

Commentaire

Décision n° 2015-725 DC du 29 décembre 2015

Loi de finances pour 2016

Le projet de loi de finances pour 2016 a été délibéré en Conseil des ministres le 30 septembre 2015. Il a été adopté par l'Assemblée nationale en première lecture le 17 novembre 2015 puis par le Sénat le 8 décembre 2015. Après la réunion d'une CMP qui n'est pas parvenue à trouver un accord sur un texte le 10 décembre 2015, il a fait l'objet d'une adoption par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture le 11 décembre 2015 puis d'un rejet par le Sénat en nouvelle lecture le 16 décembre 2015. Le Gouvernement a alors demandé à l'Assemblée nationale de statuer en lecture définitive, ce qu'elle a fait le 17 décembre 2015. La loi adoptée a été déférée au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs le 18 décembre 2015.

Les députés et les sénateurs contestaient la sincérité de la loi de finances. Ils contestaient également la conformité à la Constitution de ses articles 30, 33 et 77. En outre, les députés mettaient en cause la conformité à la Constitution de ses articles 121 et 143.

Dans sa décision n° 2015-725 DC du 29 décembre 2015, le Conseil constitutionnel a écarté les griefs relatifs à la sincérité de la loi de finances. Il a également déclaré conformes à la Constitution les dispositions des articles 33 (fixation de la dotation globale de fonctionnement pour l'année 2016), 121 (transmission à l'administration fiscale de données agrégées relatives aux grandes entreprises) et 143 (inéligibilité aux aides personnelles au logement) contestées. Il a en revanche jugé contraires à la Constitution l'article 30, relatif à la réforme de la taxe sur les transactions financières, pour un motif de procédure, et l'article 77, relatif à la réduction dégressive de la contribution sociale généralisée, pour méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

I. – La sincérité de la loi de finances pour 2016

Les griefs d'atteinte à la sincérité de la loi de finances pour 2016 qui étaient formulés par les requérants étaient de deux ordres.

Tout d'abord, les députés comme les sénateurs requérants contestaient la sincérité des prévisions de la loi de finances pour 2016. Par ailleurs, les

sénateurs mettaient spécifiquement en cause la sincérité de certaines dispositions introduites en nouvelle lecture, créant un nouveau compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » ainsi qu'un nouveau programme « Service public de l'énergie » au sein de la mission « Écologie, développement et mobilité durable ».

A. – La sincérité des hypothèses et des évaluations

Les sénateurs contestaient la sincérité de la loi de finances au regard des prévisions économiques retenues (l'hypothèse d'inflation pour l'année 2016 serait surévaluée) ainsi que des prévisions de recettes et de charges pour 2016, qu'ils jugeaient particulièrement aléatoires.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord rappelé son considérant de principe selon lequel « *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* »¹.

Il a ensuite pris en considération l'avis du Haut conseil des finances publiques (HCFP)² et les autres éléments qui lui étaient soumis pour apprécier si certaines des prévisions étaient entachées d'une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre de la loi déferée.

Il a considéré que tel n'était le cas ni pour les hypothèses économiques sur lesquelles est fondée la loi de finances, ni pour les prévisions de recettes et de charges pour l'année 2015 (cons. 5).

Les députés adressaient toutefois une critique spécifique à l'article liminaire. Ils lui reprochaient d'avoir révisé l'hypothèse de croissance potentielle qui figure dans la loi de programmation pour les années 2014 à 2019.

Le HCFP a, en effet, formulé une réserve de principe sur la décision du Gouvernement de réviser l'hypothèse de croissance potentielle à 1,5 %, contre 1,3 % dans la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019³. Comme il l'a relevé dans son avis, une telle révision des hypothèses de croissance potentielle en dehors du cadre de la loi de programmation « *ne permet pas de suivre convenablement l'évolution de la composante structurelle du déficit et nuit à la lisibilité de la politique budgétaire* ».

¹ Voir par ex. la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 8.

² Avis n° 2015-03 du 25 septembre 2015 relatif au projet de loi de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2016.

³ Loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014-2019.

Cependant, aucune disposition constitutionnelle ou organique ne s'oppose à ce que le Gouvernement modifie les hypothèses de croissance potentielle dans le cours de l'application d'une loi de programmation des finances publiques. Cette révision doit seulement s'appuyer sur des éléments économiquement fondés.

L'allégation d'une méconnaissance des dispositions de l'article 23 de la loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques était sans portée. S'il est prévu que le HCFP doit retenir « *la trajectoire de produit intérieur brut potentiel figurant dans le rapport annexé à cette même loi* », cela n'emporte aucune conséquence sur la liberté d'appréciation du législateur lorsqu'il adopte la loi de finances, qui n'a pas à être contrôlée par le Conseil constitutionnel au regard de la loi de programmation. Au demeurant, le Conseil constitutionnel a jugé, lors de l'examen de cette loi organique : « *Considérant que les dispositions des rapports annexés prévues par le dernier alinéa du paragraphe I et le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 23 n'ont pas pour effet de porter atteinte à la liberté d'appréciation et d'adaptation que le Gouvernement tient de l'article 20 de la Constitution dans la détermination et la conduite de la politique de la Nation* »⁴.

Le Conseil constitutionnel s'est donc contenté de relever « *que si le Haut conseil des finances publiques a relevé dans son avis qu'une révision des hypothèses de croissance potentielle en dehors du cadre de la loi de programmation des finances publiques "ne permet pas de suivre convenablement l'évolution de la composante structurelle du déficit et nuit à la lisibilité de la politique budgétaire", une telle révision ne méconnaît aucune exigence constitutionnelle* » (cons. 6).

B. – La sincérité du compte d'affectation spéciale et du programme créés en nouvelle lecture

Les sénateurs requérants contestaient la sincérité des dispositions de la loi de finances pour 2016 relatives au compte d'affectation spéciale (CAS) « Transition énergétique » ainsi qu'au programme « Service public de l'énergie » de la mission « Écologie, développement et mobilité durable » du budget général de l'État. L'introduction de ces mesures en nouvelle lecture aurait entaché d'insincérité la loi de finances initiale dès lors qu'elles n'ont été présentées qu'à l'occasion du dépôt du projet de loi de finances rectificative pour 2015.

⁴ Décision n° 2012-658 DC du 13 décembre 2012, *Loi organique relative aux lois de programmation des finances publiques*, cons. 30.

Le Conseil avait déjà accepté de contrôler, au regard du principe de sincérité, des dispositions d'une loi de finances relatives à un CAS⁵. Toutefois, le grief de sincérité ici développé ne correspondait pas à une mauvaise estimation des recettes ou des dépenses, mais à une introduction trop tardive de ces dispositions dans la discussion de la loi de finances pour 2016, laquelle aurait traduit une discussion insincère du budget.

La procédure suivie pour introduire le CAS et le programme budgétaire incriminés par les sénateurs était pour le moins baroque.

L'article 3 du projet de loi de finances rectificative pour 2015 déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 13 novembre 2015 prévoyait la création, à compter du 1^{er} janvier 2016, d'un nouveau compte d'affectation spéciale, financé par des recettes issues de la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité et de la taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel et destiné à financer les dépenses en faveur de la transition énergétique.

En outre, une annexe explicative à ce projet de loi de finances rectificative pour 2015 mentionnait qu'il était envisagé de créer également un nouveau programme « Service public de l'énergie », au sein de la mission « Écologie, développement et mobilité durable » du budget général de l'État pour l'année 2016, finançant des aides en faveur « des ménages en situation de précarité énergétique », des acteurs mettant en œuvre des « dispositifs de soutien à la cogénération » et des « secteurs électro-intensifs ».

Par la suite, les dispositions créant le nouveau programme au sein de la mission du budget général de l'État et modifiant par voie de conséquence l'article 58 de la loi de finances pour 2016 et celles prévoyant les autorisations d'engagement et crédits de paiement du CAS pour 2016 et modifiant par voie de conséquence l'article 60 de la loi de finances pour 2016 ont été introduites par voie d'amendement du Gouvernement lors de la nouvelle lecture de la loi de finances pour 2016 à l'Assemblée nationale.

Lors de l'examen en première lecture de la loi de finances pour 2016 au Sénat, le rapporteur général Albéric de Montgolfier avait relevé le caractère tardif de la création d'un nouveau programme ainsi que d'un nouveau CAS, et avait considéré que si une telle procédure avait déjà été utilisée dans la loi de finances pour 2012 afin de créer un CAS, elle portait alors sur des montants sans commune mesure avec l'ampleur des crédits en cause dans la loi de finances pour 2016.

⁵ Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 9 à 11 et 14.

Le Conseil constitutionnel a considéré que la façon dont les modifications avaient d'abord été présentées lors du dépôt du projet de loi de finances rectificative pour 2015, le 13 novembre 2015, puis ensuite introduites par voie d'amendement en nouvelle lecture du projet de loi de finances pour 2016 « *pour tirer les conséquences des mesures prévues par le projet de loi de finances rectificative, alors en discussion, tendant à la création d'un nouveau compte d'affectation spéciale* », permettait de considérer « *que les dispositions ainsi introduites en nouvelle lecture n'ont pas eu pour objet ou pour effet d'altérer la sincérité de la loi de finances pour 2016* » (cons. 8).

II. – L'article 30 : application de la taxe sur les transactions financières aux opérations intrajournalières

L'article 235 *ter* ZD du CGI issu de la loi de finances rectificative pour 2012 du 14 mars 2012 institue une taxe sur les transactions financières s'appliquant à toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger, que son acquisition donne lieu à un transfert de propriété au sens de l'article L. 211-17 du code monétaire et financier (CMF) et que ce titre est émis par une société dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros au 1^{er} décembre de l'année précédant celle de l'imposition.

Le fait générateur de cette taxe est donc constitué par le transfert de propriété des titres au sens de l'article L. 211-17 du CMF, c'est-à-dire lorsqu'il en résulte une inscription des titres au compte-titres de l'acquéreur. En principe, la déclaration, la centralisation et la collecte de la taxe reposent sur le dépositaire central teneur du compte d'émission du titre et le transfert de propriété est uniquement inscrit au compte titre en fin de journée, une fois par jour.

Cette exigence d'un transfert de propriété « au sens de » a pour conséquence d'exclure du champ d'application de la taxe les opérations « intrajournalières » c'est-à-dire les opérations d'acquisition puis de vente d'un même titre au cours d'une même journée, dès lors qu'elles ne donnent pas lieu à la livraison de titres sur un compte-titres.

C'est afin de faire entrer les opérations « intrajournalières » dans le champ d'application de la taxe que le paragraphe I de l'article 30 de la loi déferée supprimait l'exigence d'un transfert au sens de l'article L. 211-17 du CMF. Le paragraphe II de l'article 30 prévoyait l'entrée en vigueur de cet article le 31 décembre 2016.

Les députés et les sénateurs requérants soutenaient que cette modification de la taxe sur les transactions financières portait atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi dès lors que les dispositions de l'article 235 *ter* ZD ainsi modifié ne permettaient plus de déterminer le fait générateur de cette taxe. Pour le même motif, ils considéraient que le législateur n'avait en conséquence pas défini les modalités de recouvrement de cette taxe avec suffisamment de précision et avait méconnu l'étendue de sa compétence.

Les sénateurs développaient seuls un grief de procédure à l'encontre de ces dispositions. Ils soutenaient que celles-ci figuraient irrégulièrement dans la première partie de la loi de finances dans la mesure où, compte tenu de leur entrée en vigueur au 31 décembre 2016, elles étaient sans effet sur les recettes de l'année 2016.

Le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé sur les griefs de fond dès lors qu'il a fait droit au grief de procédure.

Aux termes du paragraphe I de l'article 34 de la loi organique du 1^{er} août 2001 : « Dans la première partie, la loi de finances de l'année : / « 1° Autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'État et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'État ; / « 2° Comporte les dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire ; / « 3° Comporte toutes dispositions relatives aux affectations de recettes au sein du budget de l'État ; / « 4° Évalue chacun des prélèvements mentionnés à l'article 6 ; / « 5° Comporte l'évaluation de chacune des recettes budgétaires ; / « 6° Fixe les plafonds des dépenses du budget général et de chaque budget annexe, les plafonds des charges de chaque catégorie de comptes spéciaux ainsi que le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'État ; / « 7° Arrête les données générales de l'équilibre budgétaire, présentées dans un tableau d'équilibre ; / « 8° Comporte les autorisations relatives aux emprunts et à la trésorerie de l'État prévues à l'article 26 et évalue les ressources et les charges de trésorerie qui concourent à la réalisation de l'équilibre financier, présentées dans un tableau de financement ; / « 9° Fixe le plafond de la variation nette, appréciée en fin d'année, de la dette négociable de l'État d'une durée supérieure à un an ; / « 10° Arrête les modalités selon lesquelles sont utilisés les éventuels surplus, par rapport aux évaluations de la loi de finances de l'année, du produit des impositions de toute nature établies au profit de l'État ».

Le Conseil constitutionnel n'a jamais soulevé d'office la méconnaissance de cet article 34 de la loi organique par les dispositions d'une loi de finances. En revanche, saisi d'un grief en ce sens concernant trois articles figurant dans la loi de finances pour 2011, il a, dans sa décision du 28 décembre 2010, jugé « qu'eu

égard à l'augmentation des ressources qu'il opère au profit de l'État en 2011, l'article 35 trouve sa place dans la première partie de la loi de finances ; qu'en revanche, les articles 21 et 22 y ont été placés à tort ; que, pour regrettable qu'elle soit, l'insertion de ces deux articles en première partie de la loi de finances n'a pas eu pour effet, dans les circonstances de l'espèce, de porter une atteinte inconstitutionnelle à la clarté et à la sincérité des débats relatifs à l'adoption de ces articles ; qu'elle n'a pas davantage altéré les conditions d'adoption des données générales de l'équilibre budgétaire ; que le grief tiré de l'irrégularité de la procédure d'adoption de ces articles doit être rejeté »⁶.

En l'espèce, l'insertion de la disposition critiquée dans la première partie de la loi de finances avait fait l'objet de discussions durant les débats parlementaires. Initialement introduites par amendements parlementaires, les dispositions de l'article 30 prévoyaient une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2016, ce qui justifiait leur insertion en première partie. Toutefois, au cours des débats, il est apparu qu'une entrée en vigueur à cette date était matériellement impossible, ce qui a entraîné un report de celle-ci. Mais, conscients qu'une entrée en vigueur trop tardive rendrait l'extension de la taxe sur les transactions financières sans effet sur le budget de l'année 2016, les parlementaires ont finalement fixé cette entrée en vigueur au 31 décembre 2016, considérant que les dispositions de l'article 34 de la loi organique du 1^{er} août 2001 étaient ainsi respectées⁷.

Ce raisonnement était cependant erroné. Ainsi que l'a relevé le Conseil constitutionnel dans la décision commentée, dès lors qu'aux termes du paragraphe IV de l'article 235 *ter* ZD : « *La taxe est exigible le premier jour du mois suivant celui au cours duquel s'est produite l'acquisition du titre* », une entrée en vigueur au 31 décembre 2016 de la modification de l'assiette de la taxe ne peut avoir d'effet sur le budget de l'année 2016 (cons. 14).

Ce constat posé, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il convenait en conséquence de censurer l'article 30 dès lors que celui-ci avait été adopté selon une procédure contraire à la Constitution (cons. 14).

Le Conseil constitutionnel n'a pas considéré que le raisonnement suivi dans sa décision du 28 décembre 2010 précitée pouvait être en l'espèce réitéré. Dans cette précédente décision, la place de trois articles dans la première partie de la loi de finances était contestée et, si deux d'entre eux s'y trouvaient irrégulièrement, il n'en était pas de même du troisième. Or, c'est au regard du lien existant entre ces trois articles que le Conseil constitutionnel avait admis, après avoir relevé que le positionnement irrégulier de deux articles était

⁶ Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 5.

⁷ V. Compte rendu intégral, Assemblée nationale, 3^{ème} séance du jeudi 15 octobre 2015 ; 1^{re} séance du vendredi 16 octobre 2015

regrettable, que cette irrégularité ne devait pas entraîner la censure de ces articles. Tel n'était pas le cas en l'espèce. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel n'a pas estimé que la circonstance que la disposition censurée avait initialement été valablement insérée en première partie devait conduire à ne pas prononcer sa censure. Il était effectivement loisible au législateur de déplacer celle-ci dès lors qu'il apparaissait qu'elle n'avait plus sa place dans la première partie.

III. – L'article 77 : versement d'une fraction de la prime d'activité sous la forme d'une réduction dégressive de contribution sociale généralisée

L'article 77 a été introduit par voie d'amendement en première lecture à l'Assemblée nationale, supprimé par le Sénat puis adopté, avec une modification, par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture.

Son paragraphe I ajoute une section 0-I intitulée « Imposition des revenus des personnes physiques » dans le chapitre Ier du titre Ier de la première partie du livre Ier du CGI et rétablit, dans cette nouvelle sous-section 0-I, l'article 1^{er}, qui se borne à énoncer que l'imposition des revenus des personnes physiques comprend deux composantes, d'une part l'impôt sur le revenu et, d'autre part, la CSG.

Son paragraphe II ajoute une phrase à l'article L. 253 du livre des procédures fiscales (LPF), qui est relatif aux impôts recouvrés par les comptables du Trésor, pour prévoir que l'avis d'imposition adressé aux contribuables mentionne le total des sommes prélevées au titre de la CSG.

Ses paragraphes III et IV modifient le code de la sécurité sociale (CSS) pour instaurer, au bénéfice des salariés et des agents publics dont le salaire ou le traitement est inférieur ou égal à 1,34 fois le salaire minimum de croissance (SMIC), un mécanisme de réduction dégressive de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement en déduction de la prime d'activité. Cette prime, prévue par l'article L. 841-1 du CSS dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi, se substituera au 1^{er} janvier 2016, d'une part, au volet « activité » du revenu de solidarité active (RSA) et, d'autre part, à la prime pour l'emploi, supprimée par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014.

En particulier, le paragraphe III de l'article 77 insère, dans le titre IV intitulé « Prime d'activité » du livre VIII du CSS, un nouveau chapitre III *bis* intitulé « Versement sur la feuille de paie des salariés » comprenant un unique article L. 843-7. Cet article L. 843-7 prévoit qu'une fraction de la prime d'activité destinée aux salariés et aux agents publics est versée dans les conditions et les modalités définies à l'article L. 136-8 du même code.

Pour sa part, le paragraphe IV de l'article 77 insère, après le paragraphe I de l'article L. 136-8 du CSS, qui est relatif à la CSG, un paragraphe I *bis*, qui prévoit que la CSG due par les travailleurs salariés à raison de leurs revenus d'activité et de remplacement fait l'objet d'une réduction dégressive au titre et par compensation de la fraction de prime d'activité mentionnée à l'article L. 843-7.

Le nouvel article 1665 *bis* du CGI, créé par le paragraphe V, parachève ce dispositif. Le paragraphe I de l'article 1665 *bis* subordonne le versement de la prime d'activité prévu par le nouvel article L. 843-7 du CSS à la condition que le revenu fiscal de référence (RFR) n'excède pas, « *durant l'année* », 16 251 € pour la première part de quotient familial (QF) pour les personnes célibataires, veuves et divorcées et le double pour les deux premières parts de QF des personnes soumises à imposition commune. Ces limites sont majorées pour les demi-parts suivantes.

Autrement dit, le mécanisme de réduction dégressive de CSG ne s'applique que si le revenu n'excède pas un plafond qui n'est déterminable qu'en fin d'année. Le RFR de l'année N n'étant connu qu'en N+1, ceux qui dépassent ce plafond en fin d'année devront rembourser en N+1, d'un coup, la réduction de CSG obtenue en N au fil des mois.

Les députés et les sénateurs requérants reprochaient à ces dispositions de l'article 77 de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789. Les députés requérants reprochaient également à ces dispositions de méconnaître l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Le Conseil constitutionnel a fait droit au premier grief des députés et sénateurs requérants.

Il a d'abord relevé qu'« *il ressort des travaux parlementaires que, dans l'intention d'augmenter le pouvoir d'achat des foyers les plus modestes, le législateur a entendu, d'une part, instituer une modalité particulière de décaissement de la prime d'activité et, d'autre part, accroître le taux de recours à cette prime en dispensant les travailleurs qui y sont éligibles d'engager des démarches pour percevoir cette prime* » (cons. 27).

En effet, le mécanisme prévu par les paragraphes III et IV de l'article 77 institue une « avance » de prime d'activité pour ses bénéficiaires (avantage dont la contrepartie réside dans les incertitudes et les contraintes de la régularisation *ex post*) et est susceptible d'avoir un effet d'activation supérieure du dispositif de la

prime d'activité pour les salariés, en rendant son versement automatique, au moins l'année N.

Puis le Conseil a relevé que « *le bénéfice du mécanisme institué par les dispositions des paragraphes III et IV de l'article 77 est réservé aux seuls travailleurs salariés ou agents publics, à l'exclusion des travailleurs non salariés* » (cons. 28). Cette différence de traitement était problématique au regard du principe d'égalité. En effet, le mécanisme contesté était une modalité selon laquelle la prime d'activité est versée. Or, la prime d'activité, selon l'article L. 841-1 du CSS, a « *pour objet d'inciter les travailleurs aux ressources modestes, qu'ils soient salariés ou non salariés, à l'exercice ou à la reprise d'une activité professionnelle et de soutenir leur pouvoir d'achat* »⁸. Par conséquent, les règles instituées par l'article 77 conduisaient à traiter différemment les personnes éligibles à la prime d'activité. Cette différence de traitement avait des conséquences significatives, tant en termes d'effet de trésorerie (décaissement retardé de cette prime pour les travailleurs non salariés) qu'en termes d'activation de la prime d'activité (démarche à effectuer pour les travailleurs non salariés).

Le Conseil constitutionnel, après avoir considéré « *que le législateur a ainsi traité différemment des personnes se trouvant dans des situations identiques dès lors qu'en vertu de l'article L. 841-1 du code de la sécurité sociale sont éligibles à la prime d'activité "les travailleurs aux ressources modestes, qu'ils soient salariés ou non salariés"* », a jugé que « *cette différence de traitement n'est pas en rapport avec l'objet de la loi* » et qu'elle méconnaît donc le principe d'égalité devant la loi (cons. 28).

Le Conseil constitutionnel a donc déclaré contraires à la Constitution les dispositions des paragraphes III et IV de l'article 77 ainsi que, par voie de conséquence, le surplus de cet article 77, qui en est inséparable (cons. 28).

IV. – L'article 121 : transmission à l'administration fiscale de la répartition pays par pays des bénéfices et des agrégats économiques, comptables et fiscaux des grandes entreprises (« reporting pays par pays »)

Sur mandat du G20, l'OCDE a lancé en juillet 2013 un programme *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) qui vise, autour de quinze « points d'action », à lutter contre l'évasion fiscale. Ce programme prévoit à son point 13 l'introduction d'une obligation de « *Country-by-Country Reporting* » (expression traduite, à moitié seulement, par « *reporting pays par pays* »), qui

⁸ Article 57 de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi.

vient s'ajouter aux obligations en matière de documentation sur les prix de transfert.

Dans son rapport de septembre 2014 relatif à ce point 13, l'OCDE propose un format de « *reporting fiscal* » portant sur des données chiffrées par pays. L'idée est d'encourager à la transparence et de contribuer à contrôler les comportements qui donnent lieu à érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Les données dont la transmission est exigée sont moins destinées à permettre des contrôles ou l'établissement de redressements dans le pays où est située l'entreprise qu'à faciliter les échanges d'informations.

S'inscrivant dans cet objectif, le 1^o du paragraphe I de l'article 121 de la loi de finances pour 2016, crée dans le code général des impôts un article 223 *quinquies* C, lequel impose, dans le 1 de son paragraphe I, une « *déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant* » devant être déposée, dans les douze mois suivant la clôture de son exercice, par la personne morale ayant son siège en France qui établit des comptes consolidés, détient ou contrôle, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y dispose de succursales, réalise un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros et n'est pas détenue par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère. Est également soumise à cette obligation, en vertu du 2 du paragraphe I de l'article 223 *quinquies* C, la personne morale établie en France dès lors, d'une part, qu'elle est contrôlée directement ou indirectement par une personne morale établie dans un État ou territoire n'ayant pas adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration similaire à celle figurant au 1 du paragraphe I et répondant aux critères mentionnés précédemment et, d'autre part, qu'elle a été désignée par le groupe à cette fin ou qu'elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe a été désignée à cette fin. Enfin, le 3 du paragraphe I de l'article 223 *quinquies* C, prévoit que la déclaration peut, sous condition de réciprocité, faire l'objet d'un échange avec d'autres États.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Par ailleurs, le 2^o du paragraphe I de l'article 121 dispose que le défaut de dépôt de la déclaration mentionnée ci-dessus entraîne l'application d'une amende qui ne peut excéder 100 000 euros.

Les députés requérants soutenaient que les dispositions de l'article 121 portent atteinte au principe d'égalité devant la loi dès lors qu'elles ont pour effet d'instaurer des obligations déclaratives différentes entre une société mère ayant son siège en France et une société contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger. Selon eux, la seconde société serait soumise à une formalité impossible dans la mesure où elle serait dans l'incapacité de produire des informations qui ne lui auraient pas été transmises par sa société mère. Par ailleurs, ils considéraient également que la liberté d'entreprendre était méconnue dès lors que les sociétés sont contraintes de divulguer des informations stratégiques pouvant être transmises à des États étrangers sans qu'il soit garanti que ces États respecteront le caractère confidentiel de ces informations.

Au regard des griefs des députés, le Conseil constitutionnel n'a examiné que le 1^o du paragraphe I de l'article 121.

En ce qui concerne le principe d'égalité, il a relevé « *que les dispositions contestées imposent la même obligation déclarative à une société mère ayant son siège en France et répondant aux critères fixés au 1 du paragraphe I de l'article 223 quinquies C du code général des impôts et à une société établie en France contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger et répondant aux mêmes critères* » et en a conclu que le principe d'égalité n'était pas méconnu (cons. 31). En pratique, ces dispositions assurent un même traitement pour tous les « groupes » multinationaux opérant en France. Le législateur a d'ailleurs veillé à prévoir un délai suffisant pour permettre à ce dispositif d'entrer en vigueur en même temps que la mise en place de la déclaration pays par pays dans les autres États qui participent au plan d'actions dit BEPS. En réalité, les requérants auraient souhaité que le législateur traite différemment des sociétés placées dans des situations différentes, mais le Conseil constitutionnel n'a, contrairement à la Cour européenne des droits de l'homme, jamais déduit du principe d'égalité une telle obligation.

En ce qui concerne la liberté d'entreprendre, le Conseil constitutionnel a également écarté le grief en relevant « *que les dispositions contestées se bornent à imposer à certaines sociétés de transmettre à l'administration des informations relatives à leur implantation et des indicateurs économiques, comptables et fiscaux de leur activité ; que ces éléments, s'ils peuvent être échangés avec les États ou territoires ayant conclu un accord en ce sens avec la France, ne peuvent être rendus publics* » (cons. 33).

Bien que la loi ne l'indique pas expressément, le Conseil constitutionnel a, dans le cadre de son contrôle, relevé que les informations transmises ne peuvent être rendues publiques. Ce point avait été débattu en particulier lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative. Un amendement contraignant à rendre

publique la déclaration pays par pays n'avait pas été adopté. Dans ses observations devant le Conseil constitutionnel, le Gouvernement a fait valoir que la confidentialité attachée au contenu des déclarations pays par pays qui seront échangées entre les États concernés est garantie par la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale dont l'article 22 prévoit un mécanisme de protection de la confidentialité des informations échangées.

Le Conseil constitutionnel a en conséquence conclu que le 1^o du paragraphe I de l'article 121, qui ne méconnaît aucune autre exigence constitutionnelle, doit être déclaré conforme à la Constitution (cons. 34).

V. – L'article 143 : inéligibilité aux APL des personnes rattachées au foyer fiscal de leurs parents lorsque ces derniers sont assujettis à l'ISF

L'article 143 de la loi de finances pour 2016 prévoit, en son paragraphe I, que « *Les particuliers rattachés au foyer fiscal de leurs parents, lorsque ces derniers sont redevables de l'impôt annuel de solidarité sur la fortune en application de l'article 885 A du code général des impôts, ne sont pas éligibles aux aides mentionnées à l'article L. 351-1 du code de la construction et de l'habitation et aux articles L. 542-1 et L. 831-1 du code de la sécurité sociale* ». Le paragraphe II fixe la date d'entrée en vigueur de cette réforme au 1^{er} octobre 2016.

Seuls les députés contestaient ces dispositions. Ils faisaient grief à cet article de méconnaître le principe d'égalité, dans la mesure où il instaure une différence de traitement entre les particuliers éligibles aux aides personnelles au logement (APL) selon que leurs parents sont ou non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), alors qu'un tel critère ne serait pas en lien avec l'objet de la législation relative aux aides au logement et qu'il ne permettrait pas d'apprécier les ressources des parents de façon pertinente.

Il convient de relever un lien entre la mesure critiquée et celle inscrite à l'article 140 de la même loi. Le législateur a introduit la prise en compte du patrimoine des allocataires dans les ressources retenues pour l'attribution des aides au logement, à compter d'un seuil de patrimoine de 30 000 euros.

En conséquence, les dispositions contestées, introduites par voie d'amendement lors de la discussion parlementaire, pouvaient être analysées comme un complément apporté à cette réforme : le critère de l'assujettissement des parents à l'ISF lorsque le bénéficiaire des APL est rattaché à leur foyer fiscal permettrait ainsi de restreindre le périmètre de l'APL à ceux des bénéficiaires qui ont, directement ou indirectement, des capacités patrimoniales supérieures pour se loger.

Toutefois, comme le relevaient les députés dans leur saisine, le critère de l'assujettissement à l'ISF peut sembler particulièrement fruste, dès lors qu'il peut arriver que certains assujettis à l'ISF le soient « seulement » à raison de leur résidence principale et sans nécessairement disposer, par ailleurs, de revenus ou d'un patrimoine immobilier important, et qu'à l'inverse certaines personnes ayant des biens professionnels importants échappent à cet impôt (auquel de tels biens ne sont pas assujettis).

Pour autant, le Conseil constitutionnel a admis la constitutionnalité de la disposition contestée. Il a tout d'abord expressément relevé la cohérence des dispositions contestées avec le critère patrimonial retenu de façon générale pour l'attribution des APL à l'article 140 de la loi déférée. Il a ensuite considéré que le législateur avait « *ainsi entendu poursuivre un objectif d'intérêt général d'adaptation des conditions d'octroi d'une aide sociale en faveur du logement aux moyens dont dispose directement ou indirectement la personne afin de se loger* ». Il en a déduit « *que le critère d'assujettissement des parents de la personne à l'impôt de solidarité sur la fortune est, s'agissant d'une aide sociale en faveur du logement accordée à une personne rattachée au foyer fiscal de ses parents, un critère en rapport avec l'objectif poursuivi* » (cons. 38).

Ce faisant, ce contrôle ne préjuge pas du contrôle qui serait exercé à l'égard de conditions similaires qui seraient posées par le législateur pour l'attribution d'autres types de dispositifs d'aide sociale, ni de celui qui serait exercé à l'égard de conditions relatives à des tiers à la personne sans que cette dernière soit rattachée au même foyer fiscal.