



## **Décision n° 2022 – 3 RIP**

### **Proposition de loi présentée en application de l'article 11 de la Constitution portant création d'une contribution additionnelle sur les bénéfices exceptionnels des grandes entreprises**

---

#### **Liste des contributions extérieures**

*Source : services du Conseil constitutionnel - 2022*

<b>Contribution</b>	
<b>7 / 10 / 2022</b>	<b>AFEP - Association française des entreprises privées</b>

**CONSEIL CONSTITUTIONNEL**

---

**PROPOSITION DE LOI PORTANT CREATION D'UNE CONTRIBUTION ADDITIONNELLE SUR LES  
BENEFICES EXCEPTIONNELS DES GRANDES ENTREPRISES**

**2022-3 RIP**

---

**CONTRIBUTION**

**(Article 13 du Règlement Intérieur)**

Une proposition de loi n° 270 (la « **Proposition de Loi** ») portant création d'une contribution additionnelle sur les bénéfiques exceptionnels des grandes entreprises (la « **Contribution Additionnelle** ») a été déposée le 21 septembre 2022 sur le bureau de la Présidence de l'Assemblée nationale en application de l'article 11 de la Constitution. Elle a pour objet d'introduire dans le code général des impôts (« **CGI** ») un article 224 nouveau instituant cette Contribution Additionnelle, qui serait établie sur les bénéfiques des sociétés redevables de l'impôt sur les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 750 000 000 euros.

Conformément aux dispositions combinées du premier alinéa de l'article 61 de la Constitution et de l'article 1 de la loi organique n°2013-1114 du 6 décembre 2013 portant application de l'article 11 de la Constitution, Madame la Présidente de l'Assemblée Nationale a transmis cette proposition de loi au Conseil constitutionnel le 26 septembre 2022.

En application de l'article 13 du règlement intérieur sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les déclarations de conformité à la Constitution, l'Association Française des Entreprises Privées (l'« **AFEP** ») souhaite formuler des observations sur la proposition de loi et les porter à la connaissance des membres de Votre Conseil.

## I. DISPOSITIONS APPLICABLES

L'article 11 de la Constitution dispose que :

*« Le Président de la République, sur proposition du Gouvernement pendant la durée des sessions ou sur proposition conjointe des deux assemblées, publiées au Journal officiel, peut soumettre au référendum tout projet de loi portant sur l'organisation des pouvoirs publics, sur des réformes relatives à la politique économique, sociale ou environnementale de la nation et aux services publics qui y concourent, ou tendant à autoriser la ratification d'un traité qui, sans être contraire à la Constitution, aurait des incidences sur le fonctionnement des institutions.*

*Lorsque le référendum est organisé sur proposition du Gouvernement, celui-ci fait, devant chaque assemblée, une déclaration qui est suivie d'un débat.*

*Un référendum portant sur un objet mentionné au premier alinéa peut être organisé à l'initiative d'un cinquième des membres du Parlement, soutenue par un dixième des électeurs inscrits sur les listes électorales. Cette initiative prend la forme d'une proposition de loi et ne peut avoir pour objet l'abrogation d'une disposition législative promulguée depuis moins d'un an.*

*Les conditions de sa présentation et celles dans lesquelles le Conseil constitutionnel contrôle le respect des dispositions de l'alinéa précédent sont déterminées par une loi organique. »*

L'article 1 de la loi organique n°2013-1114 du 6 décembre 2013 portant application de l'article 11 de la Constitution et prévue à l'article 46-I de la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 dispose que :

*« Une proposition de loi présentée par des membres du Parlement en application du troisième alinéa de l'article 11 de la Constitution est déposée sur le bureau de l'Assemblée nationale ou du Sénat en vue de sa transmission au Conseil constitutionnel.*

*La proposition de loi est transmise au Conseil constitutionnel par le président de l'assemblée saisie. »*

L'article 45-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel dispose que :

*« Le Conseil constitutionnel vérifie, dans le délai d'un mois à compter de la transmission de la proposition de loi :*

*1° que la proposition de loi est présentée par au moins un cinquième des membres du Parlement, ce cinquième étant calculé sur le nombre des sièges effectivement pourvus à la date d'enregistrement de la saisine par le Conseil constitutionnel, arrondi au chiffre immédiatement supérieur en cas de fraction ;*

*2° que son objet respecte les conditions posées aux troisième et sixième alinéas de l'article 11 de la Constitution, les délais qui y sont mentionnés étant calculés à la date d'enregistrement de la saisine par le Conseil constitutionnel ;*

*3° et qu'aucune disposition de la proposition de loi n'est contraire à la Constitution. »*

Ainsi, il vous appartient de vérifier en particulier que la proposition de loi :

1. porte « *sur l'organisation des pouvoirs publics, sur des réformes relatives à la politique économique, sociale ou environnementale de la Nation et aux services publics qui y concourent, ou tendant à autoriser la ratification d'un traité qui, sans être contraire à la Constitution, aurait des incidences sur le fonctionnement des institutions* » ;
2. qu'en application du premier alinéa de l'article 61 de la Constitution, aucune disposition de la proposition de loi n'est contraire à la Constitution.

Chacun de ces deux points appelle les observations suivantes.

\*

## II. SUR L'APPLICABILITE DE L'ARTICLE 11 DE LA CONSTITUTION

La loi organique n°2013-1114 du 6 décembre 2013 a étendu le champ du référendum aux « *réformes relatives à la politique économique et sociale de la Nation et aux services publics qui y concourent* ».

La Proposition de Loi prétend relever de ce domaine car, selon l'exposé des motifs, « *elle propose une réforme de notre politique économique en définissant et en instaurant une taxation exceptionnelle des superprofits réalisés par les entreprises* ».

Ce rattachement de la Contribution Additionnelle à la « *politique économique* » de la Nation procède d'une conception erronée de la notion de « *politique économique* » au sens de l'article 11.

Si cette expression n'est pas précisément définie par l'article 11, certains éléments issus des débats parlementaires intervenus lors de la réforme de 1995 laissent clairement entendre que les mesures fiscales ne relèvent pas de la « *politique économique* » de la Nation au sens de ces dispositions.

Ainsi, le Garde des sceaux, ministre de la justice :

*« a approuvé la rédaction retenue par l'Assemblée nationale pour l'article 11 de la Constitution, considérant que celui-ci demeurerait conforme à l'esprit des institutions de la Vème République. Il a précisé que, en limitant l'extension du champ du référendum aux **matières économiques** et sociales, le Gouvernement entendait en exclure les questions de souveraineté comme la police, la défense, la justice et la politique étrangère, ainsi que les libertés publiques, le droit pénal et **les lois de finances**, dont l'examen relevait **traditionnellement du Parlement** »<sup>1</sup> (nous soulignons).*

---

<sup>1</sup> Rapport Sénat n° 392, t. II, p. 10.

« Il a ensuite donné quelques exemples de sujets susceptibles de faire l'objet d'un référendum en évoquant successivement **en matière économique, les privatisations, la planification, les lois d'orientation et de programmation**, en matière sociale, les orientations générales du droit du travail ou de la sécurité sociale, la politique de santé, de lutte contre l'exclusion ou d'aide sociale, en matière de services publics, l'enseignement public et son articulation avec le secteur privé, les transports, la poste et les télécommunications, voire la charte des usagers des services publics. Il a indiqué, **à contrario**, que ne pourraient être soumis au référendum le droit pénal et le droit civil, les conditions d'entrée ou de séjour des étrangers, les matières incluses dans le bloc de constitutionnalité, **notamment** le principe du droit de grève, **les lois de finances**, la politique étrangère et de défense, le fonctionnement de la justice et les libertés publiques dans la mesure où elles ne concerneraient pas l'organisation d'un service public. »<sup>2</sup> (nous soulignons).

Deux éléments ressortent de ces précisions.

D'une part, un consensus s'est clairement dégagé pour exclure les lois de finances du champ du référendum<sup>3</sup>. Certes, la Proposition de Loi n'a pas vocation à s'inscrire dans le cadre d'une loi de finances, et par conséquent l'exclusion propre aux lois de finances ne la concerne pas. Néanmoins, il ne serait ni rationnel ni souhaitable que la possibilité – ou non – de soumettre une mesure fiscale à référendum puisse dépendre de la nature du véhicule législatif employé.

Au reste, l'exclusion des « lois de finances » procède d'une liste qui ne présente aucun caractère limitatif (« *notamment* »), et elle se justifie par la tradition qui réserve au Parlement le soin d'en examiner les dispositions. Or, en vertu du principe de légalité de l'impôt, la compétence du Parlement en matière fiscale n'est pas limitée aux seules mesures fiscales prises dans le cadre de l'adoption des lois de finances. Toute la matière fiscale relève traditionnellement de la compétence du Parlement, si bien que le motif invoqué au soutien de l'exclusion des lois de finances du champ référendaire s'applique tout aussi bien à l'ensemble des lois fiscales votées en dehors d'une loi de finances.

D'autre part, comme l'illustrent les exemples retenus par le garde des sceaux, qui portent sur « *les privatisations, la planification, les lois d'orientation et de programmation* », la notion de « *politique économique de la Nation* » au sens de l'article 11 renvoie à un ensemble de mesures visant à réguler, encadrer, stimuler et orienter l'économie. Une simple mesure fiscale de rendement telle que la Contribution Additionnelle, qui poursuit un but exclusivement budgétaire et qui au demeurant n'est pas affectée au financement d'une réforme ou d'une dépense spécifique, ne répond pas à de tels desseins. Elle relève des finances de l'Etat, non de sa « *politique économique* ».

D'autres considérations justifient d'écarter le recours au référendum dans les circonstances présentes.

---

<sup>2</sup> Rapport Sénat n° 392, t. II, p. 15.

<sup>3</sup> V. également, Débats AN 10 juillet 1995, p. 5.

D'abord, en matière économique et sociale, la voie du référendum doit être réservée aux questions capitales, aux grandes réformes, aux grands choix économiques et sociaux. La consultation doit se justifier par la nécessité de définir des orientations générales ou des règles fondamentales susceptibles d'engager la Nation dans la durée<sup>4</sup>. On peut sérieusement douter que tel soit le cas en l'espèce notamment compte tenu du caractère très limité dans le temps de la Contribution Additionnelle qui serait instaurée. Le caractère provisoire de la mesure pourrait d'ailleurs amener à considérer qu'elle ne peut par principe être considérée comme relevant du domaine économique.

Ensuite, en soumettant une mesure fiscale aux suffrages des français, la France se singulariserait. A l'étranger, le domaine des finances de l'Etat est généralement exclu du champ du référendum<sup>5</sup>.

Enfin, une consultation référendaire sur l'impôt comporte un risque important de dérive pour les finances publiques en confiant aux électeurs la gestion du budget. Car si le champ référendaire devait être ouvert aux questions fiscales, il pourrait porter non seulement sur la création d'un nouvel impôt, comme il en est ici question, mais aussi sur la suppression d'un impôt existant et de la recette budgétaire correspondante.

Pour toutes ces raisons, la création d'une Contribution Additionnelle ne saurait relever de la procédure prévue à l'article 11 de la Constitution.

\*

### III. SUR LA CONFORMITE A LA CONSTITUTION DE L'ARTICLE UNIQUE DE LA PROPOSITION DE LOI

#### 1. Sur l'absence de cohérence du dispositif au regard de l'objectif poursuivi par le législateur

Le principe d'égalité devant les charges publiques est consacré par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 (« DDHC »). Sur le fondement des articles 13 de la DDHC et 34 de la Constitution, le Conseil constitutionnel considère qu'« *il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.* »<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Rapport Sénat, n° 392, t. II, p. 10 ; débats AN 10 juillet 1995, p. 5.

<sup>5</sup> Rapport Sénat, n° 392, t II, p. 78.

<sup>6</sup> Décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020, Société Les sablières de l'Atlantique [Assiette et taux de la redevance d'archéologie préventive], cons. 4.

En vertu de ce principe, le législateur doit non seulement s'assurer que cette loi ne conduit pas à traiter différemment des contribuables placés dans une même situation au regard de cet objet, mais également s'assurer de la cohérence intrinsèque de la loi en fixant des critères objectifs et rationnels au regard de son objet. Ainsi, le Conseil constitutionnel considère, en matière fiscale, « que l'exigence [fixée à l'article 13] ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives »<sup>7</sup>.

### **1.1. L'imprécision entretenue sur l'objectif réellement poursuivi par le législateur**

Selon l'exposé des motifs de la Proposition de Loi, l'objectif poursuivi est de frapper les bénéfices exceptionnels réalisés « grâce à la crise » dans les secteurs « tels que les transports, l'énergie, l'alimentation ou la finance », c'est-à-dire des profits « décorrélés de toute innovation, gain de productivité ou décision stratégique interne à l'entreprise ».

Cependant, le champ d'application du texte est beaucoup plus large dès lors que (1) toutes les entreprises sont visées indépendamment du secteur d'activité dans lequel elles opèrent, et (2) la contribution frappe toutes sortes d'accélération de résultat, sans conditionner l'accélération à l'intervention d'un facteur lié à la crise. A ce titre, il convient de noter que les entreprises peuvent évoluer dans des situations de marché très différentes et avoir des profils très différents également. Aussi, la période de référence fixée peut être loin de représenter le résultat normatif d'une société.

Certes, le paragraphe II-D de l'article 224 nouveau du CGI vise précisément à neutraliser les progressions de résultat non liées à la crise et issues d'opérations de cession ou d'acquisition d'actifs, mais ces exclusions sont limitées, leurs conditions d'application restent imprécises et surtout elles ne couvrent pas tous les cas de figure, ainsi qu'il est détaillé au point **3 ci-dessous**.

Dans ces conditions, le dispositif pourrait s'appliquer à des entreprises dont l'augmentation de résultat ne serait aucunement liée à la crise. La catégorie d'imposition ne serait donc pas homogène et surtout elle serait incohérente au regard de l'objectif poursuivi.

L'exposé des motifs tente de répondre à cette objection en essayant d'élargir et de banaliser l'objectif poursuivi : « si toutes les entreprises entrant dans le périmètre de la présente proposition de loi n'auront pas exclusivement bénéficié des contextes de crise pour générer des bénéfices exceptionnels, la présente proposition de loi entend également et plus généralement mettre à contribution l'ensemble des grandes entreprises dont les bénéfices sont notablement plus élevés que sur la période 2017-2019 au regard de l'objectif de juste redistribution des richesses créées et de financement des dépenses publiques précitées ».

---

<sup>7</sup> Voir par exemple décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006, cons. 65 ; décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA), cons. 24.

Mais cette tentative d'élargissement de l'objectif poursuivi appelle trois remarques :

**1° - L'extension proclamée à l'ensemble des grandes entreprises dégageant des bénéfices arbitrairement qualifiés d' « exceptionnels » ne reflète pas l'intention véritable et affichée des promoteurs de la réforme, qui consiste à frapper les bénéfices réalisés de manière fortuite grâce à la crise.**

Toute la communication associée à la Proposition de Loi va dans ce sens. L'exposé des motifs lui-même insiste sur cette dimension : « *parce qu'ils ont été réalisés grâce à des crises dont la puissance publique doit, elle, atténuer les effets, ces bénéfices exceptionnels doivent être appelés à une juste contribution* » (nous soulignons).

Au demeurant, la structure de l'impôt montre qu'il s'agit bien d'instituer une contribution étroitement liée à la crise. C'est ainsi que s'explique et se justifie son caractère temporaire. Selon l'exposé des motifs : « *En cohérence avec le caractère temporaire des crises qui génèrent ces superprofits, la réforme proposée est également bornée dans le temps. Il est ainsi proposé qu'elle s'applique jusqu'au 31 décembre 2025, donc jusqu'aux résultats imposables réalisés en 2024. Cet horizon correspond à ce que les économistes anticipent comme échéance probable de retour à une certaine normalité de la situation économique* » (nous soulignons).

**2° - A supposer que la Contribution Additionnelle puisse valablement s'étendre à des entreprises qui ne profitent pas directement de la crise, il reste que l'intention est de ne taxer que des bénéfices qualifiés d' « exceptionnels ».**

« *Seul le bénéfice exceptionnel [...] est imposé* » (exposé des motifs). Mais qu'est-ce qu'un bénéfice « exceptionnel » s'il ne tire pas son caractère exceptionnel de la crise (elle-même exceptionnelle) ? En réalité, un tel bénéfice ne peut être exceptionnel qu'au regard des performances passées ou futures de l'entreprise.

Or à cet égard, ainsi qu'il ressort du point **1.2 ci-dessous**, outre que la Proposition de Loi attrait dans son champ des bénéfices qui sont le fruit d'investissement et de décisions stratégiques passées, il apparaît particulièrement incohérent de définir le caractère exceptionnel des bénéfices par comparaison à un résultat antérieur, censé représenter les profits réalisés sur une période d'activité normale, en particulier lorsque ce résultat antérieur est déficitaire.

**3° - En tout état de cause, si la Contribution Additionnelle avait véritablement vocation à s'appliquer à l'ensemble des entreprises de manière mécanique sur l'accroissement de leurs profits et sans possibilité de s'y soustraire quelle que soit l'origine desdits profits, la mesure aurait pour conséquence de sanctionner par principe la croissance des entreprises et consisterait ainsi une limite à la liberté d'entreprendre susceptible d'en dénaturer la portée.**

## **1.2. L'inadéquation de la définition du bénéfice exceptionnel au regard de l'objectif poursuivi par le législateur**

### **1.2.1. Sur le caractère discutable de la notion de « bénéfices exceptionnels » lorsque ces bénéfices s'avèrent pérennes**

Pour taxer des profits exceptionnels liés à la crise, il faudrait d'abord pouvoir vérifier que la croissance du bénéfice est exceptionnelle sur une longue période, en regardant plus loin dans le passé, et surtout plus loin dans le futur. Comme évoqué précédemment au point 1.1, les entreprises évoluent au sein de secteurs et marchés très différents dont pour certains éminemment cyclique. La période de référence fixe de trois ans retenue ne saurait donc être représentative.

En outre, les contribuables devraient pouvoir apporter la preuve que l'augmentation de bénéfice ne revêt pas un caractère exceptionnel, c'est-à-dire qu'ils devraient notamment pouvoir faire valoir que la croissance de leur résultat reflète une tendance structurelle (croissance économique) et/ou qu'elle n'est pas fortuite mais résulte, contrairement aux affirmations de l'exposé des motifs de gains de productivité, d'effort d'innovation ou de décisions stratégiques. Par exemple, pour un impôt dû sur l'exercice 2023, une croissance de 25% par rapport à la moyenne 2017-2019 correspond à une croissance de 5% par an approximativement. Tout d'abord, il paraît critiquable de déterminer par la loi un taux de croissance considéré comme normal quel que soit le secteur d'activité ou même les caractéristiques de l'entreprise. Par ailleurs, quel que soit son niveau, un taux de croissance annuel n'aurait rien d'exceptionnel s'il pouvait être constaté, par exemple, sur la période 2015-2017, ou sur la période 2024-2026. Dans ces hypothèses, on voit mal les raisons pour lesquelles le bénéfice généré sur la période au cours de laquelle la Contribution Additionnelle s'appliquera serait qualifié d'exceptionnel, alors qu'il présenterait manifestement un caractère récurrent.

Le législateur a pourtant déjà été confronté à une telle situation dans le cadre de l'institution du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu. Il avait alors pris soin de prévoir un ajustement -qui se matérialisait par une restitution d'impôt a posteriori- pour le cas où le contribuable connaîtrait des taux de croissance de son activité comparables au titre des exercices antérieurs et/ou postérieurs à la période observée<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Un crédit de modernisation du recouvrement (CIMR) avait été instauré afin d'éliminer la double imposition des revenus de l'année 2018 dans la mesure où ils ne présentaient pas un caractère exceptionnel. S'agissant des contribuables relevant du régime des BIC, BNC et BA, le montant du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 était qualifié de bénéfice non exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du CIMR à hauteur du plus élevé des bénéfices réalisés au titre des années 2015, 2016, 2017. Le surplus éventuel du bénéfice réalisé au titre de l'année 2018 par rapport au plus élevé des bénéfices réalisés au titre de ces années était alors présumé constituer un revenu exceptionnel n'ouvrant pas droit au bénéfice du CIMR. Toutefois, l'article 60, II-E-3 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 modifiée avait prévu que le titulaire de revenus dont une partie du bénéfice de l'année 2018 avait été ainsi considérée comme un revenu exceptionnel, n'ouvrant ainsi pas droit au CIMR, puisse obtenir lors de la liquidation en 2020 de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2019 un CIMR complémentaire, liquidé

Les critères de détermination du caractère exceptionnel du bénéfice soumis à la Contribution Additionnelle ne sont donc pas rationnels au regard de l'objectif poursuivi par ses auteurs.

1.2.2. Sur l'inadéquation de la période de référence et du seuil d'assujettissement

L'article Unique de la Proposition de Loi prévoit en ces paragraphes B et C du I :

- une période de référence fixe pour déterminer le « bénéfice normal » des sociétés assujetties, et non une période de référence glissante année par année pour les exercices suivants d'imposition ;
- un seuil d'assujettissement fixe de 1,25 fois la moyenne du résultat imposable sur la période de référence.

Ce faisant, le législateur estime qu'une augmentation de 25 % du bénéfice sur une période de 3 ans caractérise l'existence de bénéfices exceptionnels.

D'une part, dans certains secteurs d'activité, il n'est pas inhabituel d'observer de telles progressions de la profitabilité des entreprises, sans que cette progression ne présente un caractère exceptionnel.

D'autre part, il est difficile de comprendre pourquoi le seuil de 25% n'augmenterait pas avec les années, à défaut de période de référence glissante, dans la mesure où le profit réalisé par une entreprise sur une période d'activité normale (hors crise) a toujours vocation à croître d'une année sur l'autre. De même, l'absence de prise en compte de l'inflation dans l'évolution du barème nie la réalité économique dans lequel se trouve la France. Il est à noter que le PLF 2023 a d'ailleurs intégré ce « correctif » au barème de l'impôt sur le revenu.

Enfin, la période de référence arbitrairement fixée ne saurait correspondre pour toutes les sociétés quel que soit leur secteur ou leur situation individuelle à leur période de résultat normatif.

Dans ces conditions, en retenant une période de référence fixe, le législateur aurait dû prévoir un mécanisme de réévaluation annuelle du seuil d'assujettissement et des tranches marginales, afin que la croissance « normale » du bénéfice ne soit pas soumise elle aussi à la Contribution Additionnelle.

La période de référence et le seuil d'assujettissement à la Contribution Additionnelle prévus par l'article unique de la Proposition de Loi sont donc définis de manière inadéquate au regard de l'objectif poursuivi par la Contribution Additionnelle.

---

automatiquement par l'administration, soit lorsque le bénéfice imposable de 2019 était supérieur ou égal au bénéfice imposable de 2018, soit lorsque le bénéfice imposable de 2019 était inférieur au bénéfice imposable de 2018 mais supérieur au plus élevé des bénéfices imposables de 2015, 2016 ou 2017. Dans ces deux hypothèses en effet, le bénéfice de l'année 2018 ne pouvait plus être regardé comme présentant un caractère exceptionnel mais reflétait un surcroît d'activité récurrent, qu'il n'y avait donc aucune raison d'exclure du bénéfice du CIMR.

1.2.3. Sur l'instauration d'une présomption irréfragable contraire au principe d'égalité devant les charges publiques

Le D du I de l'article 224 nouveau du CGI prévoit que : « *Sont exonérées de la contribution prévue au I du présent article, les sociétés dont la progression du résultat imposable par rapport à la moyenne des exercices 2017, 2018 et 2019 résulte d'opérations de cession ou d'acquisition d'actifs, pour la fraction du résultat imposable de l'exercice concerné.* ».

À cet égard, l'exposé des motifs énonce que :

*« Sont exclus de la contribution les profits entraînant l'assujettissement de la société à celle-ci, mais résultant d'opérations d'acquisition ou de cession d'actifs, pour la fraction imposable correspondante. Ainsi, une entreprise qui absorberait une autre société ou cèderait une activité déficitaire pourrait voir son bénéfice bondir du fait de ces opérations sans lien avec l'objectif de la proposition de loi. Il s'agit donc de circonscrire au mieux le champ d'application du dispositif à son objet. Si d'autres situations peuvent affecter le résultat imposable (gains de productivité, économies de gestion, etc.), elles sont peu susceptibles de générer une variation telle qu'elles entraînent à elle seule l'assujettissement à la contribution créée. »* (nous soulignons).

Ce faisant, le législateur pose une présomption irréfragable selon laquelle les « gains de productivité, économies de gestion, etc. » sont peu susceptibles de faire entrer une société dans le champ de la Contribution Additionnelle ; sans prévoir aucune clause de sauvegarde permettant de démontrer le contraire.

Or, plusieurs décisions et investissements stratégiques peuvent tout à fait d'une part avoir conduit à réduire le bénéfice moyen pour la période 2017-2019, et d'autre part avoir clairement et directement contribué aux résultats exceptionnels.

Dans ces conditions, en posant pour présomption que les bénéfices autres que ceux visés au D présentent un caractère exceptionnel, sans prévoir la possibilité de démontrer le contraire, la Proposition de Loi porte également atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

1.2.4. Sur l'incohérence du dispositif en présence de déficits

Les critères de détermination du bénéfice soumis à la Contribution Additionnelle se révèlent particulièrement inadéquats dès lors qu'ils ne prennent pas en compte l'hypothèse d'un résultat déficitaire au cours de la période de référence.

L'assiette de la Contribution Additionnelle consiste en effet à comparer le montant du bénéfice de l'exercice d'application de la Contribution au résultat moyen des exercices 2017 à 2019 y compris lorsque ce résultat moyen est déficitaire.

Or, il convient d'abord de souligner qu'à la lettre du texte, ces dispositions conduisent à asséoir la Contribution Additionnelle sur une partie du déficit subi par l'entreprise lorsque le résultat moyen des exercices 2017 à 2019 est déficitaire.

En effet, le C du I de l'article 224 nouveau du CGI prévoit :

*« La contribution additionnelle est assise sur le résultat imposable supplémentaire réalisé par rapport à 1,25 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités. »*

A titre d'exemple, prenons un résultat imposable moyen des exercices 2017 à 2019 déficitaire de -100 et un bénéfice imposable réalisé au titre de l'exercice d'application de la Contribution Additionnelle égal à +10. La Contribution serait assise sur le résultat imposable supplémentaire réalisé par rapport à 1,25 fois ce déficit, soit sur 135 [= 10- (1,25 x -100)].

En appliquant ainsi ces dispositions, les critères retenus par le législateur ne sont manifestement pas rationnels au regard de l'objectif poursuivi par le législateur.

Cette interprétation conduit en outre à faire peser une charge excessive sur les contribuables au regard de leurs facultés contributives, voire à les soumettre à une imposition revêtant un caractère confiscatoire.

En outre, à supposer même qu'en présence d'un résultat moyen déficitaire constaté sur la période de référence, les bénéfices imposables moyens devraient être regardés comme égaux à zéro aux fins du calcul de la Contribution Additionnelle, ce que le texte ne prévoit pas, les critères d'assujettissement à la Contribution ne seraient en tout état de cause pas rationnels puisqu'ils conduisent à qualifier d'exceptionnel tout bénéfice réalisé dès le 1<sup>er</sup> euro.

Dans ces conditions, ces critères entraînent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Il ne ressort en effet pas de l'exposé des motifs que les auteurs de la Proposition de Loi aient entendu comparer le bénéfice de l'exercice donnant lieu à l'application de la Contribution Additionnelle à un résultat négatif, et à qualifier dans cette hypothèse tout résultat bénéficiaire de « bénéfice exceptionnel ».

En outre, retenir cette interprétation conduirait à considérer qu'un résultat déficitaire d'une entreprise pourrait constituer un « bénéfice normal » - ce qui n'est ni cohérent ni rationnel en soi.

**Il résulte de tout ce qui précède que l'article unique de la Proposition de Loi doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques dès lors que la définition du caractère exceptionnel du bénéfice ne repose pas sur des critères objectifs et rationnels conformes aux buts poursuivies par les auteurs de la Proposition de loi et méconnaît donc pour ce motif l'article 13 de la DDHC.**

**2. Sur la non-conformité du dispositif liée à son absence de prise en compte des éventuels déficits**

**2.1. La méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques lorsque le résultat moyen de la période de référence est déficitaire**

**2.1.1. Sur la différence de traitement au regard de la progressivité de l'impôt**

Le principe d'égalité devant la loi est énoncé à l'article 6 de la DDHC :

*« La loi est l'expression de la volonté générale. (...) Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ».*

Ce principe impose de traiter de la même façon des personnes se trouvant dans une situation identique. Le législateur ne peut déroger à l'égalité que pour des raisons d'intérêt général et à condition que la différence de traitement instituée soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit<sup>9</sup>.

La Proposition de Loi traite de manière différente des contribuables placés dans une situation identique au regard du but recherché. Ces différences de traitement n'entretiennent pourtant aucun rapport avec l'objet du dispositif envisagé. Elles sont constitutives d'une violation du principe d'égalité découlant de l'article 6 de la Constitution.

Comme l'exposé des motifs l'exprime clairement, l'institution d'un mécanisme progressif visant à éviter les effets de seuil est une des caractéristiques essentielles de la Contribution Additionnelle.

Toutefois, la manière dont la progressivité de l'impôt est structurée par la Proposition de Loi crée une différence de traitement entre certaines entreprises qui bénéficient de la progressivité conformément au but recherché, et d'autres entreprises qui se trouvent exclues de ce mécanisme de progressivité.

Aux termes du C du I du nouvel article 224 du CGI, trois tranches d'imposition seraient instituées de la manière suivante :

*« C. – La contribution additionnelle est assise sur le résultat imposable supplémentaire réalisé par rapport à 1,25 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités. La contribution additionnelle est calculée en appliquant à la fraction de chaque part de résultat imposable supérieure ou égale à 1,25 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités le taux de :*

*« a) 20 % pour la fraction supérieure ou égale à 1,25 fois et inférieure à 1,5 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités ;*

*« b) 25 % pour la fraction supérieure ou égale à 1,5 fois et inférieure à 1,75 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités ;*

---

<sup>9</sup> Voir par exemple décision n° 2013-344 QPC du 27 septembre 2013, Société SCOR SE [Garantie de l'État à la caisse centrale de réassurance, pour les risques résultant de catastrophes naturelles], cons. 5.

*« c) 33 % pour la fraction supérieure ou égale à 1,75 fois le résultat imposable moyen des trois exercices précités. »*

En application du B du I du nouvel article 224 du CGI, le résultat moyen qui constitue la référence à partir de laquelle il convient de mesurer la croissance du résultat du contribuable s'entend de la « *moyenne de son résultat imposable des exercices 2017, 2018 et 2019* ».

Lorsque cette moyenne est positive, c'est-à-dire lorsque le contribuable a été globalement bénéficiaire sur la période 2017-2019, il est aisé de calculer les seuils de 1,25 ; 1,5 et 1,75 au-dessus desquels la Contribution Additionnelle s'applique, et il n'y a pas non plus de difficulté à constater que l'impôt est assis sur une assiette calculée de manière progressive.

Mais lorsque la moyenne est négative, c'est-à-dire lorsque le contribuable a été globalement déficitaire sur la période 2017-2019, le calcul des seuils de 1,25 ; 1,5 et 1,75 se heurte à une difficulté à laquelle la Proposition de Loi n'apporte aucune solution.

De deux choses l'une en effet.

Dans une première lecture purement arithmétique, la progression du résultat doit se calculer par référence à la valeur négative donnée par la moyenne algébrique de résultats globalement déficitaires. Cette méthode conduirait à des résultats éminemment critiquables, car elle contribuerait à dégager une assiette imposable en présence d'une simple réduction de déficit, ce qui aurait pour effet d'asseoir l'impôt sur un résultat déficitaire et de le rendre manifestement excessif au regard des facultés contributives du contribuable (sur ce point, cf. point 1.2.4 ci-avant).

Dans une seconde lecture constructive au regard de la lettre du texte, toute moyenne négative des résultats dégagés sur la période 2017-2019 devrait être ramenée à zéro pour les besoins du calcul des seuils fixés aux a), b) et c) du paragraphe C. Toutefois, même dans cette hypothèse, la progression du résultat par rapport à zéro ne permettrait pas d'appliquer une imposition progressive par tranches.

Si la valeur moyenne de référence devait être fixée à zéro, il serait en effet impossible de calculer une tranche située entre 1,25 fois et 1,5 fois cette valeur, ou entre 1,5 fois et 1,75 fois cette valeur, car l'application d'un multiplicateur à zéro donne toujours un résultat égal à zéro. Les deux premières tranches étant inapplicables, seule la troisième tranche prévue au c) portant sur la fraction supérieure à 1,75 fois le résultat serait susceptible de s'appliquer. La borne inférieure de cette tranche étant par définition égale à zéro, c'est la totalité du résultat imposable pour l'exercice considéré qui ferait l'objet d'une imposition au titre de la Contribution Additionnelle, et l'impôt serait calculé au taux unique de 33%.

Par conséquent, en pareille configuration, un contribuable en situation déficitaire dont la moyenne de résultat sur la période 2017-2019 serait négative devra acquitter une Contribution Additionnelle calculée sans progressivité.

Au surplus, étant soumis à la Contribution Additionnelle au taux unique de 33%, il sera plus lourdement taxé qu'une entreprise qui a connu la même progression de résultat, mais qui n'a jamais enregistré de résultat déficitaire pendant la période de référence.

Il en résulte une différence de traitement entre les entreprises selon qu'elles ont dégagés des profits ou des pertes entre 2017 et 2019, conduisant paradoxalement à une surimposition des entreprises déficitaires par rapport aux entreprises bénéficiaires sur cette période.

Une telle différence de traitement ne repose à l'évidence pas sur des critères objectifs et rationnels, et en tout état de cause elle est sans rapport avec l'objet de la loi, car le dispositif envisagé n'entend pas introduire de telles distinctions entre les contribuables.

2.1.2. Sur le caractère excessif des effets de seuil instaurés faute de progressivité de l'impôt lorsque le résultat moyen sur la période de référence est déficitaire

Au titre de son contrôle de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel peut être conduit à examiner des dispositions fiscales qui créent des effets de seuil<sup>10</sup>.

Le Conseil constitutionnel a progressivement dégagé des conditions subordonnant la conformité des effets de seuil aux exigences de l'article 13 de la DDHC<sup>11</sup>. À ce titre, le Conseil constitutionnel s'assure que les effets de seuil (i) sont cohérents avec l'objectif poursuivi par le législateur, (ii) ne font pas obstacle à la prise en compte des facultés contributives et (iii) ne sont pas excessifs<sup>12</sup>.

Au cas particulier, comme expliqué au point précédent, les dispositions prévues au C du I du nouvel article 224 du CGI conduisent à appliquer directement, et exclusivement, la dernière tranche du barème de l'impôt dès le 1<sup>er</sup> euro de résultat bénéficiaire lorsque le contribuable a déclaré un résultat en moyenne déficitaire sur la période 2017-2019 de référence, si bien que dans cette hypothèse la Contribution Additionnelle ne présente plus un caractère progressif. Pourtant, l'intention du législateur exprimée très clairement dans l'exposé des motifs était d'instaurer « un mécanisme progressif, sans effet de seuil »<sup>13</sup>.

L'effet de seuil qui découle de l'application du C du I du nouvel article 224 du CGI n'est donc manifestement pas cohérent avec l'objectif poursuivi par le législateur. Il est en outre excessif puisqu'il conduit à assujettir à une Contribution Additionnelle au taux de 33% tout bénéfice réalisé par un contribuable dont le résultat moyen sur la période de référence était déficitaire, dès le 1<sup>er</sup> euro.

---

<sup>10</sup> Voir par exemple : Décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, Loi de finances rectificative pour 2017, cons. 29 à 38.

<sup>11</sup> Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, cons. 26. – Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, Loi de finances pour 2001, cons. 5. – Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011, M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvement sur les « retraites chapeau »], cons. 7. – Décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, Loi de finances rectificative pour 2017, cons. 29 à 38.

<sup>12</sup> Commentaire officiel sur la décision n° 2015-498 QPC du 20 novembre 2015, Société SIACI Saint-Honoré SAS et autres [Contribution patronale additionnelle sur les « retraites chapeau »], p. 13.

<sup>13</sup> Cf. p. 7 de la Proposition de Loi.

## **2.2. L'inintelligibilité et l'incompétence négative dont les dispositions sont entachées faute de précision suffisante lorsque le résultat moyen de la période de référence est déficitaire**

Aux termes de l'article 34 de la Constitution, il incombe au législateur de fixer « *les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* », à défaut de quoi la loi est entachée d'incompétence négative.

Le plein exercice de la compétence législative prévue à cet article implique également le respect du principe de clarté de la loi ainsi que de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découlent des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789.

Le législateur doit ainsi « *adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques* »<sup>14</sup> afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi<sup>15</sup>.

Il découle de ce principe qu'une disposition législative qui serait susceptible d'au moins deux interprétations manquerait à l'obligation d'intelligibilité de la loi et serait ainsi en non-conformité avec les articles susvisés<sup>16</sup>. Il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que même en présence de motifs d'intérêt général, les principes constitutionnels font obstacle à ce qu'une loi trop complexe, imprécise et/ou susceptible de plusieurs interprétations puisse être promulguée.

Il ressort de ce qui précède que, dès lors que ces dispositions ne précisent pas expressément si un résultat déficitaire doit être égal à 0 ou non pour l'application des B et C du I du futur article 224 du CGI, deux interprétations en sont donc possibles.

En conséquence, au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, ces dispositions méconnaissent l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi.

## **3. Sur la non-conformité de la règle d'exclusion du paragraphe D du II du nouvel article 224**

Le paragraphe D du II de l'article 224 nouveau résultant de la Proposition de Loi prévoit de ne pas tenir compte des impacts liés à des événements exceptionnels étrangers à la crise, comme une cession ou une acquisition d'actifs.

<sup>14</sup> Décision n°2005-514 DC du 28 avril 2005, cons. 14.

<sup>15</sup> Décision n°2005-512 DC du 21 avril 2005, cons. 9 ; Décision n°2006-540 DC du 27 juillet 2006, cons. 9 ; Décision n°2008-564 DC du 19 juin 2008, cons. 25 ; Décision n°2008-567 DC du 24 juillet 2008, cons. 39.

<sup>16</sup> Décision n°85-191 DC du 10 juillet 1985, cons. 3 à 5.

Il dispose que :

*« D. – Sont exonérées de la contribution prévue au présent I, les sociétés dont la progression du résultat imposable par rapport à la moyenne des exercices 2017, 2018 et 2019 résulte d'opérations de cession ou d'acquisition d'actifs, pour la fraction du résultat imposable de l'exercice concernée. »*

Cette règle a pour objet de neutraliser des augmentations du résultat imposable qui ne trouveraient pas leur origine dans la réalisation de surprofits liés à la crise.

### **3.1. Sur la méconnaissance du principe d'intelligibilité et l'incompétence négative dont est entaché le dispositif**

De nombreuses incertitudes entourent l'interprétation de cette disposition. Par exemple, on ignore si l'impact sur les résultats doit procéder des opérations elles-mêmes (par exemple la plus ou moins-value réalisée à l'occasion de la cession) ou des conséquences produites par lesdites opérations (par exemple perte de résultat liée à la cession de l'actif), ou de toutes ces conséquences à la fois. Il n'est pas non plus possible de savoir si les opérations de cession ou d'acquisition d'actifs concernées doivent être intervenues au cours du seul exercice dont les résultats sont soumis à la Contribution Additionnelle, ou s'il convient également de retraiter les opérations de même nature ayant été réalisées au cours des exercices 2017-2019.

On peut enfin s'interroger sur le point de savoir si, et selon quelles modalités, cette disposition vise également l'hypothèse d'un changement de périmètre du groupe d'intégration fiscale dont la société redevable est la mère.

Quelle que soit l'interprétation retenue sur ce point, la disposition crée des différences de traitement qui méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques.

### **3.2. Sur la différence de traitement au regard de la règle d'exclusion du paragraphe D du II de l'article 224 nouveau**

Indépendamment des ambiguïtés et imprécisions qui rendent le paragraphe D du II de l'article 224 nouveau inintelligible, le dispositif prévu par cette disposition crée une différence de traitement entre les contribuables selon qu'ils ont réalisé des opérations d'acquisition et cession visées, auquel cas les impacts de ces opérations sur leurs résultats doivent être neutralisés, et ceux qui ont connu d'autres phénomènes susceptibles de produire des effets également importants sur leurs résultats, mais qui ne donnent lieu à aucun retraitement, quand bien même ils seraient tout aussi étrangers à la réalisation de surprofits liés à la crise.

En particulier, alors même qu'en vertu du A du II de l'article 224 nouveau, la Contribution Additionnelle est établie sur le résultat d'ensemble pour les redevables qui sont soumis au régime d'intégration fiscale prévu par les articles 223 A et suivants du CGI, le D du II ne règle aucunement les conséquences d'un changement de périmètre du groupe d'intégration fiscale entre la période de référence et l'exercice au titre duquel la Contribution Additionnelle serait prélevée. De tels changements de périmètre entraînent nécessairement des conséquences sur le résultat d'ensemble dont certaines peuvent parfois être très importantes. Ils ne font pourtant l'objet d'aucun retraitement.

Par ailleurs, bien que la Proposition de Loi ne le précise pas, le calcul de la moyenne de résultat imposable au titre des exercices 2017-2019 devrait, s'agissant des groupes intégrés, être calculée par référence au résultat d'ensemble du groupe, selon des modalités identiques à celles qui sont énoncées au paragraphe A du II.

A défaut, il en résulterait une méconnaissance manifeste du principe d'égalité devant l'impôt entre les contribuables selon qu'ils appartiennent à un groupe d'intégration fiscale ou qu'ils déclarent leur résultat à titre individuel uniquement.

Une application cohérente et rationnelle de ces dispositions devrait donc requérir que le périmètre du groupe soit comparable entre la période 2017-2019 et les exercices donnant lieu à l'application de la Contribution Additionnelle.

Si un changement de périmètre devait résulter d'une « cession ou acquisition d'actifs » au sens du D du II, par exemple une filiale du groupe est cédée à l'extérieur du groupe, ou une société non membre du groupe est acquise par le groupe et incluse dans le périmètre d'intégration fiscale, alors le mécanisme prévu au D devrait entrer en application et les impacts de ce changement de périmètre devraient être neutralisés pour la calcul de la progressivité du résultat du groupe.

Mais même en admettant que le D du II ait vocation à s'appliquer pour la détermination du bénéficiaire exceptionnel au sein d'un groupe intégré, il existe de nombreuses hypothèses entraînant une modification du périmètre d'un groupe qui ne seraient pas couvertes, faute de résulter d'une « cession ou acquisition d'actifs » au sens du D du II.

- Par exemple, l'acquisition d'une participation de plus de 5% par un investisseur tiers au groupe dans une filiale au travers d'une augmentation de capital a pour effet de faire sortir la filiale du périmètre d'intégration fiscale.
- De même, le changement de régime fiscal d'une filiale du groupe cessant d'être soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne sa sortie. Inversement, une filiale détenue à plus de 95% par la société mère mais qui n'a jamais fait partie du périmètre d'intégration peut, avec l'accord de celle-ci, entrer dans le groupe.
- De même, une filiale dont les dates d'ouverture et de clôture de ses exercices l'empêche de faire partie du groupe peut avoir fait coïncider ces dates avec celles du groupe, afin de rejoindre le périmètre d'intégration.

Aucun de ces évènements ne constitue une « cession ou acquisition d'actifs » au sens du D du II de l'article 224. En conséquence, les impacts qu'ils produisent sur les résultats du groupe ne peuvent donc donner lieu à neutralisation.

Il existe donc une différence de traitement entre les groupes d'intégration fiscale dont le périmètre change en raison de « cession ou d'acquisition d'actifs » au sens du D du II, et ceux dont le périmètre d'intégration fiscale change pour d'autres raisons. Seule la première situation fait l'objet d'un retraitement.

Cette différence de traitement n'est pas justifiée par une différence de situation, car au regard de l'objet de la règle, qui est de ne pas tenir compte d'accroissements de résultat sans rapport avec l'apparition de surprofits dus à la crise, toutes les progressions de résultats liées à des variations de périmètre procèdent d'un même phénomène et produisent les mêmes conséquences.

Au surplus, en créant des distorsions selon la cause de ces changements de périmètre, les auteurs de la Proposition de loi manquent à mettre en œuvre des critères objectifs et rationnels en accord avec les buts qu'ils se proposent d'atteindre.

\* \*  
\*

Pour toutes ces raisons, nous invitons le Conseil constitutionnel à déclarer la Proposition de Loi portant création d'une contribution additionnelle sur les bénéficiaires exceptionnels des grandes entreprises contraire à la Constitution.