceptionnelle de 18 % sur la fraction de leurs revenus d'activité excédant un million d'euros. Cette taxe était conçue pour s'ajouter à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux afin d'aboutir à un taux marginal d'imposition des très hauts revenus à hauteur de 75 %. Le Conseil avait jugé que cet article 12, qui instituait une taxe ne se détachant pas de l'impôt sur le revenu, était contraire au principe d'égalité devant les charges publiques :

« Considérant que le législateur a retenu le principe d'une imposition sur le revenu par personne physique sans prendre en considération l'existence du foyer fiscal ; que, par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer : qu'ainsi, en soumettant à cette contribution exceptionnelle les revenus des personnes physiques, sans tenir compte, comme pour l'imposition de l'ensemble du revenu à l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 sexies du code général des

¹⁸ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, précitée, cons. 73 et 74.

impôts, de l'existence du foyer fiscal, le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives ; qu'ainsi, il a méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques ;

« Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, notamment ceux tirés de ce que les « effets de seuil » et le caractère confiscatoire de cette imposition méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques, que l'article 12 doit être déclaré contraire à la Constitution ».

À la suite de cette décision, le Gouvernement a saisi le Conseil d'État d'une demande d'avis relatif aux conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus. Dans son avis n° 387402 du 21 mars 2013, rendu public par le Gouvernement, le Conseil d'État a prôné deux solutions alternatives :

– soit modifier le barème de l'IR ou de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus *« par la création d'une tranche d'imposition supplémentaire ou l'augmentation des taux existants »* ;

– soit imposer la partie versante (l'employeur) en empêchant de déduire de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices la fraction des revenus excédant un million d'euros ou en soumettant ladite fraction à une imposition spécifique.

L'article 15, qui figurait dans le projet de loi de finances initial, n'a été que peu modifié par la suite, sinon pour se voir ajouter un alinéa ainsi rédigé : *« La taxe n'est pas admise en déduction des résultats imposables pour le calcul de la contribution mentionnée à l'article 235 ter ZAA du code général des impôts »*, c'est-à-dire la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés.

Les députés et les sénateurs requérants soulevaient des griefs voisins, tout en donnant, dans leur argumentation, des exemples un peu différents. Selon les requérants, les dispositions de l'article 15 portaient atteinte au principe d'égalité devant la loi fiscale et les charges publiques. Les sénateurs contestaient, en particulier, la définition de l'assiette de la taxe qui ne s'appliquera qu'à certaines hautes rémunérations. Selon les députés, en retenant, dans les éléments d'assiette de la taxe, les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions, les attributions gratuites d'actions et les engagements de l'entreprise en matière de retraites, le législateur n'a pas retenu des critères objectifs et rationnels. Députés et sénateurs critiquaient le taux de la taxe en soulignant que, dans nombre de cas, ce taux ajouté à ceux des autres taxes et contributions sociales à acquitter par les entreprises pourra excéder 75 % du montant de la rémunération versée et donc se révéler confiscatoire. Enfin, ils soutenaient qu'en

ce qui concerne les rémunérations attribuées en 2013, l'article 15 est entaché de rétroactivité et méconnaît les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions de l'article 15, en écartant d'abord le grief tiré de l'atteinte à l'égalité devant la loi et les charges publiques puis celui de l'atteinte à la rétroactivité.

– En ce qui concerne le premier grief, le Conseil constitutionnel a rappelé les considérants de principe relatifs au principe d'égalité devant la loi et au principe d'égalité devant les charges publiques, comme il l'avait fait dans sa décision n° 2012-662 DC, tant il est vrai que les griefs soulevés par les requérants appelaient des réponses sur les deux aspects qui sont ici étroitement mêlés.

D'abord, le Conseil a rappelé « *qu'en instituant une "taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014", le législateur a mis en place une imposition assise sur la part des rémunérations individuelles excédant un million d'euros versées par les entreprises individuelles, les personnes morales et les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale qui exploitent une entreprise en France* » (cons. 17). Le Conseil s'est ainsi attaché à reprendre exactement les termes utilisés par le législateur pour désigner la taxe prévue par cet article 15 de la loi de finances pour 2014 qui n'est pas codifié dans le CGI.

Le Conseil a ensuite énuméré les éléments de rémunération qui entrent dans l'assiette de la taxe, tous ces éléments figurant au A du paragraphe II de l'article 15 : les traitements, salaires ou revenus assimilés ainsi que tous les avantages en argent ou en nature, les jetons de présence¹⁹, les pensions, compléments de retraite, indemnités, allocations ou avantages assimilés attribués en raison du départ à la retraite, les sommes attribuées en application des dispositions du code du travail sur la participation, l'intéressement et l'épargne salariale²⁰, les attributions d'options de souscription ou d'achats d'action ainsi que les attributions gratuites d'actions²¹, les attributions de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise²² ainsi que « *les remboursements à d'autres entités d'éléments de rémunération* » précédemment mentionnés.

¹⁹ Jetons mentionnés à l'article 117 bis du CGI, c'est-à-dire les « *jetons de présence (...) alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes* ».

²⁰ La loi renvoie au livre III de la troisième partie du code du travail.

²¹ Plus précisément la loi vise les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions en application des articles L. 225-177 à L. 225-186-1 du code de commerce ainsi que les attributions gratuites d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du même code.

²² Mentionnées à l'article 163 bis G du code général des impôts.

Il a également précisé que cette taxe exceptionnelle est assise sur la part de la somme des montants bruts de chacun des éléments ainsi énumérés²³ qui excède un million d'euros, que ces montants bruts doivent être « *susceptibles d'être admis en déduction du résultat imposable* » avant application des dispositions du second alinéa du 1^o²⁴ du 1 et du 5 *bis* de l'article 39²⁵ et des articles 154²⁶ et 210 *sexies*²⁷ du code général des impôts limitant la déductibilité de certaines charges²⁸. C'est ce qui ressort du premier alinéa du A du paragraphe II de l'article 15 (cons. 18).

Puis le Conseil, comme il l'avait fait pour l'impôt de solidarité sur la fortune²⁹, a relevé que la taxe instituée par l'article 15 « *ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu* » et qu'en « *instituant une telle taxe, le législateur a entendu frapper non la capacité contributive des personnes physiques auxquelles sont attribués ces "éléments de rémunération", mais celle des personnes et autres organismes qui attribuent ceux-ci* ». Par conséquent, le législateur pouvait très bien pour déterminer l'assiette de la taxe, ne retenir que la somme des montants bruts des éléments de rémunération susceptibles d'être admis en déduction du montant imposable. S'il est vrai que le dispositif retenu par la loi exclut du champ de l'assiette certains éléments de rémunération comme celles des entrepreneurs individuels et des gérants associés de sociétés de personnes non soumises à l'IS, le législateur n'a pas pour autant traité différemment des personnes placées dans la même situation et n'a pas méconnu le principe d'égalité devant la loi (cons. 19)

Ensuite, le Conseil a relevé que le législateur a retenu comme critère de la capacité contributive des redevables de cette « *taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014* » la somme non seulement des rémunérations effectivement versées mais aussi d'autres éléments qui

²³ Ainsi que M. Christian Eckert l'expliquait : « *la taxe frappe la somme des montants bruts de chacun de ces éléments (A), c'est-à-dire avant soustraction des prélèvements à la charge des bénéficiaires (cotisations sociales salariales, CSG, CRDS)* », Rapport sur le projet de loi de finances pour 2014, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 1428, 10 octobre 2013 (tome II, vol. 1), p. 203.

²⁴ L'article 39 porte sur la détermination du bénéfice net dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Le second alinéa du 1^o du 1 interdit la déduction des rémunérations qui ne correspondent pas à un travail effectif ou sont excessives au regard du service rendu.

²⁵ Le 5 *bis* de l'article 39 prévoit que les rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce sont admises en déduction du bénéfice net dans la limite de six fois le plafond annuel de la sécurité sociale par bénéficiaire. Il s'agit de ce que l'on appelle les « parachutes dorés ».

²⁶ L'article 154 du CGI limite à 13 800 euros, en principe, la déductibilité du salaire du conjoint pour la détermination des BIC et des bénéfices non commerciaux (BNC).

²⁷ L'article 210 *sexies* du CGI limite la déductibilité des jetons de présence à 5 % de la moyenne des rémunérations les plus élevées de la société.

²⁸ Selon les explications données par M. Eckert : « *Cela signifie donc, pour prendre un seul exemple, qu'un parachute doré versé en 2013 ou 2014 et dont le montant est de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale entre dans l'assiette de la taxe pour la totalité de son montant, alors même qu'il n'est déductible qu'à hauteur de six fois son plafond* », Rapport n° 1428 (tome II, vol. 1) précité, p. 203.

²⁹ Voir par exemple la décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 11.

correspondent à des avantages attribuées par l'entreprise ou tout organisme assimilé. C'est, par exemple, le cas, ainsi qu'il résulte de la décision du 29 décembre 2013, des attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions en application des articles L. 225-177 à L. 225-186-1 du code de commerce, des attributions gratuites d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du même code, ainsi que des attributions de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise mentionnées à l'article 163 *bis* G du code général des impôts. Au total, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en retenant la somme des différents « éléments de rémunération » comme critère de la capacité contributive des redevables de la taxe, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation (cons. 20)³⁰

Enfin, le Conseil a répondu à la partie de l'argumentation des requérants portant sur le caractère confiscatoire du taux retenu par le législateur en précisant, dans un premier temps « *que pour apprécier le caractère confiscatoire de la "taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014", au regard des facultés contributives des redevables, il convient de prendre en compte les seules impositions auxquelles ces derniers sont assujettis en raison de l'attribution de ces éléments de rémunération* » (cons. 21). En aucune façon, en effet, il ne conviendrait d'ajouter pour chaque élément de rémunération attribué les impositions auxquelles sont assujetties les personnes qui perçoivent ces rémunérations et celles auxquelles sont assujettis les redevables qui les attribuent. Le Conseil a également entendu préciser, par ce considérant, qu'il ne convenait pas d'inclure dans cette addition d'impositions, les cotisations sociales, même pour la part patronale de celles-ci, ces cotisations étant la contrepartie de l'acquisition de certains droits (retraite, maladie, invalidité) ni les cotisations au régime d'assurance chômage.

Puis, il a rappelé que si le taux de la taxe est fixé à 50 %, c'est que, pour le législateur, l'addition des taux des taxes et contributions pesant sur les éléments de rémunération retenus devait être fixée à 75 % des rémunérations attribuées. Il ressort des débats parlementaires, a ainsi noté le Conseil « *que le législateur a entendu prendre en compte que, pour la plupart des éléments de rémunération retenus, la taxe se cumule avec un taux moyen de taxes et contributions sociales ayant la même assiette et le même fait générateur de 25 % ; qu'il a ainsi entendu que le cumul des taux de ces taxes et contributions soit fixé à 75 % des rémunérations attribuées* » (cons. 22).

Toutefois, il ressort également des débats parlementaires que le législateur raisonnait en termes de taux moyens d'impositions rapportés au montant de la rémunération versée. Le Conseil constitutionnel, comme il le fait régulièrement,

³⁰ Comme il l'avait fait dans sa décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, à propos de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, cons. 36 à 39.

s'est attaché à analyser le taux marginal maximal d'imposition pesant sur les différentes catégories de rémunérations. Il a donc relevé que « *dans le cas de l'application du taux marginal maximal d'imposition, lorsque l'employeur attribue des avantages de préretraite d'entreprise pour lesquels l'article L. 137-10 du code de la sécurité sociale institue une taxe due par l'employeur au taux de 50 %, ou lorsqu'il attribue des actions gratuites ou des attributions d'options de souscription pour lesquelles l'article L. 137-13 du même code institue une taxe due par l'employeur au taux de 30 %, le taux cumulé des prélèvements excède 75 % du montant correspondant aux rémunérations attribuées* » (cons. 23). Il en va également ainsi, *a fortiori*, lorsque l'entreprise ou la société accorde des avantages de retraite à prestations définies³¹. Dans ce cas, ces avantages sont soumis à une taxe due par l'employeur au taux de 32 % (paragraphe I de l'article L. 137-11 du code de la sécurité sociale). En ajoutant le forfait social dû par l'employeur au taux de 20% (articles L. 137-15 et L. 137-16 du même code) et, dans le cas des rentes excédant huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, la contribution exceptionnelle due par l'employeur en vertu du paragraphe II *bis* de l'article L.137-11 du même code) au taux de 30 %, le cumul des taux pesant sur ces avantages atteint 132 % de taux marginal maximal portant sur le montant de la rémunération versée (cons. 23).

Le Conseil n'a pas considéré que ce taux pouvait en l'espèce être regardé comme confiscatoire, pour plusieurs raisons cumulatives qu'il a énumérées dans son considérant 24 : l'article 15 institue « *une taxe non renouvelable, pour les seules hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014* » ; cette taxe « *est assise sur la part des rémunérations individuelles que les entreprises individuelles, sociétés et autres organismes assimilés décident d'attribuer au-delà d'un million d'euros* » ; son montant est « *plafonné à 5 % du chiffre d'affaires réalisé l'année au titre de laquelle elle est due* » ; « *l'appréciation du caractère confiscatoire du taux marginal maximal des prélèvements que doit acquitter la personne ou l'organisme qui attribue les rémunérations soumises à cette contribution exceptionnelle s'opère, compte tenu des divers éléments inclus dans l'assiette de la taxe, en rapportant le total cumulé des impositions qu'il doit acquitter à la somme de ce total et des rémunérations attribuées* »³². Dans ces conditions, a jugé le Conseil, et « *eu égard au caractère exceptionnel de la taxe* » les dispositions de l'article 15 « *n'ont pas pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive* ».

³¹ Ou « retraites chapeau ».

³² Par exemple, si l'employeur veut verser 1,1million d'euros de retraite chapeau, il acquitte 132 000 euros de taxes sur la fraction de la retraite chapeau excédant 1 millions d'euros. Le niveau du taux de taxation marginal est alors de 56,89 % (132 000 divisé par 232 000).

Le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

– Il a également écarté le second grief tiré de la rétroactivité des dispositions contestées.

Le Conseil a tout d'abord rappelé, dans un considérant de principe « *qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : "Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution" ; que, si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions* » (cons. 25).

Il a relevé que les dispositions contestées, en prévoyant que pour les rémunérations attribuées en 2013, prises en compte dans l'assiette de la taxe pour 2013, la taxe est exigible au 1^{er} février 2014 et que pour celles attribuées en 2014, prises en compte dans l'assiette de la taxe pour 2014, elle est exigible au 1^{er} février 2015, ne portent pas atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789. Les dispositions applicables aux rémunérations attribuées en 2013 étaient ainsi entachées de « petite rétroactivité » que le Conseil constitutionnel n'a pas jugée inconstitutionnelle³³.

L'article 15 a été déclaré conforme à la Constitution.

C. – L'imposition des plus-values immobilières sur les cessions de terrains à bâtir (article 27)

L'article 27 réforme le régime d'imposition des plus-values immobilières (PVI).

Actuellement les particuliers sont imposés au taux forfaitaire de 19 %, auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux, au taux de 15,5 %. En outre, depuis la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, une taxe supplémentaire est due sur la fraction de plus-value excédant 50 000 euros, excepté lorsqu'il s'agit d'une PVI sur un terrain à bâtir, selon un taux progressif (échelonné entre 2 % et 6 %). Par ailleurs, dans le cas des cessions de terrains à bâtir, des taxes supplémentaires peuvent être dues : une taxe au profit de l'Agence de services et de paiement et, de manière alternative, une taxe

³³ Décisions n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 103 à 108 ; n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons.10 à 15.

facultative au profit des communes et une taxe facultative des autorités organisatrices des transports (exclusives l'une de l'autre)³⁴.

L'assiette de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux est la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition. Ce calcul du montant brut de la plus-value peut être réduit en vertu des majorations du prix d'acquisition prévues par l'article 150 VB du CGI. Ces majorations portent d'une part sur les frais afférents à l'acquisition, d'autre part sur les dépenses engagées pour la construction, la reconstruction, l'agrandissement ou l'amélioration du bien immobilier. Plus encore, alors que la valeur d'acquisition du bien n'est pas revalorisée de l'érosion monétaire, un abattement est appliqué à la plus-value brute en fonction de la durée de détention du bien vendu : abattement de 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième année, 4 % pour chaque année au-delà de la dix-septième année et 8 % pour chaque année au-delà de la vingt-quatrième année. Ainsi l'exonération est totale au bout de trente ans de détention.

L'article 15 de la loi de finances pour 2013 réformait le régime fiscal des plus-values immobilières. Il conduisait à ce que le taux marginal d'imposition puisse s'élever jusqu'à 82 %. Le Conseil constitutionnel l'avait donc censuré pour rupture de l'égalité devant les charges publiques³⁵. Par économie de moyens, le Conseil ne s'était prononcé que sur le caractère confiscatoire d'un taux marginal de 82 % d'imposition de la plus-value. L'article 15 alors censuré comprenait la suppression de tout abattement pour durée de détention pour les cessions de terrains à bâtir, mais le Conseil ne s'était pas prononcé sur ce point.

L'article 27 de la loi de finances pour 2014 réforme différemment les plus-values réalisées à l'occasion de cessions, d'une part, de terrains à bâtir et, d'autre part, de biens immobiliers autres que les terrains à bâtir.

Pour les plus-values réalisées à l'occasion de cessions de terrains à bâtir, tout régime d'abattement pour durée de détention était supprimé par le 1^o du A du paragraphe I de l'article 27 au titre de l'imposition sur le revenu, cette suppression étant rendue applicable aux cessions intervenant à compter du 1^{er} mars 2014 (A du paragraphe IV). Dans le même temps, était également supprimé tout abattement pour durée de détention au titre des prélèvements sociaux sur les produits de placement en vertu du 2. inséré dans le paragraphe VI de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale par le 3^o du paragraphe II de l'article 27.

³⁴ Ces taxes spécifiques font l'objet d'un abattement annuel ou forfaitaire, qui se combine dans un cas avec une indexation (article 1605 *nonies* du CGI) et dans un autre cas avec un plafonnement en pourcentage du prix de cession (article 1609 *nonies* F du CGI)

³⁵ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 98 à 101.

Pour les plus-values réalisées à l'occasion de cessions d'autres biens ou droits immobiliers, deux régimes d'abattement différents sont mis en place. D'une part, pour la plus-value imposable à l'IR, l'abattement est de 6 % de la cinquième à la vingt-et-unième année, puis de 4 % au-delà. L'exonération est ainsi totale après vingt-deux ans de détention du bien et non plus trente ans. D'autre part, pour la plus-value imposable aux prélèvements sociaux, l'abattement est de 1,65 % de la cinquième à la vingt-et-unième année, puis de 1,6 % la vingt-deuxième année puis de 9 % de la vingt-deuxième année à la trentième année. L'abattement demeure total après trente ans pour les prélèvements sociaux, mais selon une progressivité nouvelle, légèrement moins favorable que celle antérieurement appliquée.

Enfin, une mesure ponctuelle de réduction de l'assiette imposable est prévue pour les plus-values réalisées sur les biens immobiliers autres que les terrains à bâtir vendus entre le 1^{er} septembre 2013 et le 31 août 2014. L'abattement exceptionnel est de 25 % sur la plus-value nette imposable. Dans les zones sous tension, cet abattement exceptionnel est maintenu pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2014 et, à la condition qu'une promesse de vente ait été signée avant cette date, pour les cessions réalisées avant le 31 décembre 2016 sous certaines conditions.

Dans la mesure où les députés requérants ne formulaient des griefs qu'à l'encontre du nouveau régime de taxation des plus-values de cession des terrains à bâtir, le Conseil constitutionnel a examiné ces seules dispositions.

La suppression de tout abattement pour durée de détention était contestée pour plusieurs motifs : la méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi ; l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ; l'atteinte aux exigences de l'article 17 de la Déclaration de 1789 ; la méconnaissance de l'étendue de sa compétence par le législateur.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord relevé que le nouveau régime de taxation des plus-values de cession de terrains à bâtir était d'une tout autre nature que le nouveau régime de taxation des plus-values de cession d'autres biens immobiliers (cons. 45).

Il a alors relevé que l'intention du législateur était, en modifiant le régime d'imposition des plus-values de cession de terrains à bâtir, de lutter contre la rétention des ressources foncières par les propriétaires (cons. 45). Pour cela, le législateur avait effectué un raisonnement reposant sur le caractère spécifique du marché de cession des terrains à bâtir par rapport aux autres marchés de cession de biens immobiliers et avait en particulier considéré que ce marché serait plus

sensible que les autres à un dispositif fiscal incitant à la détention longue des biens immobiliers.

Le Conseil constitutionnel a considéré que les règles différentes appliquées aux plus-values de cessions de terrains à bâtir d'une part et aux autres plus-values de cession de biens immobiliers d'autre part ne méconnaissaient pas en elles-mêmes le principe d'égalité devant la loi (cons. 45).

Toutefois, le dispositif contesté était susceptible de conduire, notamment pour les biens acquis ou hérités de longue date, à ce que l'imposition de la plus-value brute entraîne une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. D'une part, lorsque la plus value frappée par l'impôt est purement nominale (car elle correspond à l'érosion monétaire), la taxation conduit à frapper une fraction du capital initial, ce qui est contradictoire avec l'objet d'une taxe censée frapper l'enrichissement qui résulte de l'augmentation de la valeur du bien. D'autre part, même en cas de plus-value réelle, l'absence d'application d'un coefficient de dépréciation monétaire ou d'un abattement pour durée de détention peut conduire à renchérir l'imposition, voire aboutir à une imposition équivalente ou supérieure à la totalité de la plus-value réelle, ce qui constituerait une taxation confiscatoire. Cet effet ne peut être évité que par un mécanisme d'atténuation du calcul de la plus-value brute (abattement pour durée de détention ou prise en compte de l'inflation ou d'un autre indice de révision du prix d'acquisition). Le parallèle établi par le Gouvernement avec les modalités de taxation des plus-values de cession de valeurs mobilières ne portait guère. Il s'agit en effet de deux régimes fiscaux très différents : alors que les plus-values immobilières sont imposées de manière individualisée (sans compensation entre les différentes cessions effectuées par un même contribuable), il n'en va pas de même pour les plus-values mobilières, pour lesquelles les moins-values s'imputent sur les plus-values et peuvent même être reportées pendant une certaine durée.

Les dispositions contestées posaient le problème d'une suppression sèche de toute forme d'abattement. Elles conduisaient à taxer à un taux forfaitaire cumulé de 34,5 % (19 % au titre de l'impôt sur le revenu et 15,5 % au titre des prélèvements sociaux) une plus-value dont le montant peut se rapprocher du capital, alors que le Conseil constitutionnel a jugé que la nouvelle fiscalité des revenus du capital n'était constitutionnelle qu'en raison de la fixation à 1,5 % du taux marginal de l'ISF et de l'exclusion de nombreux biens de l'assiette de cet impôt³⁶. Plus la durée de détention est longue et plus cette probabilité d'une taxation excédant les capacités contributives est forte. Comme le relevait le rapporteur général à l'Assemblée nationale, M. Christian Eckert : « *en l'état du texte, la fiscalité applicable aux terrains à bâtir ne sera pas neutre, mais plus*

³⁶ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 90 et 91.

défavorable à mesure que la durée de détention s'allonge du fait de la non prise en compte de l'érosion monétaire et de l'absence d'abattement pour durée de détention venant, le cas échéant, s'y substituer »³⁷.

Le Conseil constitutionnel n'a pas eu besoin de prendre en considération les autres impositions portant sur les cessions de terrains à bâtir (taxe au profit de l'Agence de services et de paiement et, de manière alternative, taxe facultative au profit des communes ou des autorités organisatrices des transports), pour juger que *« l'assujettissement des plus-values de cession de terrains à bâtir à l'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 B du code général des impôts ainsi qu'aux prélèvements sociaux prévus par l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 susvisée, par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et par les articles L. 136-7 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale, quel que soit le délai écoulé depuis la date d'acquisition des biens ou droits immobiliers cédés et sans que soit prise en compte l'érosion de la valeur de la monnaie ni que soit applicable aucun abattement sur le montant de la plus-value brute calculée en application des articles 150 V à 150 VB du même code, conduit à déterminer l'assiette de ces taxes dans des conditions qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables intéressés »* (cons. 46).

Dès lors, les dispositions relatives au nouveau régime de taxation des PVI relatives à la cession de terrains à bâtir méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques et appelaient la censure.

Le Conseil constitutionnel a restreint sa censure aux seuls 1° du A du paragraphe I, aux mots : *« ou réalisées lors de la cession de terrains à bâtir définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du même code, ou de droits s'y rapportant »* figurant au 2. inséré dans le paragraphe VI de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale par le 3° du paragraphe II et au A du paragraphe IV de l'article 27 (cons. 45). Cette censure a donc pour effet de maintenir, pour les plus-values de cession de terrains à bâtir, le régime actuel d'abattement, identique pour l'impôt sur le revenu et pour les prélèvements sociaux. Ainsi, la censure ne dégrade pas les recettes fiscales par rapport à l'état du droit, ne remet pas en cause la différenciation opérée par le législateur entre deux types de plus-values immobilières, qui ne pose pas en soi de problème au regard du principe d'égalité devant la loi, et ne préjuge pas de l'évolution que le législateur pourrait souhaiter, dans les limites du respect des exigences constitutionnelles, pour la taxation des PVI sur les cessions de terrains à bâtir.

³⁷ M. Christian Eckert, *Rapport sur le projet de loi de finances pour 2014*, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 1428, 10 octobre 2013 (tome II, vol. 1), p. 427.

D. – La création du fonds de soutien à certaines personnes morales de droit public et les validations relatives aux contrats de prêts accordés aux personnes morales (article 92)

* L'article 92 comportait trois paragraphes juridiquement distincts, même s'ils procédaient d'une préoccupation commune.

– Le paragraphe I de l'article 92 a pour objet de venir en aide aux collectivités territoriales, à leurs groupements ou à des établissements publics locaux (notamment les établissements publics de santé) victimes des « emprunts toxiques ». Il crée un fonds de soutien aux collectivités territoriales ayant contracté de tels emprunts. Il s'agit d'aider ces collectivités territoriales et établissements à procéder au remboursement anticipé de ces emprunts. Ce fonds, doté de 100 millions d'euros par an, a vocation à fonctionner pendant une durée de 15 ans. Ce paragraphe I encadre aussi les conditions dans lesquelles l'aide accordée par le fonds peut être versée. En particulier, il limite le montant de ces aides à 45 % du montant des indemnités et conditionne leur versement à la conclusion d'une transaction entre l'emprunteur et le prêteur sur les modalités de remboursement.

Les requérants soutenaient que cette dernière condition méconnaissait le principe de la libre administration des collectivités territoriales. Toutefois, le Conseil constitutionnel a jugé que ce principe n'interdit nullement de subordonner le versement d'une aide aux collectivités territoriales à des conditions de cette nature (cons. 75).

– Le paragraphe II de l'article 92 disposait : « *Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, sont validés les contrats de prêt et les avenants à ces contrats conclus antérieurement à la publication de la présente loi entre un établissement de crédit et une personne morale, en tant que la validité de la stipulation d'intérêts serait contestée par le moyen tiré du défaut de mention du taux effectif global prescrite par l'article L. 313-2 du code de la consommation, dès lors que ces contrats et avenants indiquent de façon conjointe :*

« 1° *Le montant ou le mode de détermination des échéances de remboursement du prêt en principal et intérêts ;*

« 2° *La périodicité de ces échéances ;*

« 3° *Le nombre de ces échéances ou la durée du prêt »*

- Enfin, le paragraphe III insérait dans le code de la consommation un article L. 313-2-2 aux termes duquel : « *Lorsqu'un contrat de prêt conclu entre un*

établissement de crédit et une personne morale mentionne un taux effectif global inférieur au taux effectif global déterminé conformément à l'article L. 313-1, l'intérêt conventionnel reste dû par l'emprunteur mais celui-ci a droit au versement par le prêteur de la différence entre ces deux taux appliquée au capital restant dû à chaque échéance.» Il précise que ces dispositions s'appliquent aux contrats de prêt en cours.

Les paragraphes II et III de l'article 92 constituaient donc des validations législatives. L'obligation de mentionner le taux effectif global dans tout écrit constatant le contrat de prêt résulte de l'article 4 de la loi n° 66-1010 du 28 décembre 1966 relative à l'usure, aux prêts d'argent et à certaines opérations de démarchage et de publicité. La Cour de cassation juge que « *l'exigence d'un écrit mentionnant le taux effectif global est une condition de la validité de la stipulation d'intérêt* » et que « *à défaut de validité de la stipulation conventionnelle d'intérêts, il convient de faire application du taux d'intérêt légal à compter de la date du prêt* »³⁸.

* Le Conseil constitutionnel a fixé, dans la décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, trois conditions à la constitutionnalité des lois de validation : l'existence d'un intérêt général, le respect du principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère et celui des décisions de justice passées en force de chose jugée³⁹. Au fil des années, ces conditions ont été progressivement précisées et de nouvelles exigences ont été posées. Désormais, la validation par le législateur d'un acte administratif dont une juridiction est saisie ou est susceptible de l'être est subordonnée aux cinq conditions suivantes⁴⁰ :

- la validation doit poursuivre un but d'intérêt général suffisant ;
- elle doit respecter les décisions de justice ayant force de chose jugée ;
- elle doit respecter le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ;
- la portée de la validation doit être strictement définie.

³⁸ Cour de cassation, première chambre civile, 24 juin 1981, n° 80-12903.

³⁹ Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, *Loi portant validation d'actes administratifs (Validation d'actes administratifs)*, cons. 6, 7 et 9.

⁴⁰ Décision n° 2006-544 DC du 14 décembre 2006, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 (LFSS pour 2007)*, cons. 18 et 19.

Ainsi, dans la décision qu'il avait rendue à propos de la validation législative permettant l'extension rapide des lignes de tramway de la communauté urbaine de Strasbourg et confortant la réalisation des lignes de tramway dans d'autres agglomérations⁴¹, le Conseil avait estimé qu'aucun motif d'intérêt général ne pouvait être regardé comme suffisant à justifier une validation de portée aussi large (cinq agglomérations concernées : Strasbourg, Valenciennes, Marseille, Le Mans et Montpellier) et qui intervenait au cours d'une procédure juridictionnelle dans le cas de Strasbourg. Ni le retard subi, en cas de confirmation de l'annulation, par le programme des travaux de réalisation du tramway de Strasbourg, ni l'enjeu financier (pourtant important mais jugé non vital) que représentait la validation pour la communauté urbaine de Strasbourg et les autres agglomérations intéressées, ne pouvaient constituer un motif d'intérêt général suffisant. En outre, les vices couverts par la validation (tenant aux insuffisances de l'étude d'impact ou à l'absence de motivation des conclusions des commissaires enquêteurs ou des commissions d'enquête préalables à la déclaration d'utilité publique) touchaient à des exigences constitutionnelles telles que le respect du droit de propriété. La validation législative aurait contraint le propriétaire d'un bien immobilier estimé nécessaire à la construction d'une ligne de tramway à le céder, alors même que l'arrêté préfectoral déclarant d'utilité publique l'opération projetée aurait été annulé ou déclaré illégal par le juge administratif pour insuffisance de l'étude d'impact.

Le Conseil constitutionnel a également censuré la loi validant le contrat de concession du Stade de France, mais au motif que le législateur avait méconnu l'article 16 de la Déclaration de 1789 « *en s'abstenant d'indiquer le motif précis d'illégalité dont il entendait purger l'acte contesté* »⁴². De façon classique, le Conseil estime en effet que « *si le législateur peut, dans un but d'intérêt général suffisant, valider un acte dont le juge administratif est saisi, afin de prévenir les difficultés qui pourraient naître de son annulation, c'est à la condition de définir strictement la portée de cette validation, eu égard à ses effets sur le contrôle de la juridiction saisie ; qu'une telle validation ne saurait avoir pour effet, sous peine de méconnaître le principe de la séparation des pouvoirs et le droit à un recours juridictionnel effectif, qui découlent de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, d'interdire tout contrôle juridictionnel de l'acte validé quelle que soit l'illégalité invoquée par les requérants* »⁴³.

* En l'espèce, selon les travaux parlementaires, les dispositions du paragraphe II avaient pour objet d'éviter les conséquences financières susceptibles de résulter de la généralisation des motifs d'un jugement du tribunal de grande instance de

⁴¹ Décision n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005, *Loi de programmation pour la cohésion sociale*, cons. 29 à 34.

⁴² Décision n° 2010-100 QPC du 11 février 2011, *M. Alban Salim B. (Concession du Stade de France)*, cons. 5.

⁴³ Décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999 *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 64. Dans le même sens, voir décision n° 2006-545 DC du 28 décembre 2006, *Loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié et portant diverses dispositions d'ordre économique et social*, cons. 36.

Nanterre du 8 février 2013 (*Département de la Seine-Saint-Denis c. Dexia Crédit Local*, n° 11/03778) qui avait retenu que, nonobstant la mention du taux effectif global (TEG) dans le contrat de prêt signé le 6 juillet 2007, il convenait de considérer que le contrat de prêt avait été parfaitement conclu par échange de télécopie en avril 2007 sur la base de documents ne mentionnant pas ce TEG. Il était soutenu que l'éventuelle généralisation des motifs de ce jugement entraînerait un risque systémique pour certains établissements financiers, prêteurs des collectivités territoriales et autres établissements publics, dont l'État est actionnaire ou auxquels il a apporté sa garantie.

S'agissant du paragraphe III, l'objectif poursuivi était plus imprécis. Dans les travaux préparatoires, il était avancé qu'il s'agissait de combler un vide juridique sur la sanction applicable en cas d'erreur du prêteur sur le taux effectif global. Dans ses observations le Gouvernement invoquait un motif proche de celui invoqué à l'appui du paragraphe II, en faisant valoir que le nombre de prêts « structurés » accordés sans mention du taux effectif global dans les contrats faisait encourir également un risque systémique pour les établissements financiers si devait être appliquée la sanction de substitution du taux légal au taux mentionné dans le contrat.

En l'espèce, la validation opérée par le paragraphe II posait deux difficultés. Avant tout, son champ d'application était extrêmement large : elle s'appliquait à toutes les personnes morales, publiques ou non, et à tous les contrats, qu'ils soient ou non structurés. Ainsi toute société de droit privé pouvait se voir priver de faire valoir ses droits alors qu'un établissement de crédit lui aurait accordé un prêt sans mentionner le TEG dans leur contrat. Pourtant cette hypothèse, couverte par la validation, n'était en rien envisagée par le législateur qui avait ainsi retenu des critères beaucoup trop extensifs par rapport à sa préoccupation de traiter les contrats structurés des collectivités territoriales, voire des autres personnes morales de droit public. En outre, les critères retenus pour définir la validation n'étaient pas en adéquation avec l'objectif affiché de répondre au « risque » résultant de l'éventuelle généralisation des motifs du jugement précité du tribunal de grande instance de Nanterre, qui porte sur le moment où le contrat doit être regardé comme parfait. Le Conseil constitutionnel a donc jugé que les dispositions contestées portaient une atteinte injustifiée aux droits des personnes morales ayant souscrit un emprunt (cons. 79). Il a déclaré le paragraphe II de l'article 92 contraire à la Constitution.

S'agissant du paragraphe III, qui constituait une modification générale des règles du droit du crédit, le Conseil a jugé qu'il n'avait pas sa place en loi de finances (cons. 80). Il l'a donc également déclaré contraire à la Constitution.

E. – La déclaration des schémas d’optimisation fiscale (article 96)

Cet article était issu d’un amendement présenté par Mme Karine Berger, députée, en première lecture à l’Assemblée nationale. Son paragraphe I insérait dans le titre V de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts (CGI) un chapitre II intitulé « *Déclaration des schémas d’optimisation fiscale* » comprenant les articles 1378 *nonies* à 1378 *undecies*. Son paragraphe II fixait la date d’entrée en vigueur de l’article au 1^{er} janvier 2015.

L’article 1378 *nonies* du CGI disposait : « *Toute personne commercialisant un schéma d’optimisation fiscale est tenue de déclarer ce schéma à l’administration préalablement à sa commercialisation.*

« *Constitue un schéma d’optimisation fiscale toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers :*

« *1° Dont l’objet principal est de minorer la charge fiscale d’un contribuable, d’en reporter l’exigibilité ou le paiement ou d’obtenir le remboursement d’impôts, taxes ou contributions ;*

« *2° Et qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d’État.*

« *Le manquement à l’obligation de déclaration prévue au premier alinéa entraîne l’application d’une amende égale à 5 % du montant des revenus perçus au titre de la commercialisation du schéma d’optimisation fiscale. »*

L’article 1378 *decies* prévoyait des dispositions voisines pour l’élaboration et la mise en œuvre d’un « schéma d’optimisation fiscale » :

« *Toute personne élaborant et mettant en œuvre un schéma d’optimisation fiscale au sens de l’article 1378 *nonies* déclare ce schéma à l’administration préalablement à sa mise en œuvre.*

« *Le manquement à l’obligation de déclaration prévue au premier alinéa entraîne l’application d’une amende égale à 5 % du montant de l’avantage fiscal procuré par la mise en œuvre du schéma d’optimisation fiscale. Cet avantage correspond à la différence entre le montant de l’impôt effectivement dû par la personne et le montant de l’impôt que cette personne aurait supporté si elle n’avait pas mis en œuvre ledit schéma ».*

L’article 1378 *undecies* renvoyait à un décret en Conseil d’État le soin de fixer les modalités d’application de ces dispositions.

Selon l'exposé sommaire des motifs de cet amendement : « *cette disposition vise, par une communication rapide et directement intelligible des montages fiscaux à l'administration à :*

« * *Accroître la réactivité du fisc face à l'innovation fiscale et développer sa connaissance des pratiques d'optimisation ;*

« * *Permettre au législateur d'interdire rapidement des mesures jugées contraires à l'intérêt général, même lorsque celles-ci sont d'une extrême complexité ;*

« * *Décourager le recours à l'optimisation fiscale en réduisant la rentabilité du commerce des conseils en optimisation fiscale (pour l'acheteur comme pour le vendeur). »*

Mme Berger expliquait, lors de la présentation de son amendement en séance publique : « *Il y a peut-être encore pire que de ne pas vouloir payer son impôt, que l'on soit un particulier ou une entreprise : c'est le fait de conseiller l'un ou l'autre pour qu'il ne paie pas l'impôt. C'est exactement ce contre quoi cet amendement lutte. Il vise en effet à supprimer toute possibilité dans notre pays d'être rémunéré pour conseiller sur les moyens d'échapper à l'impôt, de ne pas se soumettre à l'impôt quand on est un grand groupe ou quand on est un particulier riche* »⁴⁴.

Les députés et les sénateurs requérants soutenaient qu'en définissant de façon aussi imprécise le « schéma d'optimisation fiscale » et en renvoyant au décret le soin d'en prévoir les critères, le législateur avait méconnu sa compétence et que les dispositions de l'article 96, par la gravité des sanctions prévues, portaient également atteinte aux principes de légalité des délits et de proportionnalité des peines et méconnaissaient la garantie des droits du contribuable.

Le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 96 contraire à la Constitution.

Le Conseil a d'abord rappelé qu'il incombe au législateur de fixer les règles concernant les garanties accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ainsi que celles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, et qu'il est notamment tenu de respecter l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Ce qui lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques pour prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire. Le

⁴⁴ Compte rendu des débats de la deuxième séance du 15 novembre 2013, *J.O. Débats*, Assemblée nationale.

Conseil a également rappelé le principe de la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration de 1789 (cons. 88).

Puis il a souligné l'imprécision de la définition du « schéma d'optimisation fiscale » en reprenant simplement les termes mêmes de la loi : « *le "schéma d'optimisation fiscale" est défini par les dispositions contestées comme "toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers" ayant pour "objet principal" de "minorer la charge fiscale d'un contribuable, d'en reporter l'exigibilité ou le paiement ou d'obtenir le remboursement d'impôts, taxes ou contributions" et "qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d'État" » (cons. 89).*

Le Conseil a ensuite relevé que « *toute personne commercialisant ou élaborant et mettant en œuvre un tel schéma doit, en vertu des dispositions contestées, déclarer celui-ci à l'administration avant sa commercialisation ou sa mise en œuvre* » et, surtout, « *que le manquement à ces obligations de déclaration est puni d'une amende égale à 5 % du montant des revenus perçus au titre de la commercialisation du « schéma d'optimisation fiscale » ou du montant de l'avantage fiscal procuré par sa mise en œuvre* » (cons. 90).

Tout contribuable peut légitimement être amené à chercher à minorer sa charge fiscale et tout avocat fiscaliste cherche à minorer la charge fiscale de ses clients, sans que pour autant cette démarche soit constitutive d'une fraude. La définition donnée de l'optimisation fiscale était donc trop générale et imprécise pour porter ainsi atteinte à la liberté d'entreprendre et entraîner une amende égale à 5 % du montant des revenus perçus au titre de la commercialisation du schéma, ou 5 % du montant de l'avantage fiscal obtenu.

Le Conseil a jugé que « *le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir une définition aussi générale et imprécise de la notion de « schéma d'optimisation fiscale » eu égard, d'une part, « aux restrictions apportées par les dispositions contestées à la liberté d'entreprendre et, en particulier, aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal » et compte tenu, d'autre part, « de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions » (cons. 91).*

F. – Les amendes fiscales prévues par les articles 97 et 99

L'exigence de la proportionnalité des peines procède de l'article 8 de la Déclaration de 1789, selon lequel la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. Cette jurisprudence reconnaît l'unité du contrôle de la nécessité des peines pour tout le droit répressif, qu'il soit pénal ou non pénal (sanctions disciplinaires, sanctions administratives).

Dans son contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction, le Conseil constitutionnel exerce un contrôle de l'erreur manifeste en vérifiant « *l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »⁴⁵.

Le Conseil constitutionnel, à l'occasion de l'examen de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique financière, a été amené à exercer ce contrôle à l'égard de plusieurs sanctions. Il a ainsi jugé, à propos de l'article 3 de cette loi, qui modifiait le maximum des peines criminelles ou correctionnelles encourues par les personnes morales, « *qu'en prévoyant que, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale prévenue ou accusée, le législateur a retenu un critère de fixation du montant maximum de la peine encourue qui ne dépend pas du lien entre l'infraction à laquelle il s'applique et le chiffre d'affaires et est susceptible de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée* »⁴⁶.

En matière de sanctions relatives à des obligations en matière de contrôle fiscal, il a distingué, au sein de l'amende instaurée par le paragraphe I de l'article 44 de cette loi pour réprimer l'opposition à la prise de copie des documents devant être communiqués dans le cadre d'une opération de contrôle fiscal sur place : « *qu'en prévoyant une amende de 1 500 euros par document dont la copie serait refusée, dans la limite d'un total des amendes ne pouvant être supérieur à 10 000 euros, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement ; qu'en revanche, pour l'instauration d'un plafonnement global du montant des sanctions pouvant être encourues, le législateur a retenu des critères de calcul, alternatifs au seuil de 10 000 euros, en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes*

⁴⁵ Décisions n°s 86-215 DC du 3 septembre 1986, *Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance*, cons. 7 ; 2010-604 DC du 25 février 2010, *Loi renforçant la lutte contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public*, cons. 14.

⁴⁶ Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 10.

brutes déclaré, sans lien avec les infractions, et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées »⁴⁷.

À l'inverse, la sanction prévue par l'article 61 de cette loi pour réprimer l'absence de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure par l'administration fiscale de produire certains éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, aux filiales et aux participations a été jugée conforme au principe de proportionnalité des peines : *« qu'en prévoyant de réprimer le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire certains documents d'une amende de 1 500 euros ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté au titre d'un exercice, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement et des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable »*⁴⁸.

Deux articles de la loi de finances pour 2014 étaient contestés au regard du principe de proportionnalité des peines.

L'article 97 de la loi de finances pour 2014, issu d'un amendement introduit à l'Assemblée nationale sur proposition de M. Pierre-Alain Muet, député, modifiait l'article 1735 *ter* du code général des impôts, lequel réprime le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en application du paragraphe III de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales en matière de contrôle des prix de transfert entre des entreprises qui sont en situation de dépendance ou de contrôle ou lorsque l'une de ces entreprises est établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts. Alors qu'en l'état actuel de sa rédaction, cet article 1735 *ter* prévoit, pour chaque exercice vérifié, une amende d'un montant de 10 000 euros ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés, l'article 97 substituait à cette sanction en fonction d'une fraction des bénéfices transférés une sanction à hauteur de 0,5 % du chiffre d'affaires.

Le Conseil constitutionnel, portant une appréciation similaire à celle relative aux sanctions examinées lors du contrôle de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, ne pouvait analyser une amende dont le montant est déterminé en fonction du chiffre d'affaires comme il aurait analysé l'amende antérieure, dont le montant est déterminé en proportion des sommes qui sont à l'origine de la dissimulation par le contribuable et de la demande formulée par l'administration fiscale. Le Conseil

⁴⁷ *Ibid.*, cons. 43.

⁴⁸ *Ibid.*, cons. 56.

a donc considéré « *qu'en réprimant d'une peine dont le montant peut atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en matière de contrôle des prix de transfert, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité* » (cons. 97). Il a déclaré l'article 97 contraire à la Constitution.

L'article 99 de la loi de finances pour 2014, issu d'un amendement introduit à l'Assemblée nationale sur proposition de Mme Sandrine Mazetier, députée, rend obligatoire la communication de la comptabilité analytique et des comptes consolidés au service vérificateur lors des opérations de contrôle sur place. Les dispositions du paragraphe I de l'article 99 modifient l'article L. 13 du livre des procédures fiscales à cette fin. Cette obligation s'imposera aux grandes entreprises : celles dont le chiffre d'affaires de l'exercice excède 152,4 millions d'euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 76,2 millions d'euros s'il s'agit d'autres entreprises. Ces dispositions s'appliqueront également aux contribuables qui tiennent une comptabilité analytique, quel que soit leur chiffre d'affaires, notamment lorsque le total de leur actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros à la clôture de l'exercice. Ces vérifications ont pour objet de lutter contre la fraude fiscale. L'article 99 doit permettre de renforcer l'efficacité du contrôle de l'administration fiscale – ce que soulignait M. Christian Eckert à l'Assemblée nationale : « *Cette mesure permettra d'améliorer la connaissance générale et la compréhension de l'activité des groupes et des grandes entreprises par l'administration fiscale, notamment dans le cadre du contrôle des prix de transfert. La comptabilité analytique et les comptes consolidés sont, en effet, essentiels pour prendre connaissance des différentes fonctions assumées par l'entreprise et des modalités d'évaluation de certains éléments d'actifs (stocks, production en cours...) qui interviennent dans la détermination du résultat* ».

Dans le même temps, le paragraphe II de l'article 99 introduit un nouvel article 1729 E dans le code général des impôts, afin de prévoir l'application de l'amende prévue à l'article 1729 D du même code en cas de défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés en application des nouvelles dispositions prévues par le paragraphe I. Le paragraphe III prévoit l'application des paragraphes I et II aux avis de vérification adressés à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

Cet article, à l'inverse de l'article 97 qui faisait uniquement l'objet d'un grief tiré de l'atteinte au principe de proportionnalité des peines, était également contesté au titre de l'atteinte au droit au respect de la vie privée

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord écarté le grief tiré de l'atteinte au droit au respect de la vie privée. Il a relevé que le droit d'accès à la comptabilité analytique et aux comptes consolidés ne peut s'exercer, en vertu des dispositions de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales, que lorsque « *les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables* », et que, si les agents de l'administration, qui sont tenus au secret dans les conditions prévues à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, peuvent prendre copie des documents, en application de l'article L. 13 F du même code tel qu'il résulte de la loi du 6 décembre 2013 précitée, cet article prévoit des modalités de sécurisation de ces copies. En conséquence, il a jugé que la conciliation entre la lutte contre la fraude fiscale, qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle, et le droit au respect de la vie privée n'est pas manifestement déséquilibrée (cons. 107).

En revanche, l'examen du grief tiré de l'atteinte au principe de proportionnalité des peines a conduit le Conseil constitutionnel à faire application, une nouvelle fois, de sa jurisprudence dite néo-calédonienne, relative à l'examen d'une disposition législative déjà promulguée : « *la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine* »⁴⁹

En l'occurrence, l'application de cette jurisprudence a conduit à un cas de figure similaire à celui rencontré par exemple dans le cadre du contrôle de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013. Saisi de l'article 11 de la LFSS pour 2013 dans la mesure où il prévoyait un déplafonnement qui avait des conséquences sur les modalités de détermination des cotisations d'assurance-maladie auxquelles le taux majoré prévu par l'article L. 131-9 du CSS s'applique, le Conseil avait alors relevé « *qu'en soumettant à un régime dérogatoire de taux de cotisations certains des assurés d'un régime français d'assurance maladie, la deuxième phrase du second alinéa de l'article L. 131-9*

⁴⁹ Voir les décisions n^{os} 85-187 DC du 25 janvier 1985, *Loi relative à l'état d'urgence en Nouvelle-Calédonie et dépendances (État d'urgence en Nouvelle-Calédonie)*, cons. 10 ; 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 83 ; 2012-656 DC du 24 octobre 2012, *Loi portant création des emplois d'avenir*, cons. 17 ; 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 9 ; 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 20 ; 2013-667 DC du 16 mai 2013, *Loi relative à l'élection des conseillers départementaux, des conseillers municipaux et des conseillers communautaires, et modifiant le calendrier électoral*, cons. 51 ; 2013-669 DC du 17 mai 2013, *Loi ouvrant le mariage aux couples de personnes de même sexe*, cons. 53 et 2013-672 DC du 13 juin 2013, *Loi relative à la sécurisation de l'emploi*, cons. 8.

du code de la sécurité sociale crée une rupture d'égalité entre les assurés d'un même régime qui ne repose pas sur une différence de situation en lien avec l'objet de la contribution sociale ». Il avait par conséquent déclaré contraire à la Constitution cette disposition mais, déclaré conformes à la Constitution les dispositions de l'article 11 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 qui étaient déférées, celles-ci étant purgées de leur inconstitutionnalité⁵⁰.

Dans sa décision sur la loi de finances pour 2014 commentée, le Conseil constitutionnel a considéré que l'article 1729 E du CGI inséré par le paragraphe II de l'article 99 complétait l'article 1729 D du CGI (cons. 108) et qu'il convenait de contrôler cette disposition législative introduite par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012⁵¹.

Le Conseil constitutionnel a alors relevé que les sanctions créées par l'article 1729 D avaient pour objet de réprimer le défaut de présentation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés selon les modalités prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales et « *qu'en fixant le montant de ces amendes, en l'absence de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle et, en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu des critères de calcul en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré, sans lien avec les infractions, et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées* » (cons. 110). Le Conseil a donc déclaré les dispositions du 1° et du 2° de l'article 1729 D du CGI contraires à la Constitution.

La censure portant sur ces sanctions laissait toutefois subsister la sanction prévue par le 3° de l'article 1729 D du CGI (1 500 euros). L'article 1729 E du CGI résultant du paragraphe II de l'article 99, en renvoyant à cette seule sanction, n'encourait plus la censure pour méconnaissance du principe de proportionnalité des peines.

En conséquence, le Conseil a déclaré l'article 99 conforme à la Constitution.

⁵⁰ Décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012 précitée, cons. 15. Voir pour un exemple similaire la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 19 à 22.

⁵¹ Le paragraphe III de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoyait une application de cette nouvelle sanction aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014.

G. – La modification de la définition de l’abus de droit (article 100)

Aux termes de l’article L.64 du livre des procédures fiscales :

*« Afin d’en restituer le véritable caractère, l’administration est en droit d’écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d’un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes ou de décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils **n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, si ces actes n’avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.***

« En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l’avis du comité de l’abus de droit fiscal. L’administration peut également soumettre le litige à l’avis du comité.

« Si l’administration ne s’est pas conformée à l’avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

« Les avis rendus font l’objet d’un rapport annuel qui est rendu public. »

L’article 100, introduit par amendement de M. Pierre-Alain Muet, député, à l’Assemblée nationale, modifiait le premier alinéa de cet article pour substituer aux mots « *n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui* » les mots « *ont pour motif principal* ». Cette modification devait s’appliquer aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2016 « *pour les seuls actes mentionnés au premier alinéa de l’article L. 64 du LPF passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2014.* ».

Les actes constitutifs d’un abus de droit se définissent, en l’état actuel du droit, par deux critères alternatifs :

- soit les actes en cause sont fictifs ;
- soit ils sont motivés par le seul motif d’éluder ou d’atténuer l’impôt.

Ces conditions avaient été critiquées par M. Pierre-Alain Muet dans un rapport d’information déposé en juillet 2013 : « *Les conditions permettant aux vérificateurs d’engager un redressement sur le fondement de l’abus de droit sont lourdes, puisqu’ils doivent cumulativement [...] prouver que le contribuable a soit sciemment menti soit consciemment détourné l’intention du*

législateur [et] démontrer qu'il l'a fait dans l'unique but de réduire son imposition. Or il peut être assez aisé pour l'entreprise d'opposer à l'administration ne serait-ce qu'un seul argument de caractère non fiscal, même ténu, à l'appui de l'acte contesté »⁵². C'est en se fondant sur cet argument que l'amendement était présenté.

La jurisprudence du Conseil d'État sur l'article L. 64 a été réaffirmée, dans la décision du 17 juillet 2013 rendue à l'occasion de l'affaire dite des « coquillards »⁵³. Pour apprécier si le seul motif d'une opération est fiscal, le Conseil d'État compare l'avantage économique et l'avantage fiscal retirés respectivement par le contribuable de l'opération critiquée. Si l'avantage fiscal est prépondérant par rapport à l'avantage économique (réel), il considère que le contribuable a été inspiré par un motif exclusivement fiscal. Dans sa décision du 17 juillet 2013, le Conseil d'État a ainsi relevé que l'avantage de trésorerie (réel) invoqué par l'intéressé était minime, de sorte que celui-ci était réputé avoir seulement poursuivi un but fiscal :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que les sociétés dont les sociétés Établissements Lestrade, Tissarpe, Emigal et GCDF ont fait l'acquisition en 2002 et en 2003 avaient cessé toute activité, que leurs actifs étaient constitués uniquement de liquidités et qu'elles n'employaient aucun salarié ; que si les distributions auxquelles ces sociétés ont procédé ont procuré aux Établissements Lestrade, Tissarpe, Emigal et GCDF des gains de trésorerie minimes, voire inexistantes, elles ont eu pour effet de les priver définitivement de tout moyen susceptible de leur permettre de retrouver une activité ; que si les sociétés Établissements Lestrade, Tissarpe, Emigal et GCDF remplissaient les conditions légales pour bénéficier du régime des sociétés mères prévu par les articles 145 et 216 du code général des impôts alors applicables, si elles ont pris l'engagement de conserver les titres pendant deux ans et si les opérations litigieuses n'ont pas été rendues possibles par l'interposition de sociétés spécialement créées à cette fin, il résulte des circonstances rappelées ci-dessus que les sociétés Établissements Lestrade, Tissarpe, Emigal et GCDF n'ont pris aucune mesure de nature à favoriser le développement des sociétés qu'elles venaient d'acquérir et ne se sont pas comportées à leur égard comme des sociétés mères, mais ont au contraire favorisé leur disparition ; que les opérations litigieuses ont, en revanche, grâce à la déduction immédiate des provisions correspondant à la dépréciation des titres et à l'exonération d'impôt dont bénéficiaient, à l'exception d'une quote-part, les dividendes reçus des sociétés filles en application du régime des sociétés mères, permis de dégager un important déficit fiscal imputable sur les bénéfices de la société FAP et Cie à

⁵² M. Pierre-Alain Muet, *Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, Assemblée nationale, XIV^e législature, n° 1243, 10 juillet 2013, pp. 82 et 83.

⁵³ Conseil d'État, 17 juillet 2013, *Ministre délégué chargé du budget c/ SARL Choiseul Holding*, req. n° 360706.

laquelle les sociétés en cause avaient transmis leur patrimoine ; qu'il suit de là que le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a jugé que l'administration n'apportait pas la preuve, qui lui incombait, de ce que les opérations litigieuses avaient été inspirées par un but exclusivement fiscal et avaient méconnu les objectifs poursuivis par le législateur quand il a institué le régime des sociétés mères, et de ce qu'elles constituaient ainsi un abus de droit ».

La CJUE a la même orientation en matière de fraude à la loi⁵⁴. Elle subordonne l'existence d'une telle fraude à la condition que les opérations réalisées soient réalisées « *dans le seul but* » de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire. La Cour a ensuite transposé la notion de fraude à la loi en matière de TVA⁵⁵.

Les députés et les sénateurs requérants soutenaient qu'en définissant l'acte constitutif d'abus de droit comme l'acte ayant pour motif principal celui d'éluder ou d'atténuer l'impôt, les dispositions de l'article 100 méconnaissaient « *la liberté du contribuable de choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse* ». Était ainsi, selon eux, méconnue la liberté proclamée à l'article 2 de la Déclaration de 1789. Ils soutenaient aussi que l'article 100 portait en outre atteinte aux exigences résultant du principe de légalité des délits et des peines. Les sénateurs requérants faisaient en outre valoir qu'il était porté atteinte au principe de sécurité juridique, à l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, à l'article 34 de la Constitution, ainsi qu'au principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère.

Le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions de l'article 100 de la loi déferée contraires à la Constitution.

Tout d'abord, il a rappelé deux considérants de principe (cons. 114 et 115) sur la compétence du législateur, dans la mesure où c'est tout à la fois les insuffisances de la rédaction qui aboutissent à donner une importante marge d'appréciation à l'administration et les conséquences sur le plan pécuniaire d'une insuffisante définition de l'acte constitutif de l'abus de droit au regard du principe de légalité des délits, applicable en matière de sanctions fiscales, que le Conseil a censurées.

Le Conseil a ensuite constaté que la modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit qu'opère l'article 100 « *a pour effet de conférer*

⁵⁴ CJCE 14 décembre 1980, aff. 110/99 *Emsland-Stärke*, Rec. I-11569.

⁵⁵ CJCE 21 février 2006, aff. 255/02, *gr. Ch., Halifax plc* ; CJCE 21 février 2008 aff. 425/06, *Part Service*, Rec. I-897 ; CJCE 22 mai 2008, aff. 162/07, *Ampliscientifica*, Rec I-4019 ; CJUE 22 décembre 2010, aff. 103/09 *the Commissioners for her Majesty's revenues and Customs c/Weald Leasing Ltd*, Rec. I-13589.

une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale » dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal (cons. 116).

Il a ensuite relevé que, d'une part, cette procédure est applicable à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers⁵⁶ et que, d'autre part, sa mise en œuvre peut avoir des conséquences très lourdes pour les contribuables. Outre le rétablissement de l'impôt normalement dû et le paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois, en vertu de l'article 1727 du code général des impôts, le contribuable est passible d'une majoration égale, en vertu de l'article 1729 du même code, à 80 % des impôts dus, ramenée à 40 % « *lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire* » (cons. 117).

Compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le Conseil a jugé que « *le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant "pour motif principal" d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter* » (cons. 118).

H. – Le contrôle des prix de transfert de « fonctions » ou de « risques » entre entreprises ayant un lien de dépendance (article 106)

L'article 106 est issu d'un amendement du Gouvernement. Il vise à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales sur les prix de transfert.

Le prix de transfert désigne la valeur monétaire attribuée aux transactions réalisées entre des sociétés appartenant à un même groupe, par exemple une société mère et sa filiale. Un tel prix se distingue d'un prix de marché car il n'est pas fixé par des entreprises indépendantes en situation de concurrence. Comme le souligne M. Christian Eckert : « *Puisqu'ils sont fixés entre des entreprises qui ne sont pas concurrentes mais associées, il existe un risque de voir (ces prix de transfert) être manipulés à des fins fiscales* »⁵⁷. Les entreprises peuvent en effet chercher à « localiser » les bénéfices dans les États où la fiscalité est la moindre et à surévaluer la charge diminuant le bénéfice imposable dans l'État où la fiscalité est la plus élevée.

L'article 57 du CGI prévoit un dispositif de remise en cause des prix de transfert. Il vise à prévenir les transferts indirects de bénéfices d'entités françaises vers des entités étrangères associées en rapportant les bénéfices transférés aux résultats de l'entité française. Il dispose : « *Pour l'établissement*

⁵⁶ L'article L. 64 figure dans la section IV « Procédures de rectification » du chapitre 1^{er} « Le droit de contrôle de l'administration » du titre II « Le contrôle de l'impôt » du LPF.

⁵⁷ M. Christian Eckert, *Rapport n° 1428 précité*, 10 octobre 2013 (tome II, vol. 1), p. 353.

de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

« La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

« En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales ou en cas d'absence de production ou de production partielle de la documentation mentionnée au III de l'article L. 13 AA et à l'article L. 13 AB du même livre, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du même livre.

« À défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. »

Deux conditions sont ainsi fixées par l'article 57⁵⁸ :

– Son application est conditionnée à l'existence de liens de dépendance entre entreprises. La charge de la preuve de ce lien incombe à l'administration, sauf pour un transfert vers une entreprise établie dans un État ou un territoire à fiscalité privilégiée.

– Son application est également conditionnée à la preuve de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au profit de l'entreprise étrangère, c'est-à-dire de l'existence d'un avantage accordé par la société française à la société étrangère. Il incombe alors au contribuable de combattre la présomption de transfert de bénéfices par la démonstration de l'existence d'une contrepartie au moins équivalente à l'avantage mis en évidence par l'administration⁵⁹.

⁵⁸ Le Conseil d'État a refusé, dans sa décision n° 342099 du 2 mars 2011, *Société Soutiran et Cie*, de renvoyer une QPC au Conseil constitutionnel portant sur cet article 57 du CGI.

⁵⁹ CE 27 juillet 1988, n° 50020, *SA Boutique 2 M*, conclusions du président Fouquet ; CE, 19 octobre 1988, n° 56218 ; CE, 25 janvier 1989, n° 49847, *Sté Hempel* et conclusions du président Martin ; CE, 8 juin 2005, n° 255920, *SA Vetter* ; CE 21 mai 2012, n° 350546, *SA Lorans*.

Le Conseil d'État a précisé dans la décision *Min. c. Société Cap Gemini* du 7 novembre 2005 (n° 266436) que pour établir l'existence d'un avantage, l'administration doit démontrer que le prix ou la redevance pratiqués sont anormaux. À cette fin, elle doit en priorité se livrer à une comparaison avec la pratique d'entreprises similaires indépendantes. À défaut de termes de comparaison, elle doit mettre en évidence un écart entre le prix convenu et la valeur.

Au total, la démonstration apportée par l'administration permet d'établir une présomption de transfert de bénéfices. Mais l'entreprise peut apporter la preuve contraire en établissant le caractère normal de l'avantage et l'existence de contreparties. Si elle n'y parvient pas, les bénéfices transférés sont réintégrés à l'assiette taxable en France. En 2012, le montant des redressements en base effectués sur le fondement de l'article 57 s'est élevé à 3,5 milliards d'euros.

La question du prix de transfert se pose particulièrement en cas de réorganisation d'entreprises (*business restructuring*), généralement définie comme le redéploiement transnational par une entreprise multinationale de ses « fonctions », de ses actifs ou de ses « risques ». Ces opérations peuvent être conduites notamment à des fins fiscales. Dans un rapport de mars 2013, l'inspection générale des finances a recommandé, d'une part, de modifier en cas de réorganisation d'entreprises l'article 57 du CGI pour inverser la charge de la preuve et, d'autre part, de conserver dans les autres cas la règle actuelle pour ne pas affaiblir l'attractivité du territoire. Le rapport de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international de la commission des Finances de l'Assemblée nationale avait repris cette proposition⁶⁰. L'article 106 en est la traduction.

M. Bernard Cazeneuve, ministre délégué chargé du Budget, a souligné les enjeux soulevés par cet article qui « *répond à un enjeu majeur, peut-être le principal enjeu pour le contrôle fiscal, celui des opérations dites de business restructuring. Des dossiers récents, que certains d'entre vous, à qui le secret fiscal n'est pas opposable, connaissent bien, illustrent parfaitement ce type d'opération. C'est notamment le cas d'une réorganisation, souvent purement formelle, aboutissant à ce qu'une entreprise française cesse de vendre ses produits à ses clients réels et les vendent à un prix beaucoup plus faible à une filiale de commercialisation qui les revend ensuite aux clients, en conservant toute la marge. Naturellement cette filiale n'est pas située en France, mais dans un État dont la fiscalité est particulièrement attractive* »⁶¹.

⁶⁰ M. Pierre-Alain Muet, *Rapport n° 1243 précité*, proposition n° 6.

⁶¹ Compte-rendu des débats de la deuxième séance du 15 novembre 2013, J.O. Débats, Assemblée nationale.

L'article 106 insérait donc dans l'article 57 notamment un deuxième alinéa qui disposait : « *Lorsqu'une entreprise transfère une ou plusieurs fonctions ou un ou plusieurs risques à une entreprise liée, au sens du 12 de l'article 39, cesse de les exercer ou de les assumer en tout ou partie, et que son résultat d'exploitation constaté au cours de l'un des deux exercices suivant le transfert est inférieur d'au moins 20 % à la moyenne de ceux des trois exercices précédant le transfert, elle doit établir qu'elle a bénéficié d'une contrepartie équivalente à celle qui aurait été convenue entre des entreprises n'ayant pas un tel lien de dépendance. À cet effet, elle fournit à l'administration, à la demande de celle-ci, tous les éléments utiles à la détermination des résultats réalisés avant et après le transfert par les entreprises qui y sont parties, y compris celles bénéficiaires du transfert. À défaut, les bénéfices qui auraient dû être réalisés sont incorporés à ses résultats. L'obligation de justification mentionnée au premier alinéa du présent article n'est applicable ni à la cession d'un actif isolé, ni à la concession du droit d'utilisation de celui-ci lorsque cette cession ou cette concession est indépendante de tout autre transfert de fonction ou de risque* ».

Les requérants formulaient une double critique contre les dispositions de l'article 106. La première visait les termes de cet alinéa inséré dans le CGI, au motif que les notions de « fonctions » ou de « risques » étaient insuffisamment précises. La seconde visait le paragraphe II de l'article 106 qui rendait applicable cette disposition « *aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013* ». Ils dénonçaient l'effet rétroactif de ces modalités d'entrée en vigueur.

C'est le premier grief qui a fondé la décision du Conseil constitutionnel de déclarer l'article 106 contraire à la Constitution.

Le Conseil a relevé l'imprécision des termes employés, en particulier les notions de « transfert de fonctions » et de « risques ». Il a également relevé qu'à la différence du premier alinéa de l'article 57, qui prévoit la réintégration dans les revenus de l'entreprise des bénéfices indûment transférés au moyen la différence entre le prix comptable et la valeur réelle du transfert, les dispositions du nouveau deuxième alinéa prévoyaient la réintégration « *des bénéfices qui auraient dû être réalisés* ». Toutefois, l'article ne désignait pas la période correspondant à ces bénéfices. Enfin, au surplus, le Conseil a relevé une erreur de renvoi interne à cet article, la dernière phrase de ce deuxième alinéa prévoyant une dispense de « *l'obligation de justification mentionnée au premier alinéa* » alors que le premier alinéa de l'article 57 ne prévoit pas d'obligation de justification (cons. 130).

Par suite, le Conseil constitutionnel a estimé que le législateur n'avait pas épuisé l'étendue de sa compétence et avait méconnu l'objectif de valeur

constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Sur ce fondement, il a déclaré l'article 106 contraire à la Constitution.