



## Commentaire

### Décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016

*Loi de finances rectificative pour 2016*

et

### Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016

*Loi de finances pour 2017*

\* Le projet de loi de finances rectificative pour 2016 a été délibéré en Conseil des ministres le 18 novembre 2016. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 7 décembre. Il a ensuite été modifié par le Sénat le 17 décembre. Après l'échec de la commission mixte paritaire (CMP) le 19 décembre, il a fait l'objet d'un nouveau vote de l'Assemblée nationale le 20 décembre 2016 et a été rejeté en nouvelle lecture par le Sénat le 21 décembre 2016. Le texte, adopté en lecture définitive par l'Assemblée nationale le 22 décembre 2016, a été déféré au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés et plus de soixante sénateurs.

Les députés requérants contestaient la sincérité de la loi de finances rectificative. Les sénateurs et députés requérants mettaient en cause la conformité à la Constitution de certaines des dispositions de son article 14 et de l'article 113. Les sénateurs requérants critiquaient, pour leur part, certaines dispositions de son article 29 et de son article 147.

Dans sa décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, le Conseil constitutionnel a écarté le grief relatif à la sincérité de la loi de finances rectificative. Il a déclaré conformes à la Constitution les 2° du paragraphe I et le 3° du paragraphe II de l'article 14 ainsi que le 3° de l'article 29. Il a, en revanche, déclaré contraires à la Constitution les articles 113 et 147, ainsi que, pour un motif de procédure (« *cavalier budgétaire* »), l'article 84, qu'il a soulevé d'office.

\* Le projet de loi de finances pour 2017 a été délibéré en Conseil des ministres le 28 septembre 2016. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 22 novembre 2016. Il a ensuite été rejeté par le Sénat le 30 novembre 2016. Après l'échec de la CMP le 13 décembre 2016, il a été adopté en nouvelle lecture par l'Assemblée nationale le 16 décembre 2016 et a été rejeté par le Sénat le 19 décembre. Le texte, adopté en lecture définitive par

l'Assemblée nationale le 20 décembre 2016, a été déféré au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés et plus de soixante sénateurs.

Les sénateurs et les députés requérants mettaient en cause la sincérité de la loi de finances pour 2017. Ils critiquaient la conformité à la Constitution de certaines dispositions de son article 7 et de ses articles 12, 21 et 62. Les sénateurs requérants contestaient par ailleurs ses articles 61 et 78 et certaines dispositions de son article 105. Les députés requérants formulaient aussi des griefs à l'encontre de son article 33 et de certaines dispositions de son article 60.

Dans sa décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, le Conseil constitutionnel a écarté le grief relatif à la sincérité de la loi de finances. Il a jugé conformes à la Constitution les articles 12, 21, 33 et 62 de la loi déférée ainsi que le 2 du F du paragraphe II de l'article 60 et, à ce même article, le premier alinéa du 1 et la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 1671 du code général des impôts. Il a aussi déclaré conforme à la Constitution le paragraphe II de l'article 105 et, sous une réserve, le paragraphe I de l'article 7 de la loi déférée. Il a par ailleurs rejeté le grief de procédure développé contre l'article 61.

En revanche, le Conseil constitutionnel a jugé contraires à la Constitution l'article 78 et les paragraphes I des articles 105 et 133. Il a par ailleurs censuré d'office sept articles (articles 110, 113, 126, 131, 132, 153 et 154) comme adoptés selon une procédure contraire à la Constitution (« *cavaliers budgétaires* »).

## **I. – La sincérité de la loi de finances pour 2017**

La sincérité de la loi de finances pour 2017 était contestée par les sénateurs et les députés requérants.

Après avoir rappelé sa formule de principe en la matière, selon laquelle « *la sincérité de la loi de finances de l'année se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine* » (paragr. 3)<sup>1</sup>, le Conseil constitutionnel a souligné que « *les hypothèses retenues pour 2016 et 2017 peuvent être regardées comme optimistes, particulièrement en ce qui concerne le déficit pour 2017* » (paragr. 6). En ce sens, l'avis du 24 septembre 2016 du Haut conseil des finances publiques (HCFP) avait pointé

---

<sup>1</sup> Voir par exemple les décisions n°s 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 8, 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 4 et 2015-725 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances pour 2016*, cons. 4.

les risques particuliers pesant sur les prévisions de croissance et de recettes, ainsi que sur le niveau des dépenses publiques pour 2017<sup>2</sup>.

Le Conseil constitutionnel a cependant tenu compte des éléments suivants :

– lors de la nouvelle lecture à l’Assemblée nationale du projet de loi de finances pour 2017, des amendements du Gouvernement à l’article liminaire et à l’article d’équilibre ont tiré les conséquences, sur les évaluations de recettes, de la révision à 1,4 % (au lieu de 1,5 %) de la prévision de croissance du produit intérieur brut (PIB) pour 2016, associée au projet de loi de finances rectificative pour 2016 alors en discussion. Selon le Conseil constitutionnel, ces modifications « *contribuent à mettre en œuvre l’impératif de sincérité qui s’attache à l’examen des lois de finances pendant toute la durée de celui-ci* » (paragr. 5)<sup>3</sup> ;

– il ne ressort ni de l’avis du HCFP, ni des autres éléments dont dispose le Conseil constitutionnel, et notamment des prévisions de croissance du PIB pour 2016 et 2017 établies par différentes institutions telles que la commission européenne, la banque de France, le fonds monétaire international (FMI) et l’organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), que « *les hypothèses économiques sur lesquelles est fondée la loi de finances sont entachées d’une intention de fausser les grandes lignes de l’équilibre de la loi déferée* » (paragr. 6) ;

– si plusieurs dispositions de la loi de finances ont pour effet d’augmenter les recettes de 2017 en avançant d’une année certaines rentrées fiscales (voir par exemple le commentaire de l’article 21 ci-après), et que les risques affectant les dépenses publiques sont plus importants en 2017 que pour les années précédentes ces différents éléments ressortaient bien des documents budgétaires soumis aux assemblées. Par ailleurs, ils avaient fait l’objet de commentaires du HCFP dans son avis précité et avaient donné lieu à de larges débats au Parlement. Ce faisant, ils n’étaient pas de nature à rendre insincère la présentation des ressources et des charges de l’État pour 2017, au sens de l’article 32 de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)<sup>4</sup> ;

---

<sup>2</sup> Avis n° 2016-3 du 24 septembre 2016 relatif aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour l’année 2017.

<sup>3</sup> Sur cet impératif, voir notamment les décisions n°s 2001-448 DC du 25 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances*, cons. 75, 79 et 89 et 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 8

<sup>4</sup> Article 32 : « *Les lois de finances présentent de façon sincère l’ensemble des ressources et des charges de l’État. Leur sincérité s’apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler* ».

– certaines dépenses et mesures fiscales prévues dans la loi de finances pour 2017 ne produiront leurs effets sur le solde budgétaire qu’à partir de 2018, ce qui rendra plus difficile le respect de la trajectoire pluriannuelle des finances publiques prévue par la loi de programmation du 29 décembre 2014<sup>5</sup>. Le Conseil constitutionnel a cependant relevé qu’il n’en résultait « aucune méconnaissance d’une exigence constitutionnelle » (paragr. 8), rappelant ainsi implicitement que les lois de finances ne sont juridiquement pas tenues de respecter les orientations pluriannuelles définies par les lois de programmation des finances publiques<sup>6</sup>.

Enfin, après avoir souligné que « si l’évolution des charges ou des ressources était telle qu’elle modifierait les grandes lignes de l’équilibre budgétaire, il appartiendrait en tout état de cause au Gouvernement de soumettre au Parlement un projet de loi de finances rectificative » (paragr. 9)<sup>7</sup>, le Conseil constitutionnel a écarté le grief invoqué par les requérants.

## **II. – Dispositions commentées de la décision n° 2016-743 DC sur la loi de finances rectificative pour 2016**

### **A. – Modernisation des procédures de contrôle fiscal (article 14)**

#### **1. – La sanction du défaut de présentation ou de remise de données nécessaires à la réalisation de traitements informatiques dans le cadre d’une vérification de comptabilité**

Le 2° du paragraphe I de l’article 14 de la loi de finances rectificative pour 2016 insère, dans le code général des impôts (CGI), un article 1729 H qui sanctionne la méconnaissance d’obligations documentaires prévues par le paragraphe II de l’article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), lequel est relatif aux modalités selon lesquelles l’administration se fait remettre par le contribuable les données nécessaires à la réalisation d’une vérification de comptabilité lorsque celle-ci est tenue au moyen de systèmes informatisés.

L’article 1729 H punit ces manquements d’une amende de 5 000 euros ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d’une majoration de 10 % des droits.

Les sénateurs et les députés requérants reprochaient aux dispositions contestées de ne pas définir en des termes suffisamment clairs et précis les infractions

---

<sup>5</sup> Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019.

<sup>6</sup> Voir également la décision n° 2015-725 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances pour 2016*, cons. 6.

<sup>7</sup> Pour des précédents, voir par exemple les décisions n°s 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l’emploi et du pouvoir d’achat*, cons. 38, 2011-638 DC précitée, cons. 10, 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 36 et 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 10.

sanctionnées, en méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines et de l'article 34 de la Constitution. Ils soutenaient également que le législateur avait méconnu l'étendue de sa compétence en sanctionnant le défaut de mise à disposition de fichiers informatiques dont le format est déterminé par arrêté ministériel. Enfin, selon les sénateurs requérants, était également méconnu le principe de proportionnalité des peines dès lors que les dispositions contestées sanctionnent d'une amende proportionnelle non plafonnée un manquement à une simple obligation documentaire.

Le Conseil constitutionnel a d'abord examiné les griefs tirés de la méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines et de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence. S'agissant, tout d'abord, de la définition des infractions, le Conseil constitutionnel a considéré que les faits incriminés par cet article sont suffisamment définis : « *en réprimant le défaut de présentation ou de mise à disposition des documents, données ou traitements nécessaires à la mise en œuvre des investigations prévues au paragraphe II de l'article L. 47 A ou de ceux soumis à contrôle, le législateur a défini les comportements constitutifs des infractions, sans méconnaître le principe de légalité des délits et des peines ni l'article 34 de la Constitution* » (paragr. 10). S'agissant, ensuite, du renvoi au pouvoir réglementaire, il a considéré que la circonstance que les normes auxquelles doivent répondre les copies de documents soient fixées par arrêté ministériel n'entache pas le nouvel article 1729 H d'incompétence négative : « *en renvoyant à un arrêté ministériel la détermination du format dans lequel les supports informatiques doivent sous peine de sanction être remis à l'administration, le législateur n'a pas, s'agissant d'une simple norme technique de présentation de ces supports, méconnu l'étendue de sa compétence* » (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel a ensuite examiné le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines : « *En second lieu, en réprimant le défaut de présentation ou de mise à disposition d'éléments nécessaires à la réalisation de traitements informatiques dans le cadre d'une vérification de comptabilité d'une amende de 5 000 euros ou, en cas de rectification et si le montant en est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard des manquements en cause et de leurs conséquences sur les impôts à acquitter par le contribuable* » (paragr. 11). Ce faisant, il a fait application de sa jurisprudence en matière de sanction de manquements à des obligations documentaires dans le cadre d'un contrôle fiscal. En effet, dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, il avait jugé « *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 »<sup>8</sup>.*

En définitive, il a jugé le 2° du paragraphe I de l'article 14 conforme à la Constitution (paragr. 12).

## **2. – Création de la procédure d' « examen de comptabilité »**

Le 3° du paragraphe II de l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2016 crée, dans le LPF, un nouvel article L. 13 G selon lequel : « *Dans les conditions prévues au présent livre, les agents de l'administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place* ». Dans cette hypothèse, en application de l'article L. 47 AA du même livre, créé par le 6° du même paragraphe II, le contribuable adresse à l'administration une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée.

La nouvelle procédure d' « examen de comptabilité » est conçue pour permettre à l'administration fiscale d'examiner depuis le bureau du vérificateur, et non sur place, la comptabilité informatisée d'une entreprise. Elle se distingue des procédures de contrôle déjà existantes et dont les délimitations exactes ont été progressivement fixées par la jurisprudence administrative.

Les sénateurs et les députés requérants soutenaient qu'en permettant l'emport de documents et la remise en cause des déclarations du contribuable sans que soit assuré le respect du débat oral et contradictoire, les dispositions contestées portaient atteinte au respect des droits de la défense.

L'exigence de « *débat oral et contradictoire* » résulte de la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle le contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité<sup>9</sup> ne doit pas, sous peine d'irrégularité de la procédure, être privé de la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur<sup>10</sup>. Cette règle

<sup>8</sup> 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. 56.

<sup>9</sup> La principale procédure de vérification est la « vérification de comptabilité » prévue par les articles L. 13 et R. 13-1 du LPF. Cette vérification de comptabilité consiste en un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner « sur place », ainsi que l'indique l'article L. 13, la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement.

<sup>10</sup> Cf. notamment : CE, sect, 21 mai 1976, n° 94052. : RJF 7-8/76 n° 344, chron. B. Martin Laprade p. 224 ; CE, 7° et 8° s.-s., 27 juillet 1979, n°s 9101 et 8682 : RJF 11/79 n° 657 ; CE, 7° et 9° s.-s., 5 juin 1981 n° 20948 : RJF 9/81 n° 789 ; CE, plén, 29 juillet 1983 n° 27794. :RJF 10/83 n° 1173 ; CE, 9° et 7° s.-s., 2 octobre 1985, n° 45548 et 66522.; RJF 11/85 n° 1457.

jurisprudentielle a été essentiellement dégagée à l'occasion d'affaires dans lesquelles le vérificateur, emportant les documents comptables hors de l'entreprise pour les examiner dans les bureaux de l'administration, n'avait pas eu une présence sur place suffisante pour permettre un dialogue.

Elle n'a toutefois pas de lien avec les droits de la défense dès lors qu'elle se situe à un stade de la procédure où la Constitution n'exige pas qu'ils s'appliquent.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a ainsi relevé que « *Les dispositions contestées permettent à l'administration d'obtenir une copie des fichiers des écritures comptables d'un contribuable en vue de procéder à un examen de comptabilité. En revanche, elles ne lui confèrent pas un pouvoir d'exécution forcée pour en obtenir la remise* ». Il en a déduit que « *ces dispositions qui, au demeurant, ne privent pas le contribuable des garanties prévues par le livre des procédures fiscales en cas d'exercice par l'administration de son droit de contrôle, ne méconnaissent ni les droits de la défense ni aucune autre exigence constitutionnelle* » (paragr. 16).

Ce faisant, le Conseil constitutionnel a fait application de sa jurisprudence en matière d'accès de l'administration, à des fins de contrôle, aux documents de la personne contrôlée. En effet, dans sa décision n° 2011-214 QPC du 27 janvier 2012, il avait jugé « *que, d'une part, le droit reconnu aux agents de l'administration des douanes d'accéder aux documents relatifs aux opérations intéressant leur service ne saurait, en lui-même, méconnaître les droits de la défense ; que, d'autre part, si les dispositions contestées imposent aux personnes intéressées de remettre aux agents de l'administration des douanes les documents dont ces derniers sollicitent la communication, elles ne confèrent pas à ces agents un pouvoir d'exécution forcée pour obtenir la remise de ces documents ; qu'elles ne leur confèrent pas davantage un pouvoir général d'audition ou un pouvoir de perquisition ; qu'en l'absence d'autorisation préalable de l'autorité judiciaire, seuls les documents qui ont été volontairement communiqués à l'administration peuvent être saisis ; qu'en outre, si ces dispositions ne prévoient pas que la personne intéressée peut bénéficier de l'assistance d'un avocat, elles n'ont ni pour objet ni pour effet de faire obstacle à cette assistance ; qu'enfin, elles ne portent aucune atteinte aux droits des personnes intéressées de faire contrôler, par les juridictions compétentes, la régularité des opérations conduites en application des dispositions précitées ; qu'il suit de là que l'article 65 du code des douanes ne porte aucune atteinte au respect des droits de la défense* »<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Décision n° 2011-214 QPC du 27 janvier 2012, *Société COVED SA (Droit de communication de l'administration des douanes)*, cons. 6.



Le Conseil constitutionnel a donc déclaré le 3° du paragraphe II de l'article 14 conforme à la Constitution (paragr. 17).

### **B. – Prise en compte, pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune, des revenus placés dans certaines sociétés (3° de l'article 29)**

Les biens professionnels sont exonérés de l'impôt de solidarité sur la fortune. L'article 885 O *ter* du code général des impôts prévoit que seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel.

Or, dans un arrêt de principe du 20 octobre 2015, la Cour de cassation a jugé que cette limite d'exonération est d'interprétation stricte et ne s'applique pas aux éléments composant l'actif social de l'ensemble des filiales et sous-filiales de la société tête de groupe dans laquelle le redevable détient des titres<sup>12</sup>.

Afin de faire échec à cette jurisprudence, le 3° de l'article 29 de la loi de finances rectificative complète l'article 885 O *ter* du CGI pour exclure de la qualification de biens professionnels la fraction de la valeur des titres représentative des biens du patrimoine non professionnel logés dans les filiales et sous-filiales.

Selon le texte modifié, la valeur des titres détenus par le redevable n'est donc exonérée que dans la mesure où elle correspond à l'actif professionnel de la société mais également des sociétés détenues directement ou indirectement.

Le texte réserve toutefois le cas où le redevable, de bonne foi, n'est pas en mesure de disposer des informations nécessaires. En pareille hypothèse, aucun rehaussement ne peut être opéré sur ce fondement<sup>13</sup>.

Les sénateurs requérants faisaient valoir que ces dispositions avaient pour effet de faire entrer dans le patrimoine du contribuable assujetti à l'ISF des éléments dont il ne dispose pas, de sorte que serait méconnu l'article 13 de la Constitution qui impose de prendre en considération les facultés contributives.

En la matière, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision du 29 décembre 2012<sup>14</sup> :

---

<sup>12</sup> Cass. com. 20 octobre 2015 n° 14-19.598 FS-PB.

<sup>13</sup> Selon l'exposé des motifs, cette clause de sauvegarde permettrait d'assurer que seraient remis en cause les comportements frauduleux consistant en la dissimulation d'actifs personnels au sein des filiales et sous-filiales de la société constitutive du bien professionnel.

<sup>14</sup> Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 96.



*« 96. 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 ».*

Par la disposition contestée, le législateur avait tenu compte de cette décision. En effet, s'il ne pouvait inclure dans le patrimoine soumis à l'ISF d'un associé d'une société des biens du patrimoine de celle-ci s'il n'est pas établi que ces biens sont, en fait, à la disposition de l'associé, il pouvait en revanche exclure de l'exonération la fraction de la valeur des titres de la société qui représente des éléments patrimoniaux non nécessaires à l'activité de la société. En effet, ces titres sont bien à la disposition du redevable de l'ISF. On peut au demeurant observer qu'en 2012 le Conseil constitutionnel n'avait pas fait jouer sa jurisprudence dite « néo-calédonienne » pour contrôler les dispositions actuelles de l'article 885 O *ter*, issues de l'article 26 de la loi de finances pour 1989.

Aussi, après avoir rappelé, comme dans sa décision de 2012 que « *le législateur peut, pour la détermination du patrimoine non professionnel des contribuables soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune, prendre en compte la fraction de la valeur de leurs parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine d'une société qui ne sont pas nécessaires à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale* » (paragr. 21), le Conseil constitutionnel a jugé que « *Les dispositions contestées ont pour seul objet d'exclure de l'exonération cette fraction de la valeur des parts d'une société représentative de la part du patrimoine social d'une société détenue directement ou indirectement qui n'est nécessaire ni à sa propre activité ni à celle de la société détenue. Le législateur pouvait ainsi prévoir que la valeur des titres détenus par le redevable n'est exonérée que dans la mesure où elle correspond à l'actif professionnel de la société détentrice ou à celui des sociétés qu'elle détient directement ou indirectement* » (paragr. 22).

Il a ainsi écarté le grief des sénateurs requérants et a donc jugé conformes à la Constitution les dispositions critiquées de l'article 29.

### C. – Contribution à l'accès au droit et à la justice (article 113)

L'article 113 de la loi déferée prévoyait la création d'une nouvelle taxe affectée, dénommée « *contribution à l'accès au droit et à la justice* », destinée à alimenter le fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice (FIADJ) créé à l'article L. 444-2 du code de commerce, par l'article 50 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

Le dispositif du FIADJ a été conçu pour « *favoriser la couverture de l'ensemble du territoire par les professions judiciaires et juridiques et l'accès du plus grand nombre au droit* ». Créé en même temps que les mécanismes de révision des tarifs réglementés applicables à ces professions, il doit en contrebalancer l'impact pour les professionnels exerçant dans des territoires générant un niveau d'activité n'assurant pas, compte tenu des nouveaux tarifs, la viabilité économique de leur office ou de leur étude. Le FIADJ est ainsi chargé de distribuer des aides à l'installation et au maintien pour les professionnels concernés, selon des modalités précisées par le décret n° 2016-230 du 26 février 2016 et codifiées aux articles R. 444-22 et suivants du code de commerce.

C'était la seconde fois que le Conseil constitutionnel devait se prononcer sur la contribution affectée à ce fonds.

En effet, une première contribution de même nature avait été prévue au paragraphe III de l'article 50 de la loi du 6 août 2015 précitée. Toutefois, elle avait été censurée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015<sup>15</sup>, au motif que le législateur avait méconnu l'étendue de sa compétence en habilitant le pouvoir réglementaire à fixer et à modifier les règles concernant l'assiette de cette contribution.

La nouvelle contribution instaurée par l'article 113 de la loi de finances rectificative pour 2016, codifiée dans un nouvel article 1609 *octotricies* du CGI, était due par les personnes titulaires d'un office ministériel ou nommées dans un office ministériel de commissaire-priseur judiciaire, de greffier de tribunal de commerce, d'huissier de justice ou de notaire ainsi que par les administrateurs et mandataires judiciaires exerçant à titre libéral. Il s'agissait des mêmes professions que celles éligibles aux aides assurées par le FIADJ, auquel le produit de la taxe devait être affecté – dans la limite d'un plafond fixé au 28° du paragraphe I de l'article 36 de la loi de finances pour 2017.

---

<sup>15</sup> Décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015, *Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques*, cons. 51 et 52.

La contribution était assise sur le montant total hors taxes des sommes encaissées en rémunération des prestations réalisées par les professionnels précités, au cours de l'année civile précédente ou du dernier exercice clos.

Le taux de la contribution était de 0,5 % sur la fraction de l'assiette comprise entre 300 000 € et 800 000 € et de 1 % au-delà. Pour les personnes morales, ces seuils étaient multipliés par le nombre d'associés exerçant au sein de la personne morale l'une des professions concernées. En définissant ainsi dans la loi l'assiette et le taux de la contribution, le législateur se conformait à la décision précitée du Conseil constitutionnel.

La contribution était déclarée et acquittée comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ses règles de recouvrement, de contrôle et de contentieux étaient aussi celles applicables en matière de TVA.

Les sénateurs et les députés requérants critiquaient cette disposition sur le fondement de la méconnaissance, à plusieurs titres, du principe d'égalité devant les charges publiques.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel ne s'est pas placé sur le terrain de l'égalité devant les charges publiques mis en avant par les requérants, mais sur celui de l'égalité devant la loi.

En effet, il lui est apparu que le mécanisme de calcul des tranches d'imposition, en fonction du nombre d'associés de la société exerçant l'activité en cause, instaure une différence de traitement contraire à ce principe.

Cette disposition particulière avait été prévue dès le projet de loi de finances rectificative initial et maintenue, sous une forme analogue, dans le texte finalement adopté. Le Gouvernement avait en effet estimé que dans la mesure où le seuil d'abattement serait appliqué, pour les professionnels exerçant à titre individuel, par personne physique, il convenait que « *dans le cas d'une personne morale, ce seuil [soit] multiplié par le nombre de personnes physiques exerçant l'une des professions concernées au sein de la société* »<sup>16</sup>.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a toutefois considéré que cette disposition créait une différence de traitement entre les assujettis selon qu'ils exerçaient à titre individuel ou à titre collectif et, dans ce dernier cas, selon le nombre d'associés (paragr. 26).

---

<sup>16</sup> Exposé des motifs du projet de loi (n° 4235 – XIV<sup>e</sup> législature) de finances rectificative pour 2016, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 18 novembre 2016, p. 96.

Il a tout d'abord observé qu'il est tout à fait possible qu'un professionnel exerçant à titre individuel atteigne le même niveau d'activité qu'une société composée de plusieurs associés (paragr. 27). Ceci dépend, notamment, du nombre de salariés employés au sein de chacune de ces structures. En effet, les textes en vigueur autorisent les notaires<sup>17</sup>, les huissiers de justice<sup>18</sup>, les greffiers de tribunaux de commerce<sup>19</sup> et les administrateurs judiciaires<sup>20</sup> et mandataires judiciaires<sup>21</sup> à exercer leur profession sous le régime du salariat. Les textes qui les régissent fixent cependant une limite, par titulaire de l'office ou par associés, du nombre de professionnels salariés (deux professionnels salariés par titulaire ou associé pour toutes les professions, sauf celle des notaires, qui, jusqu'en 2020, est soumise au ratio de 4 pour 1).

Ainsi, il est possible à un notaire exerçant à titre individuel de disposer de quatre collaborateurs notaires salariés et, d'avoir une activité équivalente à celle d'un office de cinq associés sans notaire salarié ou d'un office de deux associés avec trois notaires salariés.

Dans ces différents cas, compte tenu de la règle prévue en faveur des offices détenus par une personne morale, les tranches d'impositions applicables étaient les suivantes :

<i>Type de structures</i>	<b>Première tranche à 0,5 %</b>	<b>Seconde tranche à 1 %</b>	<b>Contribution acquittée pour un chiffre d'affaire de 5 millions d'euros</b>
<b>Office individuel avec quatre salariés</b>	300 000 euros à 800 000 euros	Au-delà de 800 000 euros	44 500 euros
<b>Office en société avec cinq associés, mais sans salariés</b>	1 500 000 euros à 4 000 000 euros	Au-delà de 4 000 000 euros	22 500 euros
<b>Office en société avec deux associés, et trois salariés</b>	600 000 euros à 1 600 000 euros	Au-delà de 1 600 000 euros	39 000 euros

Le Conseil constitutionnel a considéré que cette différence de traitement ne reposait pas sur une différence de situation de nature à la justifier (paragr. 27). En effet, la contribution ne s'imputait pas sur le bénéfice reçu par chaque associé, mais sur le chiffre d'affaires global de la structure, avant qu'en soient

<sup>17</sup> Article 1<sup>er</sup> *ter* de l'ordonnance n° 45-2590 du 2 novembre 1945 relative au statut du notariat.

<sup>18</sup> Article 3 *ter* de l'ordonnance n° 45-2592 du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers.

<sup>19</sup> Article L. 743-12-1 du code de commerce.

<sup>20</sup> Article L. 811-7-1 du code de commerce.

<sup>21</sup> Article L. 812-5-1 du code de commerce.

déduites les charges. Le mode d'exercice professionnel, en office individuel ou en société, n'est, de ce point de vue, pas pertinent.

Or, le Conseil constitutionnel a estimé qu'aucun motif d'intérêt général ne justifiait non plus cette différence de traitement. Il en a déduit que les dispositions de l'alinéa qui l'instaurait étaient contraires au principe d'égalité devant la loi (paragr. 28).

Il appartenait ensuite au Conseil constitutionnel de préciser la portée de cette déclaration d'inconstitutionnalité. Il a tout d'abord observé que « *la censure de ce seul alinéa aurait pour effet d'augmenter la contribution due par les sociétés exerçant les professions qui y sont soumises* », puisque ces sociétés perdraient ainsi le bénéfice d'une disposition qui élevait leurs tranches d'imposition. « *Compte tenu de ces conséquences, qui ne correspondent pas à l'intention du législateur* », le Conseil a jugé qu'il y avait lieu de déclarer contraire à la Constitution l'ensemble de l'article 113 de la loi de finances rectificative pour 2016 (paragr. 29).

#### **D. – Autorisation de l'approbation de l'avenant du 25 août 2016 modifiant la convention fiscale franco-portugaise (article 147)**

Introduit en première lecture à l'Assemblée nationale par amendement du Gouvernement à l'Assemblée nationale, l'article 147 de la loi de finances rectificative pour 2016 autorise l'approbation de l'avenant, signé à Lisbonne le 25 août 2016, modifiant la convention du 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu.

Les sénateurs requérants soutenaient que ces dispositions méconnaissaient l'article 53 de la Constitution, au motif qu'elles ne pourraient trouver leur place que dans une loi spécifique, prise sur le fondement du premier alinéa de cet article<sup>22</sup>. En tout état de cause, ils estimaient que ces dispositions étaient étrangères au domaine des lois de finances et qu'elles constituaient donc un « cavalier budgétaire ».

Le Conseil constitutionnel leur a donné raison sur ce second terrain.

---

<sup>22</sup> « *Les traités de paix, les traités de commerce, les traités ou accords relatifs à l'organisation internationale, ceux qui engagent les finances de l'État, ceux qui modifient des dispositions de nature législative, ceux qui sont relatifs à l'état des personnes, ceux qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire, ne peuvent être ratifiés ou approuvés qu'en vertu d'une loi* ».

En application des articles 34 et 47 de la Constitution, le contenu des lois de finances est défini par la loi organique<sup>23</sup>. Il l'est actuellement par les articles 34 à 36 de la LOLF. Au regard de ces articles, l'autorisation d'approuver l'avenant précité n'entraîne dans aucune des catégories des dispositions devant ou pouvant figurer dans une loi de finances.

En particulier, les dispositions de l'article 147 de la loi déferée n'étaient :

– ni des « *dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire* », au sens du 2° du paragraphe I de l'article 34 de la LOLF ;

– ni des « *dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire* », au sens du a du 7° du paragraphe II du même article. Si les stipulations de l'avenant pouvaient éventuellement être regardées comme portant sur l'assiette et les modalités de recouvrement d'impositions de toute nature, tel n'est pas le cas de l'article contesté, qui visait exclusivement à autoriser l'approbation de cet avenant ;

– ni des dispositions ayant pour objet d'« *approuver des conventions financières* », au sens du d du même 7°. Une convention fiscale n'est pas une convention financière, cette dernière notion renvoyant, selon les travaux préparatoires de la LOLF, à des textes « *visant, par exemple, à accroître la quote-part de la France au Fonds monétaire international ou liant le Gouvernement à la Banque de France* »<sup>24</sup>. En tout état de cause, les dispositions contestées n'approuvaient pas elles-mêmes l'avenant, mais se bornaient à autoriser le pouvoir exécutif à procéder à cette approbation.

Le Conseil constitutionnel en a donc conclu que, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief des sénateurs, les dispositions contestées ne trouvaient pas leur place dans une loi de finances et qu'elles étaient donc contraires à la Constitution (paragr. 35).

---

<sup>23</sup> Une illustration en est fournie, dans la décision n° 2016-744 DC commentée, par la censure d'office du paragraphe I de l'article 133 de la loi de finances pour 2017, qui disposait qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, la loi de finances fixe chaque année des plafonds, par ministère, des surfaces de bureaux occupées par l'État et ses opérateurs (voir, déjà, la décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 35).

<sup>24</sup> M. Didier Migaud, rapport n° 2908, Assemblée nationale, janvier 2001, p. 189.

### **III. – Dispositions commentées de la décision n° 2016-744 DC sur la loi de finances pour 2017**

#### **A. – Les revenus pris en compte pour le plafonnement de l'impôt sur la fortune (paragraphe I de l'article 7)**

L'article 7 de la loi de finances pour 2017 modifie l'article 885 V *bis* du code général des impôts afin de compléter la liste des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

Le Conseil constitutionnel a déjà connu à plusieurs reprises de l'ISF et, plus spécifiquement, de son plafonnement.

#### **1. – Le plafonnement de l'ISF**

De manière générale, le Conseil constitutionnel juge à propos de l'ISF « *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* »<sup>25</sup>.

Le plafonnement de cet impôt a été instauré dès sa création par l'article 26 de la loi de finances pour 1989 du 23 décembre 1988. Cet article a limité le montant d'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente à 70 % du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente. Ce taux a été porté à 85 % par la loi de finances pour 1991. Le Conseil constitutionnel n'a pas eu à connaître des lois de finances pour 1989 et pour 1991. L'article 6 de la loi de finances pour 1996 a institué un « plafonnement du plafonnement ». Celui-ci limitait la réduction de l'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.

Des aménagements ont été opérés par les lois de finances pour 1999 et 2004, avant l'intervention de la loi de finances rectificative pour 2011 du 30 juillet 2011 qui a procédé à une vaste refonte de l'ISF (simplification du barème et mécanisme de décote pour lisser les effets de seuil) et supprimé les deux mécanismes de plafonnement, d'une part, et de « plafonnement du plafonnement », d'autre part.

Saisi de ce texte, le Conseil constitutionnel a jugé que respectait la prise en compte de cette faculté contributive la modification du barème de l'ISF

---

<sup>25</sup> Décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 4 et 5.



concomitante de la suppression du plafonnement de l'ISF ainsi que celle du « bouclier fiscal » (décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011<sup>26</sup>).

Cette réforme n'a pas trouvé à s'appliquer, la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 ayant instauré une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012, calculée selon le barème de l'ISF 2011, sur laquelle s'imputent les montants déjà payés au titre de l'ISF 2012.

Saisi de ce texte, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le législateur ne saurait rétablir un barème de l'impôt de solidarité 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* » (décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012<sup>27</sup>).

À la suite de cette décision, les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2013 ont 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.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 13 prévoyaient d'assimiler cinq catégories de revenus particulières à des revenus réalisés en France pour déterminer le respect du taux de 75 %.

Toutefois, dans la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'intégration de ces revenus dans le dénominateur du calcul du plafonnement : « *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 (...)* »<sup>28</sup>.

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 : « (...) *si le législateur pouvait, pour la*

---

<sup>26</sup> Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*.

<sup>27</sup> Décision précitée, cons. 33.

<sup>28</sup> Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 95.

*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 »<sup>29</sup>.*

Le Conseil constitutionnel a également censuré des dispositions de la loi de finances pour 2014, au motif qu'elles portaient atteinte à l'autorité de la chose jugée en 2012<sup>30</sup> :

*« Considérant, par suite, qu'en prévoyant, à l'article 13, d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts sur le revenu certains revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, alors que ces sommes 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 méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 ; qu'il suit de là que l'article 13 doit être déclaré contraire à la Constitution ».*

En 2013 comme en 2012, le Conseil constitutionnel a donc censuré des dispositifs visant à inclure dans le calcul du plafonnement à l'ISF des revenus qu'il a regardés comme n'ayant pas été réalisés ou dont le contribuable n'a pas disposé.

Au terme de cette évolution, le plafonnement fonctionne aujourd'hui de la manière suivante, en application du paragraphe I de l'article 885 V *bis* du CGI :

- pour le calcul du numérateur, les impositions prises en compte sont, pour l'essentiel, l'ISF, l'impôt sur le revenu (IR), la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et les contributions sociales ;
- pour le calcul du dénominateur, les revenus pris en compte sont tous les revenus français ou étrangers réalisés au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF après déduction des déficits catégoriels dont

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, cons. 96.

<sup>30</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 12.

l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, ainsi que les revenus exonérés d'IR et les produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Cette division ne peut excéder 75 %. Si un excédent est constaté, celui-ci vient en déduction de l'ISF.

## **2. – Les dispositions contestées**

Le paragraphe I de l'article 7 de la loi de finances ajoute deux alinéas au paragraphe I de l'article 885 V *bis* du CGI selon lesquels :

*« Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. Seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul prévu audit premier alinéa.*

*« En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du deuxième alinéa du présent I, le litige est soumis aux dispositions des trois derniers alinéas de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ».*

L'exposé des motifs justifiait la mesure ainsi :

*« Il a été constaté parmi les bénéficiaires du plafonnement de l'impôt sur la fortune (ISF), des stratégies d'optimisation fiscale abusive détournant le dispositif de sa finalité.*

*« Certains redevables diminuent leurs facultés contributives (revenus imposables) par capitalisation des revenus de capitaux mobiliers (RCM) dans une société holding patrimoniale interposée (« cash box »).*

*« Leur train de vie courant peut alors être assuré par l'utilisation des liquidités ou de l'épargne disponible, ou encore en ayant recours à l'emprunt. En effet, à partir d'un certain niveau de patrimoine, les banques ouvrent des lignes de crédit qui sont garanties sur les actifs imposables à l'ISF des redevables emprunteurs (principalement des contrats d'assurance-vie) et qui ne sont remboursables qu'in fine.*

*« Certains redevables peuvent également faire financer par la holding des dépenses se rattachant à leur train de vie.*

*« Le présent article vise donc à lutter plus efficacement contre ces pratiques de contournement de la loi, dans lesquelles l'interposition de sociétés holdings vise principalement à optimiser le plafonnement alors que les capacités contributives*

*du contribuable sont accrues notamment par le recours à certains types d'endettement.*

*« Les revenus du contribuable artificiellement minorés par le recours à la société holding pourront être, quand de telles pratiques sont avérées, réintégrés dans le calcul du plafonnement ».*

### **3. – Examen par le Conseil constitutionnel**

Le paragraphe I de l'article 7 était contesté par les députés et par les sénateurs requérants. Les deux griefs principaux portaient sur la méconnaissance, d'une part, de l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil constitutionnel et, d'autre part, de l'exigence de prise en compte des facultés contributives en ce que les dispositions contestées intégraient dans le calcul du plafonnement de l'ISF des revenus qui n'ont pas été réalisés et dont le contribuable n'a pas disposé.

#### **a. - Sur la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel**

\* Les députés requérants estimaient tout d'abord que les dispositions du paragraphe I de l'article 7 portaient atteinte à l'autorité de la chose jugée de la décision du 29 décembre 2012 mentionnée ci-dessus dès lors qu'elles intégraient dans le calcul du plafonnement de l'ISF des sommes ne correspondant pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé.

Ce grief avait déjà été évoqué lors de l'élaboration de la loi, le rapport de la commission des finances du Sénat indiquant ainsi : *« en proposant de réintégrer "les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable" lorsque le montage présente un objectif principalement fiscal, le présent article vise donc à contourner la décision du Conseil constitutionnel de 2012, qui avait censuré la prise en compte du bénéfice distribuable des sociétés contrôlées par le redevable »*<sup>31</sup>.

Comme indiqué, c'est sur ce fondement de l'autorité de la chose jugée que le Conseil constitutionnel a censuré dans sa décision précitée du 29 décembre 2013 l'article 13 de la loi de finances pour 2014 qui prévoyait d'assimiler à des revenus, pour le calcul du plafonnement, 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.

---

<sup>31</sup> Rapport général n° 140 (2016-2017) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 24 novembre 2016, tome II, fascicule 1, volume 1.

Toutefois, dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a estimé qu'il n'y avait pas lieu d'opposer l'autorité de la chose jugée de la décision du 29 décembre 2012.

En la matière, le Conseil constitutionnel juge en effet que : *« Si l'autorité attachée à une décision du Conseil constitutionnel déclarant inconstitutionnelles des dispositions d'une loi ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi conçue en termes distincts, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi, bien que rédigées sous une forme différente, ont, en substance, un objet analogue à celui des dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution »* (paragr. 14).

Or, le Conseil constitutionnel a jugé que les revenus objets des dispositions contestées étaient différents de ceux objets des dispositions censurées dans la décision du 29 décembre 2012. Il a donc considéré que les dispositions contestées ne pouvaient être regardées comme ayant un objet analogue au sens de sa jurisprudence (paragr. 16).

\* Les députés requérants soulevaient un second argument au soutien de leur grief tiré de la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée. Selon eux, les dispositions contestées introduisaient une *« clause anti-abus spécifique visant les montages ayant pour objet principal d'éluider l'ISF »*, et contrevenaient cette fois-ci à l'autorité de la chose jugée de la décision du 29 décembre 2013 compte tenu de l'emploi des termes *« pour objet principal »*.

En effet, dans sa décision du 29 décembre 2013 précitée, le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui modifiait la définition des actes constitutifs d'un abus de droit, figurant au premier alinéa de l'article L. 64 du LPF. Au regard des articles 4, 5, 6, 8 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et de l'article 34 de la Constitution, il a jugé que *« d'une part, la procédure de l'abus de droit fiscal peut s'appliquer à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers ; que, d'autre part, la mise en œuvre de cette procédure est assortie, outre du rétablissement de l'impôt normalement dû et du paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois en vertu du paragraphe III de l'article 1727 du code général des impôts, 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" »* et que *« compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, 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'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé*

*aurait dû normalement supporter* ». Le Conseil constitutionnel a donc déclaré les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 2014 contraires à la Constitution.

Lors de l'examen de loi de finances rectificative pour 2015, le Conseil constitutionnel avait été saisi d'un grief similaire. Il avait alors jugé, dans la décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015 :

*« Considérant que les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'elles se bornent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères ; que ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette ; que le non respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 ».*

Le Conseil constitutionnel s'était donc fondé, pour écarter le grief tiré de l'autorité de la chose jugée, sur l'objet du texte. Celui-ci était un texte d'assiette n'emportant pas de sanction, contrairement à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. Il avait ainsi rappelé que sa censure des termes *« pour motif principal »* par la décision du 29 décembre 2013 était à mettre en regard des conséquences lourdes, par les majorations appliquées, de l'abus de droit.

Ainsi que l'a résumé Olivier Fouquet, *« le mot "principal" est insuffisamment précis lorsqu'il s'applique à un texte déterminant l'application d'une pénalité, comme dans le cas de l'article L. 64 du LPF, mais il est en revanche suffisamment précis s'agissant d'un texte d'assiette »*<sup>32</sup>.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a repris le même raisonnement dans une rédaction très proche :

*« Les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elles se bornent à prévoir une règle tendant à éviter certains détournements des modalités de calcul du plafonnement des revenus soumis à l'impôt sur la fortune. Ces dispositions déterminent donc une*

---

<sup>32</sup> O. Fouquet, « Dispositif anti-abus et poursuite d'un but principalement fiscal – À propos de Cons. const. n° 2015-726 DC, 29 déc. 2015 », *Dr. fisc.* 2016 n°4, act. 50.

*règle d'assiette. Le non respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 » (paragr. 18).*

Le Conseil constitutionnel a donc écarté le grief tiré de l'atteinte à l'autorité de la chose jugée.

### **b. – La méconnaissance de l'exigence de prise en compte des facultés contributives**

Il revenait ensuite au Conseil constitutionnel, sur le terrain de l'article 13 de la Déclaration de 1789 et de la prise en compte des facultés contributives, de déterminer si la disposition contestée méconnaissait sa jurisprudence selon laquelle il ne peut être inclus dans le calcul du plafonnement de l'ISF des revenus que le contribuable n'a pas « réalisés » ou dont il n'a pas « disposé ».

Les revenus distribués à une société passible de l'IS ne sont en principe pas à la disposition du contribuable soumis à l'ISF : il s'agit en effet de deux personnes juridiques distinctes.

Cependant, le texte déféré différait des précédents textes soumis au Conseil constitutionnel sur deux points.

D'une part, il posait une condition de contrôle de la société bénéficiaire des revenus distribués par le contribuable redevable de l'ISF. Autrement dit, l'intéressé doit maîtriser le sort des revenus de cette société. D'autre part, alors que les textes de 2012 et 2013 niaient par principe la réalité de la personne morale interposée, le texte examiné avait pour objet, si certaines conditions étaient satisfaites, de rendre l'interposition de cette personne morale inopposable.

Le Conseil constitutionnel a donc d'abord indiqué : « *Les dispositions contestées ne prévoient la réintégration des revenus distribués à une société que si celle-ci est contrôlée par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. En outre, elles ne s'appliquent que si l'existence de cette société et le choix d'y recourir caractérisent un montage dont le but principal est d'éviter tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du plafonnement. Enfin, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution*



*artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement »* (paragr. 21).

Toutefois, il a estimé nécessaire, compte tenu de la rédaction du texte déferé, d'assortir celui-ci d'une réserve d'interprétation, afin que ne puisse être méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques lors de l'application de ce texte : « *Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans que soit méconnu le respect des capacités contributives des contribuables, avoir pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune des sommes qui ne correspondent pas à des bénéficiaires ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année d'imposition. En conséquence, la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que l'administration démontre que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle »* (paragr. 22).

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

## **B. – Institution d'un acompte pour le paiement de la taxe sur les surfaces commerciales (article 21)**

### **1. – Présentation de la taxe sur les surfaces commerciales**

Créée en 1972<sup>33</sup> pour financer des mesures d'aides aux affiliés des régimes d'assurance vieillesse des professions artisanales, industrielles et commerciales, la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA) – devenue taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) en 2008<sup>34</sup> – est une taxe progressive sur les supermarchés et hypermarchés. Initialement conçue comme une contribution sociale, elle a été transformée en impôt par la loi de finances pour 2003<sup>35</sup>.

La taxe est assise sur la surface de vente des magasins de commerce de détail. Son montant est déterminé par application, à la surface totale de vente au détail de l'établissement, d'un tarif qui varie en fonction du chiffre d'affaires annuel au mètre carré, de la superficie et du secteur d'activité (carburants, meubles, machines agricoles, véhicules automobiles, *etc.*).

---

<sup>33</sup> Loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.

<sup>34</sup> Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

<sup>35</sup> Paragraphe I de l'article 35 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003.

En sont exclus les établissements ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1960, ceux dont la surface de vente est inférieure à 400 mètres carrés et ceux dont le chiffre d'affaires annuel total est inférieur à 460 000 euros. Ces critères excluent du champ de la taxe environ 90 % des commerces<sup>36</sup>.

La loi du 4 août 2008 a procédé à un rééquilibrage de la pression fiscale entre les redevables de la TASCOM, en faveur des petits et moyens commerces :

- le seuil de la première tranche d'imposition a été relevé de 1 500 euros à 3 000 euros par mètre carré ;
- les taux d'imposition de la première tranche (5,74 euros au lieu de 6,75 euros) et de la tranche intermédiaire ont été réduits (sauf en cas de vente au détail de carburants) ;
- une majoration de 30 % de la taxe a été instituée pour les établissements dont la superficie est supérieure à 5 000 mètres carrés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 3 000 euros par mètre carré ;
- le seuil de surface de 400 mètres carrés a été neutralisé, entraînant l'application de la taxe, lorsque trois conditions sont réunies : les établissements sont contrôlés par une même personne « tête de réseau » ; ils sont exploités sous une enseigne commerciale identique ; la surface cumulée de ces établissements dépasse 4 000 mètres carrés.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le produit de la TASCOM – environ 800 millions d'euros – est affecté aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, qui peuvent moduler le taux de la taxe, par application d'un coefficient multiplicateur compris entre 0,8 et 1,2 et ne comportant que deux décimales<sup>37</sup>.

La loi de finances rectificative pour 2014 a créé une nouvelle majoration de TASCOM pour les très grandes surfaces commerciales, en prévoyant que « *le montant de la taxe (...) est majoré de 50 % pour les établissements dont la surface de vente excède 2 500 mètres carrés* »<sup>38</sup>. Cette majoration s'applique sur le montant de la taxe due par le redevable après éventuelle application de la majoration de 30 % précitée, mais avant les éventuelles modulations que peut décider la commune ou l'EPCI. Le produit de cette part majorée de la taxe – soit 195 millions d'euros en 2016 – est affecté au budget de l'État.

---

<sup>36</sup> Réponse à une question écrite posée par Mme Geneviève Fioraso, XIII<sup>e</sup> législature, question n° 26446 (*Journal officiel Questions Assemblée nationale*, 2 décembre 2008).

<sup>37</sup> 1.2.4 de l'article 77 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

<sup>38</sup> Article 46 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

Le Conseil constitutionnel avait déjà connu de la TASCOT à deux reprises. La première fois, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) portant sur les dispositions précitées neutralisant le seuil de 400 mètres carrés, le Conseil avait jugé, dans sa décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010 :

*« Considérant qu'en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a entendu favoriser un développement équilibré du commerce ; qu'il a, pour ce faire, choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative ; qu'en adoptant les dispositions contestées, il a entendu soumettre à cette taxe un ensemble intégré d'établissements dont la superficie cumulée dépasse un certain seuil ; qu'il a subordonné l'existence de cette intégration, d'une part, à la propriété de l'entreprise, à la possession de son capital ou à la participation substantielle à ce capital par une seule personne, sous la forme d'un contrôle direct ou indirect au sens des articles L. 233-3 et L. 233-4 du code de commerce et, d'autre part, à l'exploitation d'une même enseigne ; que les établissements indépendants qui partagent contractuellement l'exploitation d'une enseigne sans que leur capital soit directement ou indirectement contrôlé par une même personne se trouvent dans une situation différente au regard de l'objet de la loi ; que, dès lors, le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les surfaces commerciales des établissements qui ne sont pas dans la même situation ; qu'en prévoyant cette double condition, il a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de l'atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques doit être rejeté »<sup>39</sup>.*

La seconde fois, le Conseil constitutionnel était saisi, dans le cadre du contrôle *a priori*, de la majoration de 50 % applicable aux établissements de plus de 2 500 mètres carrés. Dans sa décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, il l'avait jugée conforme à la Constitution par les motifs suivants :

*« il ressort des termes mêmes des dispositions contestées que la majoration de 50 % qu'elles prévoient porte sur le montant de la taxe "avant application de la modulation" décidée par l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale ou par le conseil municipal ; que cette modulation, prévue au cinquième alinéa du 1.2.4.1. de l'article 77 susmentionné, ne porte que sur le produit de la taxe perçue au profit de la commune ou de l'établissement public ; qu'il en va de même des frais d'assiette et de recouvrement prélevés en application du dernier alinéa de ce 1.2.4.1. ; qu'en*

---

<sup>39</sup> Décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, *Procos et autres (Taxe sur les surfaces commerciales)*, cons. 5.

*prévoyant que la majoration de 50 % sera appliquée sur "le montant de la taxe calculé selon le présent article", le dernier alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 a entendu que cette majoration soit appliquée au taux de cette taxe, majorée le cas échéant de 30 % en application des dispositions de ce même article ; que ces dispositions ne sont pas inintelligibles ;*

*« (...) en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a entendu favoriser un développement équilibré du commerce ; qu'il a, pour ce faire, choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative de vente ; qu'en adoptant les dispositions contestées, il a entendu augmenter le rendement de cette taxe au profit du budget de l'État ; qu'en prévoyant que la majoration est applicable aux établissements dont la surface de vente est supérieure à 2 500 mètres carrés, il a fixé un critère objectif et rationnel tant au regard de l'objet de cette majoration que de l'objet de la taxe ; qu'eu égard aux taux de la taxe, cette majoration n'entraîne ni dans le montant de l'imposition ni dans les effets de seuil de son barème une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »<sup>40</sup>.*

## **2. – Les dispositions contestées**

L'article 21 de la loi de finances pour 2017 modifie l'article 4 de la loi du 13 juillet 1972, qui prévoit actuellement que la TASCOM est *« déclarée et payée avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle elle est due »*. Il y ajoute trois alinéas instituant un mécanisme d'acompte :

– lorsque s'applique la majoration spécifique aux établissements dont la surface de vente est supérieure à 2 500 mètres carrés, soit un peu plus de 4 000 hypermarchés<sup>41</sup>, *« le paiement de la taxe donne lieu au versement d'un acompte égal à 50 % du montant de la taxe ainsi majorée »*. Dans le projet initialement présenté par le Gouvernement, l'acompte ne devait être calculé que sur la part majorée de la taxe, qui bénéficie au budget de l'État. Au cours de la discussion parlementaire, le dispositif a été étendu à l'ensemble de la taxe, y compris donc à la part non majorée, perçue par les communes et les EPCI ;

– cet acompte est ensuite imputable sur le montant de la taxe dû le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante ou, en cas de cessation d'activité au cours de l'année où l'acompte est acquitté, sur le montant de la taxe dû à la suite de cette cessation<sup>42</sup> ;

---

<sup>40</sup> Décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances rectificative pour 2014*, cons. 22 et 23.

<sup>41</sup> Parmi plus de 47 000 établissements assujettis à la TASCOM, selon le rapport de Mme Valérie Rabault, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale (n° 4125, tome II, volume 1, octobre 2016, p. 218).

<sup>42</sup> Depuis sa modification par l'article 66 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, l'article 6 de la loi du 13 juillet 1972 précitée distingue en effet deux faits générateurs de la taxe : soit l'existence de l'établissement au 1<sup>er</sup> janvier de l'année (cas général), soit la cessation d'exploitation de

– si le montant de la somme imputable est supérieur au montant de la taxe sur lequel il s'impute (ce qui inclut notamment le cas particulier dans lequel l'établissement ne serait plus soumis à la taxe l'année suivante), l'excédent est restitué au redevable.

Ainsi, les entreprises assujetties devront acquitter, au plus tard au 15 juin 2017, en plus de la TASCOM majorée correspondant au fait générateur du 1<sup>er</sup> janvier 2017, un montant égal à 50 % de la taxe majorée, à titre d'acompte de la TASCOM qui sera due au titre de l'année 2018.

Il s'agit d'une opération de trésorerie :

– l'État et le bloc communal percevront en 2017 une fois et demi le produit de la TASCOM majorée. Leurs recettes en seront augmentées, respectivement, d'environ 100 et 200 millions d'euros, ce qui représentera autant de ressources en moins en 2018 ;

– pour les redevables de la TASCOM concernés, l'imposition sera ponctuellement alourdie en 2017 mais retrouvera son niveau normal en 2018 (du fait, d'une part, de l'imputation de l'acompte versé en 2017 sur le paiement de la taxe due au titre de 2018 et, d'autre part, du versement de l'acompte sur la taxe due au titre de 2019)<sup>43</sup>.

Ces dispositions ont ainsi pour spécificité d'exiger des contribuables, une année déterminée, le paiement d'un montant supérieur à l'impôt qu'ils doivent au titre de cette année.

### **3. – L'examen de constitutionnalité**

Les sénateurs requérants soutenaient que le législateur n'avait pas épuisé sa compétence, faute d'avoir précisé les modalités de calcul de l'acompte, la date de son recouvrement et les sanctions applicables en cas de retard ou de défaut de paiement. Il en allait de même, selon eux, s'agissant de la définition de l'assiette de la taxe, dans la mesure où le paiement de l'acompte précéderait son fait générateur. Pour cette même raison, les députés requérants invoquaient une méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Les sénateurs requérants soutenaient enfin que les dispositions contestées créaient une différence de traitement contraire au

---

l'établissement en cours d'année. Dans ce second cas, l'exploitant est redevable de la taxe au prorata de la durée d'exploitation l'année de la cessation, la taxe devant alors être payée avant le 15 du sixième mois suivant cette cessation.

<sup>43</sup> Sauf en cas de nouvelle mesure augmentant le montant de l'acompte.

principe d'égalité devant les charges publiques entre les redevables de la TASCOM soumis à la majoration (et donc à l'acompte) et les autres.

Le Conseil constitutionnel a, d'une part, écarté les griefs fondés sur l'incompétence négative et sur l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Tout d'abord, les modalités de calcul de l'acompte sont clairement définies (paragr. 41). Ensuite, l'acompte est soumis au même régime que la taxe elle-même : en application des articles 4 et 6 de la loi du 13 juillet 1972, il est donc exigible le 15 mai et doit être payé avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle la taxe est due. En vertu de l'article 7 de la même loi, il est recouvré et contrôlé selon les mêmes procédures et soumis au même régime de sanctions que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (paragr. 42). Enfin, le fait que le paiement de l'acompte précède le fait générateur de la taxe n'entache l'article contesté ni d'incompétence négative ni d'inintelligibilité (paragr. 43).

Le Conseil constitutionnel a, d'autre part, rejeté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, non sans avoir délimité les conditions dans lesquelles un tel acompte peut être institué sans méconnaître ce principe.

En premier lieu, le juge constitutionnel a relevé qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur avait entendu, sans modifier ni l'assiette ni le taux de la TASCOM, augmenter les recettes publiques de l'exercice 2017, l'État et les communes ou leurs groupements bénéficiant ainsi d'une avance sur le paiement de la taxe due l'année suivante. Pour ce faire, le législateur a « *choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative de vente* » (paragr. 45), qui sont d'ailleurs ceux qui font déjà l'objet de la majoration de la taxe – jugée conforme à la Constitution par la décision n° 2014-708 DC précitée.

En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en fixant le montant de l'acompte à 50 % de la taxe majorée, « *le législateur a pris en considération le fait qu'à la date de son paiement les contribuables auront déjà réalisé une part significative du chiffre d'affaires sur lequel portera la taxe due au titre de l'année suivante* » (paragr. 46). La taxe étant calculée en fonction du chiffre d'affaires de l'année précédente et payée le 15 juin au plus tard, le versement concomitant d'un acompte supplémentaire d'un montant de 50 % n'est pas déraisonnable, compte tenu du chiffre d'affaires qui a pu être réalisé à cette date par les contribuables en cause.

En dernier lieu, le Conseil constitutionnel a tenu compte de ce que législateur a prévu que l'imputation de l'acompte sur la prochaine imposition et, le cas échéant, sa restitution partielle ou totale interviendront dès l'année suivante ou, en cas de cessation d'activité, dans les six mois suivant cette cessation (paragr. 47).

Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il ne résultait du montant de l'imposition ou des effets de seuil induits aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Il a donc déclaré l'article 21 conforme à la Constitution (paragr. 48 et 49).

### **C. – Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu (article 60)**

L'article 60 de la loi de finances pour 2017 instaure, à compter des revenus de l'année 2018 et pour ceux des revenus qui entrent dans son champ d'application, le prélèvement à la source de l'IR. Pour les revenus salariaux et les revenus de remplacement, ce prélèvement est effectué par l'employeur ou l'organisme versant. Pour les autres revenus, en particulier ceux correspondant à des bénéficiaires professionnels, ce prélèvement prend la forme du versement d'acomptes par le bénéficiaire des revenus.

Les dispositions du paragraphe I de l'article 60 déterminent les modalités de ce prélèvement. Les dispositions de son paragraphe II fixent les modalités de la transition entre les règles actuelles de paiement de l'impôt sur le revenu et le prélèvement à la source, afin que les contribuables ne paient pas, en 2018, à la fois, l'impôt sur le revenu dû à la fois sur les revenus de l'année 2017 et sur ceux de l'année 2018.

Les députés requérants adressaient plusieurs reproches à l'article 60 : ils soutenaient que ses dispositions méconnaissaient l'article 34 de la Constitution et l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi compte tenu de la complexité des différents taux de prélèvement à la source, et de l'imprécision de la notion de revenus « *non exceptionnels* » employée pour le calcul du « *crédit d'impôt modernisation du recouvrement* » (CIMR) au titre de l'année de transition ; par ailleurs, selon eux, le fait que le prélèvement à la source sur les revenus salariaux ou de remplacement soit opéré par un tiers collecteur portait atteinte à la règle selon laquelle l'impôt ne peut être recouvré que par l'État ; ils soutenaient également qu'en prévoyant le CIMR, le législateur avait méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques dès lors que certains contribuables seraient en mesure d'optimiser le niveau de leurs revenus dans le but de minorer leur charge d'impôt en tirant parti de l'année de transition. Ce principe aurait également été méconnu par l'absence de



compensation accordée aux tiers collecteurs pour les charges résultant de cette mission.

### **1. – Les griefs tirés de la méconnaissance de l’objectif de valeur constitutionnelle d’accessibilité et d’intelligibilité de la loi et de l’article 34 de la Constitution**

Le Conseil constitutionnel a examiné ensemble les griefs tirés de la méconnaissance de l’objectif de valeur constitutionnelle d’accessibilité et d’intelligibilité de la loi et de l’article 34 de la Constitution.

Ces griefs étaient dirigés, d’une part, contre l’existence et la complexité de différents taux de prélèvement à la source et, d’autre part, contre l’imprécision alléguée de la notion de revenus « *non exceptionnels* » pour la prise en compte des revenus au titre du CIMR pendant l’année de transition.

S’agissant, en premier lieu, du taux du prélèvement à la source applicable, le Conseil constitutionnel a relevé que « *les articles 204 H, 204 I, 204 J et 204 M du code général des impôts, créés par le A du paragraphe I de l’article 60, sont relatifs au taux du prélèvement à la source. L’article 204 H prévoit un taux de droit commun, qui correspond au taux applicable à l’ensemble des revenus du foyer, et un taux par défaut, qui correspond au taux applicable au seul revenu faisant l’objet du prélèvement. Les salariés souhaitant, par souci de confidentialité, que leur taux d’imposition ne soit pas connu de leur employeur, peuvent opter pour l’application du taux par défaut. L’article 204 I prévoit l’évolution du taux de prélèvement pour tenir compte des changements de situation dans la composition du foyer. L’article 204 J permet au contribuable de demander la modulation, à la baisse ou à la hausse, de son taux de prélèvement. L’article 204 M permet aux contribuables imposés conjointement d’opter pour un taux individualisé, qui correspond à leur propre niveau de revenus* » (paragr. 58).

Il a en déduit que « *Les dispositions de l’article 60, qui instituent les différents taux pour l’application du prélèvement à la source sur les revenus salariaux et de remplacement et les modalités de leur fixation, ne sont pas inintelligibles* » (paragr. 59).

S’agissant, en second lieu, de la notion de revenus « *non exceptionnels* », le Conseil constitutionnel a relevé que « *le A du paragraphe II de l’article 60 prévoit un "crédit d’impôt modernisation du recouvrement" afin d’assurer, pour les revenus non exceptionnels, l’absence de double contribution aux charges publiques en 2018 au titre de l’impôt sur le revenu. Le C du même paragraphe II énumère la liste des revenus exceptionnels* » (paragr. 60). Il en a déduit

qu' « *en faisant référence à la notion de revenus non exceptionnels pour l'application du "crédit d'impôt modernisation du recouvrement", le législateur n'a pas méconnu l'étendue de sa compétence ni adopté des dispositions inintelligibles* » (même paragr.).

## **2. – Le grief tiré de l'atteinte au droit au respect de la vie privée**

Le Conseil constitutionnel a ensuite examiné le grief tiré de l'atteinte au droit au respect de la vie privée. Ce grief était dirigé contre les dispositions de l'article 60 qui prévoient que, pour le prélèvement à la source de l'IR sur les revenus salariaux et de remplacement, l'administration transmet au débiteur de ses revenus (l'employeur ou l'organisme versant) le taux de prélèvement correspondant, qui est en principe le taux de prélèvement applicable au foyer fiscal.

Après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de respect du droit à la vie privée s'agissant de la communication de données à caractère personnel (paragr. 61), le Conseil constitutionnel a relevé que « *Le premier alinéa du 1 de l'article 1671 du code général des impôts, rétabli par le 17° du B du paragraphe I de l'article 60, confie le prélèvement à la source sur les revenus salariaux et de remplacement au débiteur de ces revenus. À cette fin, la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 1671 du code général des impôts prévoit que ce dernier applique le taux calculé et transmis par l'administration* » (paragr. 62).

Il a admis que la transmission du taux de prélèvement du foyer porte une atteinte au droit au respect de la vie privée : « *En prévoyant, en principe, la communication par l'administration au débiteur des revenus salariaux et de remplacement d'un taux applicable au prélèvement, le législateur a porté une atteinte au droit au respect de la vie privée du contribuable* » (paragr. 63).

Il a, toutefois, considéré que cette atteinte est justifiée par un motif d'intérêt général, sans être inadéquate et disproportionnée : « *d'une part, cette atteinte est justifiée par l'intérêt général qui s'attache à la mise en place du prélèvement à la source pour éviter que les contribuables subissent un décalage d'un an entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt. D'autre part, le contribuable titulaire de revenus salariaux ou de remplacement peut, en vertu de l'article 204 H du code général des impôts, opter pour le taux par défaut, lequel ne révèle pas le taux d'imposition de son foyer. Par conséquent, la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 1671 du code général des impôts ne méconnaît pas le droit au respect de la vie privée* » (même paragr.).

### **3. – Les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques**

Les requérants considéraient que l'article 60 de la loi de finances méconnaissait le principe d'égalité devant les charges publiques pour trois motifs : en raison, premièrement, de l'existence d'une définition spécifique de la notion de revenus « *non exceptionnels* » pour les dirigeants de société et les membres de leur famille, deuxièmement, de l'absence de compensation, pour les tiers collecteurs du prélèvement à la source, de la charge résultant de cette collecte, troisièmement, de l'atteinte au principe d'exclusivité de l'État dans le recouvrement des impôts.

Sur le premier point, le Conseil constitutionnel a relevé que « *les dispositions du 2 du F du paragraphe II de l'article 60 prévoient que les dirigeants de société ainsi que les membres de leur famille sont soumis à des modalités spécifiques de prise en compte de leurs revenus, pendant l'année de transition. Ces mesures tendent à éviter qu'ils puissent, en tirant parti de la notion de revenus exceptionnels, arbitrer en faveur d'une rémunération plus élevée au titre de l'année 2017 afin de bénéficier du mécanisme de crédit d'impôt prévu pour l'année de transition* » (paragr. 64). Il a donc considéré que « *la rupture d'égalité devant les charges publiques invoquée manque en fait* » (même paragr.) et en a conclu que « *Les dispositions du 2 du F du paragraphe II de l'article 60 ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques* » (même paragr.).

Sur le deuxième point, il a considéré que « *ni le principe d'égalité devant les charges publiques, ni aucune autre exigence constitutionnelle n'imposaient au législateur de compenser la charge résultant, pour les tiers collecteurs, de la réalisation de la retenue à la source* » (paragr. 65).

Sur le dernier point, il a considéré que « *si la retenue à la source sur les revenus salariaux et de remplacement est effectuée par le débiteur de ces sommes, celui-ci est tenu de reverser, comme c'est d'ailleurs le cas pour plusieurs autres impôts, l'impôt collecté aux services de l'administration. Par conséquent, le législateur n'a pas confié le recouvrement de l'impôt à une autre personne que l'État* » (paragr. 65) et en a déduit que « *le premier alinéa du 1 de l'article 1671 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe d'égalité devant les charges publiques* » (même paragr.). Ce faisant, il a fait application de sa jurisprudence. Ainsi, il avait déjà implicitement jugé, s'agissant de la contribution sociale généralisée (CSG), que le fait de confier aux débiteurs de revenus salariaux ou de remplacement le soin de collecter cet impôt ne portait

pas atteinte à l'article 13 de la Déclaration de 1789, dont il résulte un principe d'exclusivité de l'État dans le recouvrement des impôts<sup>44</sup>.

En définitive, le Conseil constitutionnel, qui a seulement examiné les dispositions de l'article 60 expressément critiquées par les requérants, a déclaré conformes à la Constitution le premier alinéa du 1 de l'article 1671 du CGI (le fait de confier la collecte du prélèvement à la source à des tiers collecteurs) et la première phrase du premier alinéa du 2 (la transmission du taux de prélèvement par l'administration au tiers collecteur) de ce même article, dans sa rédaction issue de l'article 60, ainsi que le 2 du F du paragraphe II de cet article 60 (la notion de « *revenus non exceptionnels* » pour le calcul du CIMR) (paragr. 66).

La décision du Conseil constitutionnel ne porte donc que sur certains aspects de la réforme introduisant le prélèvement à la source de l'IR.

Les dispositions qui n'ont pas expressément été jugées conformes dans le dispositif de la décision du Conseil constitutionnel pourront ainsi, le cas échéant, faire l'objet de questions prioritaires de constitutionnalité.

#### **D. – Imposition des bénéfices réalisés en France par des personnes établies hors de France (article 78)**

L'article 78 de la loi de finances pour 2017 insère, dans le CGI, un article 209 C prévoyant la soumission à l'IS des bénéfices réalisés en France par une personne morale établie hors de France.

Un tel assujettissement était prévu lorsque la personne morale établie hors de France contrôle l'entité qui réalise en France une activité de vente ou de fourniture de produits ou services appartenant à la personne morale hors de France ou que celle-ci a le droit d'utiliser. Un tel assujettissement était également prévu lorsque, d'une part, il existe une relation, le plus souvent de nature contractuelle, entre la personne morale établie hors de France et la personne établie ou non en France qui y exerce une activité en lien avec la vente ou la fourniture de produits ou de services par la personne morale établie hors de France et, d'autre part, « *qu'il existe des raisons sérieuses de considérer que l'activité de cette personne morale ou physique a pour objectif d'échapper à l'impôt qui serait dû en France ou d'atténuer son montant* ». Était enfin réputé imposable le bénéfice qui aurait résulté des activités réalisées en France en l'absence de montage artificiel destiné à détourner des bénéfices dans des pays étrangers aux fins de contourner la législation fiscale.

---

<sup>44</sup> Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 43 à 46.

Les sénateurs requérants reprochaient à l'article 78 d'être entaché d'incompétence négative et de méconnaître l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Le Conseil constitutionnel a censuré l'article 78, en se fondant sur l'article 34 de la Constitution, après avoir constaté que le législateur avait expressément subordonné l'application des dispositions du nouvel article 209 C du CGI à une décision de l'administration fiscale d'engager une vérification de comptabilité.

Il a relevé que « *Le paragraphe VI de l'article 209 C du code général des impôts prévoit : "Les dispositions du présent article s'appliquent dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur décision de l'administration d'opposer au contribuable la présomption prévue au présent article" »* et en a déduit que « *Ces dispositions confèrent à l'administration le pouvoir de choisir, parmi les contribuables entrant dans le champ d'application de l'article 209 C, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt »*. Il a considéré que « *Si le législateur dispose de la faculté de modifier le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, afin d'imposer les bénéfices réalisés en France par des entreprises établies hors du territoire national, il ne pouvait, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, subordonner l'assujettissement à l'impôt à la décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle »* (paragr. 82). Il a donc déclaré contraire à la Constitution le paragraphe VI du nouvel article 209 C du CGI (paragr. 83).

Le Conseil a observé que la censure du seul paragraphe VI du nouvel article 209 C aurait abouti à une extension de l'application de cet article, sans que la condition tenant à la réalisation d'une vérification de comptabilité soit exigée. Or, de tels effets ne correspondaient pas l'intention du législateur. Par conséquent, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'ensemble de l'article 78 de la loi de finances pour 2017 (paragr. 84).

#### **E. – Procédure de signalement par voie électronique des achats de biens ou de prestations de services (paragraphe I et II de l'article 105)**

L'article 105 de la loi déferée crée deux dispositions ayant pour objet de favoriser la lutte contre la fraude à la TVA. Le paragraphe I de cet article institue à cette fin une obligation déclarative tandis que le paragraphe II prévoit une procédure de saisie spécifique.

\* Le 1° du paragraphe I de l'article 105 modifie donc le code général des impôts en introduisant un article 289 E permettant aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée de signaler par voie électronique les achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un autre assujetti, dans les vingt-quatre heures de leur

inscription en comptabilité ou de leur enregistrement dans les contrôles documentés. Ce signalement est obligatoire dès lors que le montant d'un achat de biens excède 863 000 euros, montant fixé au second alinéa du paragraphe II de l'article 302 *septies* A, ou que la somme des achats à un même vendeur sur trois mois excède ce montant.

Ce mécanisme de signalement s'accompagne, pour la personne soumise à l'obligation de signaler, d'un volet positif et d'un volet négatif. En effet, le texte sanctionne le défaut de signalement, lorsque celui-ci était obligatoire, d'une amende égale à 1 % de la partie du montant à signaler excédant 863 000 euros. En revanche, l'assujetti ayant procédé au signalement ne peut, sauf s'il a commis des manœuvres frauduleuses constitutives du délit d'escroquerie, se voir refuser la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ou se voir imposer le paiement de cette taxe solidairement avec le redevable.

Les sénateurs requérants soutenaient que le paragraphe I de l'article 105 méconnaissait le principe de proportionnalité des peines dès lors qu'il sanctionnait d'une amende proportionnelle le manquement à une simple obligation déclarative.

Cette disposition avait déjà suscité des observations lors de l'examen du projet de loi.

Le rapport de Mme Rabault en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale observait, s'agissant d'un état antérieur du texte (le taux de l'amende était alors fixé à 2 % mais se combinait toutefois avec un plafond de 0,1 % des achats), que celui-ci pouvait avoir des conséquences importantes :

*« Le nouvel article 1729 C bis du CGI prévoirait quant à lui une amende en cas de manquement par les entreprises à leurs obligations de télésignalement de leurs achats. Cette amende ne serait pas applicable lorsqu'il est établi que le fournisseur a bien reversé au Trésor public le montant de TVA supporté par l'acquéreur et apparaissant sur les factures. Dans tous les autres cas, elle serait égale à 2 % de la différence entre le montant à signaler et 863 000 euros. Ainsi, par exemple, si l'entreprise A avait omis de télésignaler dans les 24 heures l'achat à l'entreprise B de matériels pour une valeur de 2 millions d'euros, cette entreprise A encourrait une amende de 22 740 euros.*

*« La Rapporteuse générale s'interroge fortement sur les modalités de calcul de cette amende et son caractère mal proportionné dans certains cas, en particulier lorsque les opérations qui auraient dû fait l'objet d'un télésignalement étaient inférieures à 863 000 euros. Ainsi, par exemple, il existe un risque d'amendes très élevées si 100 achats d'une valeur unitaire de 9 000 euros ont été effectués au cours d'une période de trois mois par une entreprise – le dépassement du*

*seuil d'achat entraînant l'obligation de télésignalement ne pouvant d'ailleurs être constaté qu'après coup. Si le comptable de l'entreprise a omis de télésignaler 20 % de ces achats, celle-ci pourrait se voir infliger 20 amendes d'un montant unitaire de 854 000 euros (863 000 euros – 9 000 euros), ce qui donnerait alors un total de 17,08 millions d'euros d'amendes. Un tel montant serait évidemment disproportionné s'agissant d'une sanction portant sur l'accomplissement d'une formalité administrative. Le système de calcul de ces amendes ne paraît donc, compte tenu de la rédaction de cet article, pas bien adapté à la diversité des situations que ce télésignalement entend couvrir.*

*« Il est par ailleurs prévu que ces amendes fassent l'objet d'un plafonnement annuel global à 0,1 % du montant des achats dont le télésignalement aurait été omis, lorsque l'entreprise fautive a "mis en œuvre un dispositif de signalement des informations requises dans des conditions de fiabilité" qui seraient définies par voie réglementaire. Ainsi, l'entreprise ayant réalisé les 100 achats précités en l'espace de trois mois, d'une valeur cumulée de 900 000 euros, et ayant oublié d'en télésignaler 20, ne serait en principe exposée qu'à une amende annuelle d'un montant maximal de 900 euros. En l'absence de précision sur ce que recouvriraient ces conditions de fiabilité, un tel écart dans le montant des amendes encourues paraît manifestement disproportionné et risque fort de constituer une rupture du principe constitutionnel d'égalité devant la loi »<sup>45</sup>.*

Le Conseil constitutionnel a déjà connu d'amendes non plafonnées sanctionnant des obligations documentaires.

Dans une décision du 20 juillet 2012, le Conseil constitutionnel avait admis le caractère proportionné d'une amende sanctionnant l'absence de transmission à l'administration fiscale des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables afin de permettre le respect par ceux-ci de leurs obligations fiscales alors que le taux de l'amende était de 50 % des sommes non déclarées<sup>46</sup>.

En revanche, le Conseil constitutionnel a jugé, à propos de l'amende en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à une mise en demeure de produire des éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, aux filiales et aux participations, « *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*

---

<sup>45</sup> Rapport général n° 4314 (2016-2017) de Mme Valérie Rabault, fait au nom de la commission des finances, déposé le 14 décembre 2016, tome I

<sup>46</sup> Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers).



*des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable* »<sup>47</sup>.

Dans sa décision n° 2013-685 DC sur la loi de finances pour 2014<sup>48</sup>, le Conseil constitutionnel a jugé :

– « *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* » ;

– qu'en fixant le montant des amendes pour défaut de présentation de la comptabilité, 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 d'un 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* ».

Plus récemment, dans sa décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016<sup>49</sup>, le Conseil constitutionnel était saisi d'une amende réprimant l'absence de déclaration annuelle des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, fixée en pourcentage du solde de ces comptes dès lors que le total de ces soldes excède 50 000 euros au 31 décembre de l'année. Le Conseil constitutionnel a jugé cette amende manifestement disproportionnée.

Il ressort donc de cette jurisprudence bien établie que le Conseil exerce un contrôle vigilant sur les critères de fixation des amendes administratives sanctionnant des manquements à des obligations documentaires en matière fiscale.

---

<sup>47</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, préc., cons. 56.

<sup>48</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97 et 110.

<sup>49</sup> Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II)*.

En l'espèce, après avoir relevé que l'obligation de signalement instituée par le législateur avait notamment pour effet de permettre à son auteur de se prémunir contre les conséquences attachées à la participation à un circuit de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, le Conseil constitutionnel a relevé que l'amende prévue était fixée en pourcentage du montant de l'achat après déduction de la somme de 863 000 euros et était non plafonnée. Il en a conclu qu'en prévoyant cette amende pour un manquement à une telle obligation de signalement et alors même que la personne sanctionnée ne pouvait savoir que son cocontractant ne reverserait pas la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur avait instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits réprimés (paragr. 92).

Le Conseil constitutionnel a en conséquence censuré le paragraphe I de l'article 105.

\* En ce qui concerne le paragraphe II de l'article 105, celui-ci complète l'article L. 252 B du livre des procédures fiscales afin de créer une procédure de saisie à tiers débiteur en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Aux termes des dispositions introduites, lorsque cette taxe est exigible dans le cadre d'une livraison de biens, le comptable peut, dans certaines circonstances, aux fins de recouvrement de la taxe, saisir la créance dont le redevable est détenteur auprès du destinataire de la livraison.

Les sénateurs requérants considéraient que ces dispositions violaient l'obligation pour le législateur de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions, faute de préciser dans quel délai la procédure de saisie est notifiée à l'entreprise ayant fourni les biens concernés et à l'acquéreur de ces biens. Le législateur aurait également méconnu l'étendue de sa compétence en accordant, pour l'application de ces dispositions, une large marge d'appréciation aux autorités administratives et judiciaires.

Le Conseil constitutionnel a écarté ce grief. Il a jugé que l'article 34 n'impose pas que les délais de notification d'une voie d'exécution forcée dans le cadre du recouvrement d'une taxe figurent dans la loi.

Les dispositions du paragraphe II de l'article 105 n'encourant aucun autre grief d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel les a validées.