

Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011

Loi de finances rectificative pour 2011

Le projet de loi de finances rectificative (LFR) pour 2011 a été adopté en conseil des ministres le 15 juin 2011. Il a été adopté par l'Assemblée nationale et le Sénat respectivement les 14 et 23 juin 2011. Après réunion d'une commission mixte paritaire (CMP) le 29 juin 2011, le texte a été adopté dans les mêmes termes par l'Assemblée nationale le 5 juillet 2011 et par le Sénat le 6 juillet 2011. Il a été déféré au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés le 13 juillet 2011.

Les députés requérants contestaient sa sincérité et, en particulier, celle de ses articles 26 et 27, en tant qu'ils n'auraient pas tenu compte de l'évolution prévisible de certaines dépenses et celle de ses articles 12 et 39, en tant que leur examen n'aurait pas été précédé de la présentation d'une évaluation tirant les conséquences financières des modifications de régime fiscal que ces dispositions emportaient.

Ils contestaient également la place dans une loi de finances rectificative de l'article 38 relatif au financement du Centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT).

Ils estimaient enfin que violaient le principe d'égalité devant les charges publiques les articles 1^{er}, 20, 41 et 48 relatifs respectivement :

- à la réforme de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) ;
- aux modifications des conditions d'entrée en vigueur du crédit d'impôt en faveur de l'intéressement ;
- à l'aménagement de l'imposition des prestations de retraite versées sous forme de capital ;
- et à l'imposition des plus-values latentes lors du transfert par les contribuables de leur domicile fiscal hors de France (« *exit tax* »).

Dans sa décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, le Conseil constitutionnel a rejeté l'ensemble de ces griefs. Il a, en revanche, soulevé d'office quatre articles

qui n'avaient pas leur place en loi de finances et les a déclarés contraires à la Constitution.

I. – Sincérité budgétaire (articles 26 et 27 et états A et B, articles 12 et 39)

A. – Griefs

Les requérants soutenaient que la loi déferée posait un double problème au regard de la sincérité budgétaire.

Du côté des dépenses d'abord, ils estimaient que n'avaient pas tiré les conséquences de deux séries de dépenses prévisibles, celles liées aux opérations extérieures de nos forces armées (OPEX) et celles liées à la mise en œuvre du plan de soutien aux agriculteurs victimes de la sécheresse :

– d'une part, l'article 26 de la loi déferée et l'état législatif annexé A auquel il renvoie, qui fixent les montants de ressources et de dépenses et le solde en résultant découlant des différents mouvements rectifiés par rapport à la loi de finances initiale pour 2011 ;

– et, d'autre part, l'article 27 et l'état législatif annexé B auquel il renvoie, qui prévoient, par mission et par programme, les ouvertures et annulations de crédits de paiement et d'autorisations d'engagement au titre du budget général rectifié.

Du côté des recettes ensuite, les requérants faisaient valoir qu'auraient dû faire l'objet d'une évaluation préalable :

– d'une part, l'article 12 de la loi déferée, qui modifie le régime fiscal des « pactes d'actionnaires », dits « pactes Dutreil », fixé aux articles 787 B et 885 I *bis* du code général des impôts (CGI) ;

– et, d'autre part, l'article 39, qui modifie le régime, défini aux articles 885 N, 885 O et 885 O *bis* du même code, d'exonération des biens professionnels applicable à l'activité économique des redevables de l'ISF.

Ainsi, en raison d'une sous-évaluation de certaines charges et d'une absence d'évaluation de certaines recettes, la loi déferée aurait été entachée d'un manque de sincérité.

B. – Jurisprudence du Conseil constitutionnel

La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de sincérité budgétaire reste d'une grande prudence.

Le principe de sincérité des textes financiers a été dégagé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, dès 1993, pour les lois de finances¹ et, dès 1999, pour les lois de financement de la sécurité sociale², soit avant que ce principe ne soit expressément consacré par les textes organiques (articles 27, 31 et 32 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances – LOLF –, articles 1^{er} et 12 de la loi organique n° 2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale³). Il s'applique aux comptes de l'État et aux lois de finances.

Le principe de sincérité s'impose d'abord à l'État lorsqu'il établit ses comptes. Ainsi, l'article 27 de la LOLF dispose : « *L'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.*

« *En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.*

« *Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.* »

À cet état du droit, la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a inséré dans la Constitution l'article 47-2 qui dispose, dans son second alinéa, que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* »⁴.

Le principe de sincérité s'impose également aux lois de finances, dans leur présentation, mais aussi dans la procédure qui conduit à leur adoption.

Ainsi que l'a rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2009-585 DC du 6 août 2009⁵, comme auparavant dans celle n° 2006-538 DC du 13

¹ Décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, cons. 22 et 23.

² Décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 22 à 31.

³ 2° du C du I, VII et 3° du VIII de l'article L.O. 111-3 du code de la sécurité sociale et article L.O. 132-2-1 du code des juridictions financières.

⁴ Article 22 de la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V^e République.

⁵ Décision n° 2009-585 DC du 6 août 2009, *Loi de règlement des comptes et rapport de gestion pour l'année 2008*, cons. 2.

juillet 2006⁶, le principe de sincérité des lois de finances découle des articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. L'article 32 de la LOLF précise : « *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.* »

Comme l'a jugé le Conseil constitutionnel à propos de la LOLF, le principe de sincérité n'a pas la même portée s'agissant des prévisions et de l'exécution. Le Conseil a ainsi relevé que, « *dans le cas de la loi de finances de l'année, des lois de finances rectificatives et des lois particulières prises selon les procédures d'urgence prévues à l'article 45, la sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances* »⁷, tandis que « *la sincérité de la loi de règlement s'entend en outre comme imposant l'exactitude des comptes* »⁸. Le Conseil constitutionnel rappelle avec constance cette jurisprudence⁹.

Dans la procédure d'adoption des lois de finances, le principe de sincérité constitue un impératif particulier. Ainsi, le Conseil constitutionnel juge que les documents qui doivent être joints aux projets de loi de finances peuvent être déposés avec retard ou ne pas être distribués, sans que ce retard ou cette absence ne fassent obstacle à la mise en discussion de ces projets dans la mesure où la continuité de la vie nationale¹⁰ est en jeu et à condition que soit respecté « *l'impératif de sincérité qui s'attache à l'examen de la loi de finances pendant toute la durée de celui-ci* »¹¹ et qui exige que les parlementaires soient suffisamment informés des conséquences des mesures qui leur sont proposées pour adopter « *les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances* » qui ne soient pas faussées.

⁶ Décision n° 2006-538 DC du 13 juillet 2006, *Loi portant règlement définitif du budget de 2005*, cons. 2.

⁷ Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances (LOLF)*, cons. 60.

⁸ *Idem*, cons. 61.

⁹ Décisions n°s 2006-538 DC du 13 juillet 2006 précitée, cons. 3; 2009-585 DC du 6 août 2009 précitée, cons. 2.

¹⁰ Comme il a été dit dans le commentaire de la décision n° 2005-517 DC du 7 juillet 2005, *Loi organique modifiant la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances*, « *cette réserve vaut pour toutes les dispositions organiques qui, instaurant à la charge de l'Exécutif des obligations sans doute bien venues du point de vue du contrôle parlementaire, n'en seraient pas moins susceptibles, par l'irréalisme de certaines de leurs exigences (du moins dans certaines circonstances), de paralyser les services administratifs, avec toutes les conséquences qui en découleraient pour le vote en temps utile du budget de l'État et, partant, pour la continuité de la vie de la Nation et la continuité des services publics, toutes préoccupations de valeur constitutionnelle* ».

¹¹ Décisions n°s 2001-448 DC du 25 juillet 2001 précitée, cons. 75; 2005-517 DC du 7 juillet 2005 précitée, cons. 6; pour les lois de financement de la sécurité sociale, 2005-519 DC du 29 juillet 2005, *Loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale*, cons. 18 (le Conseil constitutionnel a précisé, à propos des documents joints aux lois de financement de la sécurité sociale, que l'absence de leur dépôt, et non seulement le retard dans leur dépôt, devait également s'apprécier au regard tant des exigences de la continuité de la vie nationale que de l'impératif de sincérité qui s'attache à l'examen de la loi de financement).

C. – Application à l'espèce

1. – La sincérité des évaluations de charges

À l'aune de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, a jugé que les articles 26 et 27 de la loi déferés ainsi que les états annexés A et B n'étaient pas entachés d'insincérité.

D'une part, les dépenses liées aux OPEX, qui ont fait l'objet d'une inscription en loi de finances initiale de 630 millions d'euros d'autorisations d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP) (570 millions d'euros en 2010, 510 millions en 2009) au sein du programme « Préparation et emploi des forces » de la mission « Défense », font traditionnellement l'objet d'une très forte fluctuation et dépendent, par leur nature, de l'évolution des opérations en cours, dont la prévisibilité est faible. En n'abondant pas de manière spécifique ce programme, le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation. Si les charges effectives étaient telles qu'elles viendraient à remettre en cause l'équilibre budgétaire, une nouvelle loi de finances rectificative devrait être déposée avant la fin de l'année.

D'autre part, les dépenses liées aux mesures destinées à soutenir les agriculteurs victimes de la sécheresse, par leur nature, présentent également un degré de prévisibilité faible. Dans ces conditions, le législateur n'a pas souhaité abonder, à ce stade, le programme « Économie et développement durable de l'agriculture, de la pêche et des territoires » de la mission « Agriculture, pêche, alimentation, forêt et affaires rurales » ni la mission « Remboursements et dégrèvements ». Le Conseil constitutionnel a fait le même constat que pour les dépenses liées aux OPEX. Le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation.

À l'occasion de l'examen de la loi de finances pour 2010¹², le Conseil constitutionnel avait eu l'occasion d'écarter des griefs analogues, notamment celui critiquant l'absence d'intégration du « grand emprunt », comme ici le « plan sécheresse ». Le Conseil avait ainsi jugé :

« 6. Considérant, en deuxième lieu, que, selon les requérants, les autorisations de crédits votées en loi de finances méconnaissent le principe de sincérité budgétaire compte tenu, d'une part, de la sous-dotation de certaines missions et, d'autre part, de la mise en réserve de crédits qui pourrait être "utilisée finalement pour financer en cours de gestion les besoins de crédits manifestement sous-estimés" ;

¹² Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 6 à 10.

« 7. Considérant, d'une part, qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, qui ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, d'apprécier le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement votés ; qu'à les supposer établies, les insuffisances dénoncées ne sont pas manifestement incompatibles avec les besoins prévisibles ; que, d'autre part, l'indication jointe au projet de loi de finances du taux de mise en réserve pour les crédits limitatifs répond aux dispositions de l'article 51 de la loi organique du 1^{er} août 2001 susvisée ;

« 8. Considérant, en troisième lieu, que les requérants font valoir qu'en n'inscrivant pas en loi de finances initiale le "grand emprunt" de 35 milliards d'euros annoncé par le Gouvernement, la loi déferée a méconnu le principe de sincérité budgétaire ;

« 9. Considérant que les informations données par le Gouvernement en cours d'examen de la loi de finances sur les mesures envisagées d'un recours supplémentaire à l'emprunt, qui devront donner lieu à un projet de loi de finances rectificative en application de l'article 35 de la loi organique du 1^{er} août 2001 susvisée, n'affectent pas la sincérité de la loi de finances initiale ;

« 10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les griefs tirés du défaut de sincérité de la loi déferée doivent être écartés. »

En l'espèce, au total, du côté des dépenses le Conseil a relevé qu'aucune intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances telle que rectifiée par la LFR n'a été constatée. Il a précisé qu'« à les supposer établies, les insuffisances dénoncées ne seraient pas d'une ampleur telle que, rapportées aux masses budgétaires, les évaluations soient entachées d'une erreur manifeste »¹³.

2. – La sincérité des évaluations de recettes

Les articles 12 et 39 de la LFR étaient critiqués, quant à eux, pour une absence d'évaluation préalable, cette absence d'évaluation préalable conduisant, selon les requérants, à méconnaître l'impératif de sincérité de la loi de finances.

La nécessité, pour le Gouvernement, de joindre aux projets de loi de finances initiale et rectificative une évaluation de certaines des mesures figurant dans ces projets a un double fondement.

¹³ Pour une analyse analogue sous le régime antérieur à la LOLF, décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 5.

D'une part, l'article 55 de la LOLF, rendu applicable aux projets de loi de finances rectificative en application de la dernière phrase de son article 35, prévoit que *« chacune des dispositions d'un projet de loi de finances affectant les ressources ou les charges de l'État fait l'objet d'une évaluation chiffrée de son incidence au titre de l'année considérée et, le cas échéant, des années suivantes »*.

D'autre part, depuis l'entrée en vigueur de la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution, le Gouvernement doit joindre aux projets de loi de finances initiale et rectificative certains documents présentant également une évaluation de certaines des mesures des projets de loi de finances.

En effet, l'article 12 de cette loi organique a complété les articles 51 et 53 de la LOLF fixant la liste des documents qui doivent accompagner le dépôt respectivement du projet de loi de finances de l'année et d'un projet de loi de finances rectificative. Il exige, sans pour autant leur appliquer la procédure du quatrième alinéa de l'article 39 de la Constitution¹⁴, que les dispositions qui n'appartiennent pas au domaine exclusif de ces projets de loi¹⁵ soient accompagnées des documents visés aux dix derniers alinéas de l'article 8 de la même loi organique qui disposent :

« Ces documents définissent les objectifs poursuivis par le projet de loi, recensent les options possibles en dehors de l'intervention de règles de droit nouvelles et exposent les motifs du recours à une nouvelle législation.

« Ils exposent avec précision :

« – l'articulation du projet de loi avec le droit européen en vigueur ou en cours d'élaboration, et son impact sur l'ordre juridique interne ;

« – l'état d'application du droit sur le territoire national dans le ou les domaines visés par le projet de loi ;

¹⁴ *« Les projets de loi ne peuvent être inscrits à l'ordre du jour si la Conférence des présidents de la première assemblée saisie constate que les règles fixées par la loi organique sont méconnues. En cas de désaccord entre la Conférence des présidents et le Gouvernement, le président de l'assemblée intéressée ou le Premier ministre peut saisir le Conseil constitutionnel qui statue dans un délai de huit jours. »*

¹⁵ Dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire (2° du I de l'article 34 de la LOLF) et dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement de recouvrement de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire, dispositions affectant directement les dépenses budgétaires de l'année, modalités de répartition des concours de l'État aux collectivités territoriales, approbation de conventions financières, dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques et dispositions relatives à la comptabilité de l'État et au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics (7° du II de l'article 34 de la LOLF).

« – les modalités d’application dans le temps des dispositions envisagées, les textes législatifs et réglementaires à abroger et les mesures transitoires proposées ;

« – les conditions d’application des dispositions envisagées dans les collectivités régies par les articles 73 et 74 de la Constitution, en Nouvelle-Calédonie et dans les Terres australes et antarctiques françaises, en justifiant, le cas échéant, les adaptations proposées et l’absence d’application des dispositions à certaines de ces collectivités ;

« – l’évaluation des conséquences économiques, financières, sociales et environnementales, ainsi que des coûts et bénéfices financiers attendus des dispositions envisagées pour chaque catégorie d’administrations publiques et de personnes physiques et morales intéressées, en indiquant la méthode de calcul retenue ;

« – l’évaluation des conséquences des dispositions envisagées sur l’emploi public ;

« – les consultations qui ont été menées avant la saisine du Conseil d’État ;

« – la liste prévisionnelle des textes d’application nécessaires. »

Dans sa décision n° 2009-579 DC du 9 avril 2009¹⁶, le Conseil constitutionnel a jugé que l’article 12 de la loi organique relative à l’application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution n’était pas contraire à la Constitution sous la réserve que le Conseil constitutionnel apprécierait, le cas échéant, le respect de ces dispositions « *au regard des exigences de la continuité de la vie de la Nation* ». Et, dans la mesure où ces dispositions complètent les articles 51 et 53 de la LOLF, les réserves émises en 2001 sur ces articles s’étendent à celles introduites en 2009 : ainsi, le Conseil doit non seulement examiner l’application de ces dispositions « *au regard des exigences de la continuité de la vie de la Nation* » mais aussi vérifier que soit respecté « *l’impératif de sincérité qui s’attache à l’examen de la loi de finances pendant toute la durée de celui-ci* ».

Mais, la question posée, en l’espèce, par les requérants au Conseil constitutionnel ne portait pas sur un retard mais sur l’absence d’une évaluation pour deux mesures très précises : il s’agissait de savoir si l’absence d’évaluation préalable pour les deux articles attaqués, les articles 12 (modification du régime fiscal des « pactes d’actionnaire ») et 39 (aménagement du régime des biens

¹⁶ Décision n° 2009-579 DC du 9 avril 2009, *Loi organique relative à l’application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution*, cons. 17 et 29.

professionnels dans l'ISF) était susceptible, en application du principe de sincérité, de caractériser une « *intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances* ».

Le Conseil a jugé qu'en l'absence d'une telle intention, et compte tenu des éléments d'information sur le caractère peu significatif du coût budgétaire des mesures envisagées que les travaux parlementaires ont permis de mettre au débat, l'absence d'évaluation préalable précise pour ces mesures n'était pas constitutive d'une violation du principe de sincérité budgétaire.

Il a enfin relevé qu'en tout état de cause, si l'évolution des charges ou des ressources était telle qu'elle modifierait les grandes lignes de l'équilibre budgétaire, « *il appartiendrait au Gouvernement de soumettre aux assemblées un nouveau projet de loi de finances rectificative* »¹⁷.

II. – Place de certaines dispositions dans la loi de finances rectificative (article 38)

Les requérants contestaient ensuite la place dans une loi de finances rectificative de l'article 38 de la loi déferée.

A. – Le domaine des lois de finances rectificatives

Le Conseil constitutionnel fait respecter le domaine des lois de finances et censure, y compris d'office, les dispositions qui n'y appartiennent pas, c'est-à-dire les « cavaliers budgétaires ».

Ainsi, il a récemment déclaré contraires à la Constitution cinq cavaliers budgétaires dans la loi de finances rectificative pour 2008¹⁸, trois dans la loi de finances pour 2010¹⁹, trois dans la loi de finances rectificative pour 2009²⁰, six cavaliers dans la loi de finances pour 2011²¹ et un dans la loi de finances rectificative pour 2010²².

Aux termes des deux premiers alinéas de l'article 35 de la LOLF, qui définit le domaine des lois de finances rectificatives, « *sous réserve des exceptions prévues par la présente loi organique, seules les lois de finances rectificatives peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de*

¹⁷ Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 4.

¹⁸ Décision n° 2008-574 DC du 29 décembre 2008, *Loi de finances rectificative pour 2008*, cons. 2 à 6 et 10 à 14.

¹⁹ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009 précitée, cons. 108 à 111.

²⁰ Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances rectificative pour 2009*, cons. 9 à 12.

²¹ Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 49 à 55.

²² Décision n° 2010-623 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances rectificative pour 2010*, cons. 6.

l'année prévues aux 1° et 3° à 10° du I et au 1° à 6° du II de l'article 34. Le cas échéant, elles ratifient les modifications apportées par décret d'avance aux crédits ouverts par la dernière loi de finances.

« Les lois de finances rectificatives doivent comporter les dispositions prévues aux 6° et 7° du I de l'article 34. »

Le domaine obligatoire et le domaine exclusif des LFR sont ainsi définis par référence aux domaines obligatoire et exclusif des lois de finances de l'année définis par l'article 34 de la LOLF. Cette dernière ne comportant aucune disposition expresse limitant le domaine des LFR, ces lois peuvent comporter toutes les dispositions qui appartiennent au domaine partagé des lois de finances de l'année. Comme ces dernières, elles peuvent donc, notamment, *« comporter 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 »*²³.

La catégorie des *« impositions de toute nature »* ou *« de toutes natures »*²⁴ procède d'une définition négative. Relève ainsi de la catégorie des impositions de toutes natures tout prélèvement qui ne répond pas au critère de la redevance pour service rendu, ni à celui de la cotisation sociale, ce qui inclut les impôts, taxes et autres prélèvements fiscaux proprement dits, mais également de nombreux autres prélèvements :

- frais d'assiette et de recouvrement des impôts locaux, prélevés par l'État en vertu de l'article 1641 du CGI²⁵ ;
- versement destiné au financement des transports en commun²⁶ ;
- redevances perçues par les agences de bassin²⁷ ;
- contribution pour la collecte, la valorisation et l'élimination des déchets due par les entreprises et organismes de distribution gratuite d'imprimés et prospectus²⁸ ;
- redevance d'archéologie préventive²⁹ ;

²³ a) du 7° du paragraphe II de l'article 34 de la LOLF.

²⁴ Pluriel utilisé au cinquième alinéa de l'article 34 de la Constitution.

²⁵ Décision n° 2009-585 DC du 6 août 2009 précitée, cons. 5.

²⁶ Décision n° 90-287 DC du 16 janvier 1991, *Loi portant dispositions relatives à la santé publique et aux assurances sociales*, cons. 8.

²⁷ Décision n° 82-124 L du 23 juin 1982, *Nature juridique des dispositions du premier alinéa de l'article 13 et du deuxième alinéa de l'article 14 de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution*, cons. 2 ; Conseil d'État, 20 décembre 1985, *SA Établissements Outers*.

²⁸ Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, cons. 9.

²⁹ Décision n° 2003-480 DC du 31 juillet 2003, *Loi relative à l'archéologie préventive*, cons. 21.

- taxe due à l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé à l'occasion de toute demande d'inscription d'un dispositif médical à usage individuel sur la liste des médicaments, spécialités et produits remboursables³⁰ ;
- ou encore redevances cynégétiques versées par les chasseurs lors de la validation de leur permis de chasse qui ont le caractère d'imposition de toutes natures³¹.

B. – La place de l'article 38

L'article 38 de la loi déferée dispose :

« Après le dixième alinéa de l'article 12-2 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Le taux de la cotisation mentionnée à l'alinéa précédent ne peut excéder 0,9% pour les exercices 2012 et 2013. »

Cet article est issu d'un amendement adopté en première lecture par le Sénat et dont l'exposé sommaire mentionnait : *« Les ressources du Centre national de la fonction publique territoriale sont constituées à 87 % par le produit d'une cotisation obligatoire versée par les communes, les départements, les régions et leurs établissements publics, et assise sur la masse des rémunérations versées aux agents relevant de la collectivité ou de l'établissement.*

« L'article 12-2 de la loi du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale prévoit que "le conseil d'administration vote le taux de la cotisation qui ne peut excéder 1%".

« Le 23 mars dernier, votre commission des finances a procédé à l'audition conjointe du Président du CNFPT et du rapporteur général de la Cour des comptes après avoir pris connaissance des observations du rapport public annuel 2011 de la Cour qui avait classé au rang des "urgences à fort enjeu" la situation du Centre national de la fonction publique territoriale. La Cour des comptes soulignait notamment que le produit des cotisations obligatoires des collectivités locales avait augmenté très sensiblement entre 2004 et 2009, sans que les prestations servies aient suivi la même évolution.

³⁰ Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*, cons. 32.

³¹ Décision n° 2000-434 DC du 20 juillet 2000, *Loi relative à la chasse*, cons. 13.

« Ainsi, en 2009, le CNFPT a enregistré un excédent de 33 millions d'euros et une hausse de plus de 326 millions d'euros de ses fonds propres.

« Cet afflux de ressources a été consacré à des recrutements supplémentaires et des dépenses immobilières.

« Compte tenu des réserves accumulées par le Centre, il semble envisageable de fixer momentanément (pour les exercices 2012 et 2013) à un niveau plus modéré, soit 0,9 %, le plafond de la cotisation. »³²

Les requérants soutenaient que cet article 38 n'a pas sa place en LFR. Ils avançaient que la cotisation acquittée par les collectivités territoriales est une subvention budgétaire ou une redevance pour services rendus.

Le Conseil constitutionnel a jugé que cette cotisation est une « imposition de toutes natures ». Elle ne correspond ni à une subvention, ni au paiement d'un service. Elle est obligatoire, assise sur la masse salariale des collectivités territoriales et destinée à assurer le financement des dépenses de toute nature qui incombent au CNFPT. En conséquence, le Conseil a écarté le grief et déclaré la procédure d'adoption de l'article 38 conforme à la Constitution.

III. – Principe d'égalité devant l'impôt (articles 1^{er}, 20, 41 et 48)

Les requérants contestaient quatre articles en tant qu'ils n'auraient pas respecté le principe d'égalité devant la loi fiscale et le principe d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Constitution.

A. – Article 1^{er} (impôt de solidarité sur la fortune)

L'article 1^{er} de la loi procède à une refonte de l'ISF.

Le barème, fixé par l'article 885 U du CGI, est simplifié. L'impôt est désormais calculé sur l'ensemble de la valeur nette taxable du patrimoine des assujettis et non plus après application d'une franchise de 800 000 euros. Le nombre de tranches est réduit de sept à deux. Un tarif de 0,25 % s'applique pour les patrimoines de 1,3 million à 3 millions d'euros. Un tarif de 0,5 % s'applique pour les patrimoines égaux ou supérieurs à 3 millions d'euros. Auparavant les taux s'échelonnaient de 0,55 % à 1,80 %.

³² Exposé sommaire de l'amendement n° 35 rect. présenté par Jean Arthuis, examiné par le Sénat lors de sa séance du 23 juin 2011 (*Journal officiel Débats Sénat*, 24 juin 2011, pp. 5252 et suivantes).

Pour lisser les effets de seuil, un mécanisme de décote est institué pour les contribuables dont le patrimoine atteint une valeur nette taxable comprise soit entre 1,3 et 1,4 million d'euros, soit entre 3 et 3,2 millions d'euros.

Les deux mécanismes de plafonnement de l'ISF sont abrogés :

– d'une part, le plafonnement de l'ISF, instauré dès la création de l'impôt en 1989³³, limitant la somme de l'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente à 85 % du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente³⁴ ;

– d'autre part, le « plafonnement du plafonnement » de cet impôt qui, depuis 1996, limite la réduction d'ISF résultant des dispositions ci-dessus à la moitié du montant de 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 tarif³⁵.

Par ailleurs, le montant de la réduction d'ISF par personne à charge, prévu par l'article 885 V du CGI, a été porté de 150 à 300 euros, tandis que le champ des personnes ouvrant droit à cette réduction d'impôt a été élargi aux enfants majeurs poursuivant leurs études et aux autres personnes prises en charge par le contribuable.

Ces dispositions s'appliquent à l'impôt dû à compter de 2012. Deux exceptions sont prévues : d'une part, la possibilité de mensualiser son ISF n'intervient qu'à compter de 2013 ; d'autre part, trouvent à s'appliquer dès 2011 la suppression de l'ISF pour les contribuables dont le patrimoine taxable est inférieur à 1,3 million d'euros ainsi que la simplification des modalités de déclaration de l'ISF des redevables dont le patrimoine net taxable est inférieur à 3 millions d'euros.

Les requérants estimaient, en premier lieu, que les dispositions de l'article 1^{er}, en tant qu'elles réduisent la progressivité et le produit de l'impôt de solidarité sur la fortune, portent atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789 ainsi qu'à l'exigence de bon

³³ Institué en 1981 par les articles 2 à 11 de la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982, puis supprimé en 1986 par l'article 24 de la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986, l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) a été rétabli en 1989 par l'article 26 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989 sous la dénomination d'« impôt de solidarité sur la fortune » (ISF). La loi de finances pour 1989 a également prévu la mise en place du plafonnement de cet impôt pour tenir compte des critiques adressées à l'encontre de l'IGF jugé confiscatoire par plusieurs rapports officiels notamment celui du Conseil des impôts, *L'imposition du capital, VIII^e Rapport*, septembre 1986 ; « Commission Aicardi », *La fiscalité du patrimoine*, avril 1988.

³⁴ Le taux du plafonnement fixé à l'origine à 70 % des revenus du contribuable a été porté à 85 % par la loi de finances pour 1991.

³⁵ Article 6 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 de finances pour 1996.

emploi des deniers publics qui découle de ses articles 14 et 15. Ils faisaient valoir, en second lieu, que le doublement de la réduction d'impôt liée au nombre de personnes à charge, en tant qu'il n'était accordé qu'aux foyers disposant des patrimoines les plus importants, méconnaissait les mêmes principes.

On sait que le principe d'égalité devant l'impôt se développe en deux branches, d'une part, le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration de 1789) et, d'autre part, le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13).

Le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs³⁶.

Le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes³⁷. Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables et de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques³⁸.

Quant à l'exigence du bon usage des deniers publics, qui découle des articles 14 et 15 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel ne l'a utilisé qu'en matière de dépenses budgétaires et de détermination des modes de gestion³⁹, à l'exclusion de la matière fiscale.

³⁶ Décisions n^{os} 2000-441 DC, 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34 ; 2003-488 DC, 29 décembre 2003 précitée, cons. 9 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009 précitée, cons. 80.

³⁷ Décision n^o 79-107 DC du 12 juillet 1979, *Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales*, cons. 4.

³⁸ Décisions n^{os} 2009-599 DC précitée, cons. 82 (sur la contribution carbone) ; 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)*, cons. 4 ; 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 4 ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 6 ; 2010-52 QPC, 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau (Imposition due par une société agricole)*, cons. 7 ; 2010-97 QPC du 4 février 2011, *Société Laval Distribution (Taxe sur l'électricité)*, cons. 3 ; 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 4 et 5.

³⁹ Décisions n^{os} 2003-473 DC du 26 juin 2003, *Loi habilitant le Gouvernement à simplifier le droit*, cons. 10 ; 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 33 ; 2004-506 DC du 2 décembre 2004, *Loi de simplification du droit*, cons. 37 ; 2006-545 DC du 28 décembre 2006, *Loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié et portant diverses dispositions d'ordre économique et social*, cons. 24 ; 2008-567 DC du 24 juillet 2008, *Loi relative aux contrats de partenariat*, cons. 9, 14 et 29 ; 2009-575 DC du 12 février 2009, *Loi pour l'accélération des programmes de construction et d'investissement publics et privés*, cons. 3 et 4 ; 2010-622 DC du 28 décembre 2010 précitée, cons. 35 ; 2010-624 DC du 20 janvier 2011, *Loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel*, cons. 17 ; 2011-625 DC du 10 mars 2011, *Loi*

Pour exercer son contrôle de l'article 1^{er} de la loi déferée, le Conseil constitutionnel a opéré en trois temps.

D'abord, il a déterminé les objectifs recherchés par le législateur dans la réforme de l'ISF et relevé qu'en modifiant le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune, ce dernier « *a notamment voulu éviter que la suppression concomitante du plafonnement prévu par l'article 885 V bis du code général des impôts et du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu prévu par les articles 1^{er} et 1649-0 A⁴⁰ du même code aboutisse à faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* ».

Ensuite, le Conseil, après avoir rappelé qu'il n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, a jugé qu'en allégeant la charge pesant globalement sur les contribuables, ce dernier n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité entre eux. En tout état de cause, à cette occasion, le législateur a maintenu deux tranches et deux taux associés. Ainsi, il n'a pas supprimé toute progressivité du barème de l'ISF.

Enfin, le Conseil a jugé « *qu'en doublant l'avantage fiscal lié au nombre de personnes à charge* », le législateur avait pu tenir compte des charges familiales des redevables de l'ISF. Il était, dès lors, cohérent qu'il réserve cet avantage, dont le montant est, au demeurant, relativement faible, aux redevables de cet impôt, à l'exclusion des autres redevables.

En conséquence, le Conseil a jugé l'article 1^{er} de la loi déferée conforme à la Constitution.

B. – Article 20 (régime fiscal de l'intéressement)

L'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail a inséré dans le CGI un article 244 *quater* T qui institue un crédit d'impôt aux entreprises qui allouent des primes d'intéressement à leurs salariés en exécution d'un accord d'intéressement.

Ce crédit d'impôt était égal à 20 % :

d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure, cons. 7 ; 2011-631 DC du 9 juin 2011, *Loi relative à l'immigration, à l'intégration et à la nationalité*, cons. 93.

⁴⁰ Suppression du « bouclier fiscal ».

– de la différence entre les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ;

– ou des primes d'intéressement dues au titre de l'exercice lorsque aucun accord d'intéressement n'était en vigueur au titre des quatre exercices précédant celui de la première application de l'accord en cours.

L'article 131 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a apporté à ce dispositif une double modification : d'une part, le bénéfice de ce dispositif a été restreint aux seules entreprises de moins de cinquante salariés. D'autre part, son caractère incitatif a été renforcé, le crédit d'impôt ayant été porté à 30 % de la différence entre, d'une part, les primes d'intéressement dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent. Ce nouveau dispositif a été rendu applicable aux crédits d'impôts acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011.

L'article 20 de la loi déferée atténue la portée de la modification apportée à l'article 244 *quater* T du CGI par l'article 131 de la LFI pour 2011. Il vise à assurer une entrée en vigueur plus progressive de la limitation du bénéfice du crédit d'impôt opérée par l'article 131. D'une part, il prévoit une application non plus aux crédits d'impôts « *acquis au titre des primes versées à compter du 1^{er} janvier 2011* » mais aux crédits d'impôts « *relatifs aux primes d'intéressement dues au titre des exercices ouverts* » à compter de cette date. D'autre part, il rétablit le bénéfice de ce crédit d'impôt pour les entreprises employant entre cinquante et deux cent cinquante salariés en ce qui concerne les primes dues en application des accords conclus ou renouvelés avant le 1^{er} janvier 2011.

La critique des requérants portait moins sur cette dernière modification que sur le principe même d'un crédit d'impôt en faveur du développement de l'intéressement salarié. Ils estimaient que cet avantage fiscal est de nature à conduire à des différences de traitement injustifiées entre des entreprises placées dans des situations identiques. Les entreprises qui n'auraient pas conclu d'accord d'intéressement se trouveraient dans une situation moins favorable.

Le Conseil constitutionnel a rejeté cette argumentation. Une politique fiscale incitative en faveur de l'intéressement salarié n'est pas, en elle-même, contraire à la Constitution. En l'espèce, le législateur a choisi de favoriser l'intéressement salarié dans les petites et moyennes entreprises. Les critères sur lesquels il a fondé le dispositif de crédit d'impôt sont objectifs et rationnels. Ni l'égalité

devant la loi fiscale ni l'égalité devant les charges publiques n'étaient méconnues. Le Conseil a donc déclaré l'article 20 conforme à la Constitution.

C. – Article 41 (régime fiscal des retraites en capital)

Issu d'un amendement présenté par le Gouvernement, cet article a pour objet de modifier le dispositif d'imposition des prestations de retraite versées sous forme de capital, de source étrangère ou française.

L'article 59 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a posé le principe que les prestations de retraite servies sous forme de capital « *concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu* »⁴¹ et prévu l'application d'un quotient dit « *de quinze* » pour l'établissement de cet impôt⁴². Le montant du capital, qu'il soit d'origine française ou étrangère, pouvait, sur demande expresse du bénéficiaire, être divisé par quinze. Le résultat était ajouté au revenu net global du contribuable afférent à l'année du paiement du capital. L'impôt correspondant était égal au produit de la cotisation supplémentaire obtenue par quinze. Ce quotient de quinze ne jouait que sous certaines conditions, tenant notamment au montant des prestations de retraites. Si le contribuable ne demandait pas l'application de ce dispositif, était alors utilisé le quotient de droit commun prévu à l'article 163-0-A du CGI⁴³.

L'article 41 de la loi déferée substitue à l'option du quotient de quinze un prélèvement au taux de 7,5 % qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu. Ce prélèvement est assis sur le montant du capital diminué d'un abattement de 10 %.

Selon les requérants, cet article méconnaît le principe d'égalité entre les bénéficiaires de prestations de retraite, selon qu'elles sont versées sous forme de rente ou de capital et, en remettant en cause la soumission des revenus concernés au barème de l'impôt sur le revenu, contrevient au principe de progressivité de cet impôt. Ils soulignaient également que le système existant, résultant de la loi du 29 décembre 2010 précité, permet déjà de corriger les effets excessifs qu'entraînerait l'application directe du barème à ces revenus au caractère exceptionnel.

⁴¹ Article 79 du CGI.

⁴² Paragraphe II de l'article 163 bis du CGI.

⁴³ « *Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a réalisé un revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en ajoutant le quart du revenu exceptionnel net à son revenu net global imposable et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.* »

Le Conseil constitutionnel a donc repris son considérant classique aux termes duquel « *il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions, dès lors que, ce faisant, il ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles* ».

Le Conseil a ensuite estimé qu'en distinguant le mode d'imposition des prestations de retraite selon qu'elles sont versées sous forme de capital ou sous forme de rente, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels. Il ne fait guère de doute, en effet, que le versement exceptionnel d'une retraite en capital est différent, s'agissant en l'espèce du revenu imposable, du versement régulier d'une retraite sous forme de rente. Le traitement différencié de ces deux situations n'a donc rien d'inconstitutionnel. Le Conseil a également relevé que tous les contribuables percevant leurs prestations de retraite sous forme de capital étaient imposables dans les mêmes conditions.

Le Conseil constitutionnel n'a jamais érigé le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu en principe autonome, ou en principe fondamental reconnu par les lois de la République⁴⁴. Mais il prend en compte le caractère progressif du montant de l'imposition du revenu des personnes physiques lorsqu'il est amené à statuer sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt⁴⁵. Il a, en l'espèce, jugé que les modalités retenues par le législateur ne remettent pas en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques.

Le Conseil a, par suite, déclaré l'article 41 conforme à la Constitution.

D. – Article 48 (« *exit tax* »)

L'article 48 rétablit, dans le CGI, un article 167 *bis*. Il institue de nouveau une « *exit tax* ». Ce dispositif succède, en effet, à un mécanisme créé par la loi de finances pour 1999⁴⁶ et abrogé par la loi de finances pour 2005⁴⁷ et par la loi de finances rectificative pour 2004⁴⁸ en raison de l'incompatibilité de certaines de ces dispositions avec le droit communautaire, établie par la Cour de justice des

⁴⁴ Les requérants soutenaient en l'espèce que ce principe de progressivité « *s'agissant de l'impôt sur le revenu, est susceptible de constituer un principe fondamental reconnu par les lois de la République* ».

⁴⁵ Décisions n^{os} 93-320 DC du 21 juin 1993 précitée, cons. 31 et 32 ; 97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*, cons. 27 ; 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 32.

⁴⁶ Loi n^o 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, article 24.

⁴⁷ Loi n^o 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, article 19.

⁴⁸ Loi n^o 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, article 30.

Communautés européennes dans une décision de mars 2004 dite « *Lasteyrie du Saillant* »⁴⁹.

Dans le but de lutter contre l'évasion fiscale, ce dispositif assujettit les contribuables transférant leur domicile fiscal hors de France à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux pour les plus-values latentes sur les valeurs mobilières et droits sociaux constatées avant le changement de domicile. Sont ainsi soumises à imposition les plus values-latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits que ces contribuables détiennent, directement ou indirectement, à la date du transfert lorsque les membres de leur foyer fiscal détiennent soit une participation, directe ou indirecte, d'au moins 1 % dans les bénéfices sociaux des sociétés françaises ou étrangères, soit une participation directe ou indirecte dans ces mêmes sociétés dont la valeur excède 1,3 million d'euros lors du transfert. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux participations dans les sociétés mentionnées au 1° bis A de l'article 208 du CGI, qui renvoie lui-même aux sociétés d'investissement à capital variable régies par les articles L. 214-2 et suivants du code monétaire et financier, c'est-à-dire aux SICAV.

L'assiette de la plus-value latente est définie par la différence entre la valeur des titres à la date du transfert hors de France et leur valeur d'acquisition. Un sursis de paiement sans prise de garanties est accordé lorsque le contribuable transfère son domicile dans un État de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

Les requérants contestaient au nom du principe d'égalité devant les charges publiques à la fois l'exclusion du champ de l'imposition tant des participations dans les SICAV et celle des participations multiples qui seraient, chacune, inférieure au seuil de 1,3 million d'euros, mais dont le cumul dépasserait ce dernier.

En instituant cet « *exit tax* », le législateur a entendu lutter contre l'évasion fiscale motivée par les différences d'imposition des plus-values mobilières existant entre la France et d'autres États. Il a estimé que ce risque d'évasion était avéré lorsqu'étaient concernées des participations particulièrement importantes, ne visant que certains dirigeants et actionnaires importants de sociétés, particulièrement susceptibles, à raison de l'importance et de la nature des participations qu'ils détiennent, de vendre leurs titres à l'étranger afin d'éluder

⁴⁹ Cour de justice des Communautés européennes, 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, n° C-9/02.

l'acquittement de l'imposition sur les plus-values en France. Pour ce faire, il a, d'une part, exclu les participations dans les SICAV – qui constituent en elles-mêmes des portefeuilles de participations – et, d'autre part, un double seuil alternatif – en pourcentage, à 1 % des bénéfices sociaux, et en valeur absolue, à 1,3 million d'euros – susceptible de refléter cette importance. Ainsi, n'a-t-il pas exclu de l'imposition les participations inférieures à 1,3 million d'euros mais qui représenteraient au moins 1 % des bénéfices sociaux d'une entreprise.

Dans la fixation des seuils en matière fiscale, le Conseil constitutionnel ne contrôle que les erreurs manifestes, caractérisées, d'appréciation du législateur qui, en ce domaine, dispose d'une marge importante.

Ainsi, au regard de l'objet de la loi, étaient justifiées les différences instituées entre les participations dans les SICAV et les participations dans les autres sociétés, d'une part, et entre les participations importantes et les participations moins importantes. Les critères retenus par la loi sont objectifs et rationnels. Le Conseil constitutionnel a donc écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques et déclaré l'article 48 de la loi déferée conforme à la Constitution.

IV. – Dispositions qui n'avaient pas leur place dans la loi de finances rectificative

A. – « Cavaliers budgétaires » (articles 53 et 67)

Si le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance par l'article 38 du domaine de la loi de finances rectificative (cf. *supra* II), il a soulevé d'office, pour les censurer en tant que « cavaliers », les dispositions des articles 53 et 67.

L'article 53 de la loi déferée autorisait, à titre expérimental, les conseils généraux à recourir aux contrats de partenariat pour les opérations liées aux besoins des services départementaux d'incendie et de secours.

L'article 67 modifiait la rédaction de l'article 75 de la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision relatif au comité chargé de suivre l'application de cette loi.

Ces dispositions ne concernaient ni les ressources, ni les charges, ni la trésorerie, ni les emprunts, ni la dette, ni les garanties ou la comptabilité de l'État. Elles n'avaient pas trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État et n'avaient pas pour objet de répartir des dotations

aux collectivités territoriales ou d'approuver des conventions financières. Elles n'étaient pas non plus relatives au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ou à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques.

Ainsi, les dispositions précitées n'entraient pas dans le domaine des lois de finances tel qu'il résulte de la LOLF. Le Conseil constitutionnel les a donc déclarées contraires à la Constitution.

B. – « Cavaliers organiques » (articles 71 et 72)

Le Conseil constitutionnel censure non seulement les « cavaliers budgétaires » mais également les « cavaliers organiques ». En effet, de manière générale, le fait pour une loi d'empiéter sur le domaine constitutionnellement réservé à la loi organique est contraire à la Constitution⁵⁰.

Plus spécialement, en vertu du premier alinéa de l'article 47 de la Constitution : « *Le Parlement vote les projets de loi de finances dans les conditions prévues par une loi organique* ». Seule la loi organique peut donc déterminer la nature et le contenu des lois de finances et des documents qui y sont joints.

Ainsi, dans sa décision relative à la loi de finances rectificative pour 2003, le Conseil constitutionnel a jugé :

« 22. Considérant que l'article 54 de la loi organique du 1^{er} août 2001 susvisée, applicable à compter de l'exercice 2006, définit le contenu des documents et informations qui sont joints à la loi de règlement, laquelle est une loi de finances en vertu de son article 1^{er} ; que, parmi ces documents, figurent, en application du 4^o de l'article 54, les rapports annuels de performances et, en application de son 7^o, un rapport de présentation du compte général de l'État ;

« 23. Considérant, d'une part, que le B du III de l'article 80 de la loi déferée dispose que, à compter de l'exercice 2006, une annexe récapitulant certaines informations relatives à chaque dispositif de garantie de l'État est jointe au rapport de présentation du " compte général de l'État " ;

« 24. Considérant, d'autre part, que le troisième alinéa de l'article 86 de la loi déferée prévoit que la mise en œuvre des opérations sur instruments financiers que le ministre de la défense est autorisé à effectuer en vue de couvrir les risques relatifs aux variations de prix des approvisionnements en produits

⁵⁰ Décision n° 86-217 DC du 18 septembre 1986, *Loi relative à la liberté de communication*, cons. 87.

pétroliers nécessaires aux besoins des armées est retracée, à compter de l'exercice 2006, par le " rapport annuel de performances " ;

« 25. Considérant que ces dispositions ont empiété sur le domaine réservé par la Constitution à la loi organique ; que, dès lors, le B du III de l'article 80, le troisième alinéa de l'article 86 ainsi que son quatrième alinéa, qui en est inséparable, n'ont pas leur place dans la loi déferée et doivent être déclarés contraires à la Constitution. »⁵¹

Il a procédé à la même analyse dans sa décision sur la loi de finances pour 2004⁵².

Plus récemment encore, et selon la même logique, dans sa décision relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2011⁵³, le Conseil constitutionnel a déjà censuré une disposition qui fixait, en contradiction avec la Constitution qui réserve cette compétence à la loi organique,⁵⁴ le contenu des lois de financement de la sécurité sociale.

En l'espèce, deux articles de la loi déferée modifiaient le champ des lois de finances.

L'article 71 disposait : *« À compter du 1^{er} janvier 2012, le Gouvernement présente, en annexe générale au projet de loi de finances de l'année, un rapport sur les autorités publiques indépendantes dotées de la personnalité morale et sur les autorités administratives indépendantes dont les effectifs ne sont pas inclus dans un plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'État récapitulatif, pour le dernier exercice connu, l'exercice budgétaire en cours d'exécution et l'exercice suivant :*

« – le montant constaté ou prévu de leurs dépenses ;

« – le montant constaté ou prévu des produits des impositions de toute nature, des subventions budgétaires et des autres ressources dont elles bénéficient ;

« – ainsi que les autorisations d'emplois bénéficiant aux mêmes autorités et l'utilisation qu'elles en font.

⁵¹ Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003 précitée, *Loi de finances rectificative pour 2003*.

⁵² Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 précitée, cons. 42 à 45.

⁵³ Décision n° 2010-620 DC du 16 décembre 2010, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2011*, cons. 21 et 22.

⁵⁴ Le premier alinéa de l'article 47-1 de la Constitution dispose : *« Le Parlement vote les projets de loi de financement de la sécurité sociale dans les conditions prévues par une loi organique. »*

« Ce rapport comporte également une présentation stratégique avec la définition d'objectifs et d'indicateurs de performance, une présentation des actions et une présentation des dépenses et des emplois avec une justification au premier euro. Il expose, par catégorie, présentée par corps ou par métier, ou par type de contrat, la répartition prévisionnelle des emplois rémunérés par l'autorité et la justification des variations par rapport à la situation existante.

« À compter du 1^{er} janvier 2013, ce rapport comporte également une analyse des écarts entre les données prévues et constatées pour les crédits, les ressources et les emplois, ainsi que pour les objectifs, les résultats attendus et obtenus, les indicateurs et les coûts associés.

« Cette annexe générale est déposée sur le bureau des assemblées parlementaires et distribuée au moins cinq jours francs avant l'examen du projet de loi de finances de l'année qui autorise la perception des impôts, produits et revenus affectés aux organismes divers habilités à les percevoir. »

L'article 72, pour sa part, disposait : *« À compter du 1^{er} janvier 2012, le plafond des autorisations d'emplois des autorités publiques indépendantes dotées de la personnalité morale et des autorités administratives indépendantes dont les effectifs ne sont pas inclus dans un plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'État est fixé chaque année par la loi de finances. »*

Compte tenu de leur portée, le Conseil constitutionnel a jugé que les articles 71 et 72, dans la mesure où il modifiait le contenu obligatoire des lois de finances, auraient dû figurer dans une loi organique. Il les a donc déclarés contraires à la Constitution.