

Décision n° 2014-413 QPC du 19 septembre 2014

Société PV-CP Distribution

*(Plafonnement de la cotisation économique territoriale
en fonction de la valeur ajoutée)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 23 juin 2014 par le Conseil d'État (décision n° 376694 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société PV-CP Distribution et portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2014-413 QPC du 19 septembre 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions contraires à la Constitution et a reporté au 1^{er} janvier 2015 l'entrée en vigueur de cette censure.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique des dispositions contestées

1. – Généralités sur la contribution économique territoriale

La contribution économique territoriale (CET) a été créée par l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 en remplacement de la taxe professionnelle. Elle est constituée de deux contributions : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Elle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et perçue au profit des collectivités territoriales.

* La CFE est assise sur la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière situés en France dont le redevable a disposé pour l'exercice de son activité durant la période de référence (art. 1467 du CGI). Celle-ci correspond soit à l'avant-dernière année précédant celle de l'imposition soit au dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année s'il ne coïncide pas avec l'année civile (art. 1467 A du CGI).

Le fait générateur de la CFE est l'exercice d'une activité imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. La CFE est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité à cette date (art. 1478, I du CGI). En cas de cession de l'entreprise en cours d'année, le cessionnaire ne sera imposé au titre des immobilisations comprises dans la cession qu'au 1^{er} janvier de l'année suivante. L'usage veut que les parties se partagent, dans le contrat de cession, le poids de la taxe *pro rata temporis* ; il ne s'agit cependant que d'un accord entre cédant et cessionnaire qui n'a aucun effet à l'égard de l'administration qui ne connaît que le cédant comme redevable de l'imposition.

* La CVAE est, quant à elle, assise sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise, étant précisé qu'il s'agit d'une notion autonome de la valeur ajoutée, distincte de celle utilisée en matière de TVA. Définie par l'article 1586 *sexies* du CGI, elle est déterminée à partir du chiffre d'affaires, majoré d'autres produits et diminué de certaines charges¹. Sont légalement assujetties à cette contribution les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 152 500 euros (art. 1586 *ter*, I du CGI). Cependant, compte tenu du jeu des dégrèvements, n'y sont effectivement soumises que les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes dépasse 500 000 euros. La période de référence est l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou l'exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile (art. 1586 *quinquies*, I du CGI).

Le fait générateur de la CVAE est également l'exercice d'une activité imposable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle est due en principe par l'entreprise exerçant l'activité au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (art. 1586 *quater* du CGI). Cependant, la valeur ajoutée prise en compte est uniquement celle réalisée au cours de la période de référence par l'entreprise redevable, qu'elle exerce cette activité jusqu'à la fin de cette période ou non.

2. – Le dégrèvement résultant du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée

En application de l'article 1647 B *sexies* du CGI, la CET est plafonnée en fonction de la valeur ajoutée produite par le redevable. Lorsque le montant de la CET excède 3 % de la valeur ajoutée, l'excédent fait l'objet, sur réclamation du redevable, d'un dégrèvement. Celui-ci s'impute uniquement sur la CFE, sans pouvoir avoir pour effet de ramener le montant de la CET en-deçà de celui de la cotisation minimale de CFE.

¹ V. *Memento pratique Francis Lefebvre Fiscal*, n° 43910 et s.

« Le principe d'une prise en compte de la valeur ajoutée dans le calcul de la taxe professionnelle remonte à la loi n° 79-15 du 3 janvier 1979, qui disposait que la taxe professionnelle acquittée par une entreprise ne pourrait excéder un pourcentage de sa valeur ajoutée (...) Initialement fixé à 8 %, le plafond créé en 1979 fut réduit à plusieurs reprises, pour atteindre 3,5 % en 1991 »². Le principe de ce plafonnement en fonction de la valeur ajoutée a été maintenu lors du remplacement de la taxe professionnelle par la CET.

En résumé, le dégrèvement résultant du mécanisme du plafonnement = CET acquittée – 3 % de la valeur ajoutée. = CFE acquittée + CVAE acquittée – 3 % VA

Soit, par exemple, une entreprise dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le montant de sa CFE est de 16 000 euros.

Sa VA pour toute l'année est de 400 000 euros ; elle n'acquitte donc pas de CVAE à ce titre (car la VA n'excède pas 500 000 euros).

3 % de VA = 12 000 euros.

Elle obtient un dégrèvement 4 000 euros, correspondant à 16 000(CFE) + 0 (CVAE) – 12 000 (VA X 3%).

En définitive, le montant de CET s'élève à 12 000 euros (16 000 – 4 000).

3. – La mise en œuvre du dégrèvement en cas d'opération de restructuration en cours d'année

a. – Le mécanisme antérieur

En cas d'opération de restructuration en cours de période d'imposition, la valeur ajoutée prise en compte pour le dégrèvement était uniquement celle réalisée avant l'opération. Celle-ci étant plus faible que la valeur ajoutée produite pendant l'année entière, plus la date de l'opération de restructuration était proche du début de la période d'imposition, plus l'avantage fiscal résultant de l'application du plafonnement augmentait, ce qui conduisait à des schémas d'optimisation fiscale aisés à réaliser.

Si l'on reprend l'exemple précédent, en considérant que l'entreprise fait l'objet d'une cession le 30 juin.

Le montant de sa CFE est toujours de 16 000 euros puisque le principe est celui de l'annualité de l'impôt.

Sa VA (du 1^{er} janvier au 30 juin) est de 200 000 euros seulement (si l'on admet que son activité est constante toute l'année).

² Rapport de la commission de réforme de la taxe professionnelle présidée par le Président Fouquet, déc. 2004, p. 10.

3 % de VA = 6 000 euros.

Elle obtient un dégrèvement de 10 000 euros, $(16\ 000 + 0 - 6\ 000)$.

Elle aura finalement payé 6 000 euros de CET $(16\ 000 - 10\ 000)^3$.

Si la cession intervient le 31 mars, sa VA est alors égale à 100 000 euros.

Le dégrèvement obtenu est alors de 13 000 euros $(16\ 000 + 0 - 3\% \times 100\ 000)$.

Elle aura finalement payé 3 000 euros de CET $(16\ 000 - 13\ 000)$.

b. – Le mécanisme nouveau

Les dispositions contestées du dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du CGI, issues du A du paragraphe III de l'article 108 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, et qui sont entrées en vigueur à compter de la CET pour l'année 2011, ont pour objet d'éviter ces schémas d'optimisation fiscale. Selon le rapport de M. Gilles Carrez à l'Assemblée nationale, le projet introduit « *une disposition visant à éviter l'optimisation du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée* »⁴.

Le nouveau dispositif prévoit que le montant de la CFE pris en compte pour le calcul du dégrèvement est, en cas de cessation ou de reprise d'activité, minoré au *pro rata temporis* de la période effective d'exercice de l'activité, période qui est elle-même prise en compte pour la détermination de la valeur ajoutée. Comme l'expliquait le ministre des finances devant le Conseil d'État à l'occasion de l'examen de la présente QPC, les dispositions nouvelles, qui constituent une « *mesure anti-abus* », ont aligné « *la période d'appréciation de chacun de ces éléments de calcul du plafonnement sur un critère objectif unique constitué par la durée d'exercice de l'activité de la société dissoute souhaitant bénéficier du plafonnement* ».

Si l'on reprend l'exemple précédent, l'entreprise fait l'objet d'une cession le 30 juin, soit à la moitié de son exercice.

Le dégrèvement n'est pas calculé à partir de la CFE totale (16 000 euros), mais du prorata de cette CFE correspondant à la période d'activité, soit en l'espèce la moitié de la CFE.

Le dégrèvement obtenu s'élève à 2 000 euros $(\frac{1}{2} \times 16\ 000 + 0 - 3\% \times 200\ 000 = 8\ 000 - 6\ 000)$.

L'entreprise aura finalement payé 14 000 euros de CET⁵ $(16\ 000 - 2\ 000)$

³ Exemple issu de l'instruction n° 6 E-6-11 du 14 juin 2011.

⁴ Rapport n° 2857 de M. Gilles Carrez fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2011 (n°2824) à l'Assemblée nationale, Tome III, p174.

⁵ Exemple issu de l'instruction n° 6 E-6-11 du 14 juin 2011 précité.

Si elle fait l'objet de la cession le 31 mars, avec une VA de 100 000 euros :
 Dégrèvement = 1 000 euros ($\frac{1}{4} \times 16\,000 + 0 - 3\% \times 100\,000 = 4\,000 - 3\,000$)
 L'entreprise aura finalement payé 15 000 euros de CET (16 000 – 1 000), alors qu'en année pleine et à valeur ajoutée identique, elle se serait acquittée de 12 000 euros de CET.

Le nouveau dispositif conduit à ce que l'entreprise paie en toute hypothèse plus que ce qu'elle aurait payé en année pleine, puisque le plafonnement ne joue que pour la période antérieure à l'opération de restructuration. Il en résulte que le redevable conserve à sa charge la CFE totale sans plafonnement pour toute la période postérieure à la cession.

Ainsi que le soulignait Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sous la décision de transmission de la QPC au Conseil constitutionnel, la méthode de calcul en cause « *n'est pas totalement absurde ou scélérate pour le contribuable dans la mesure où la VA qui est prise en compte à hauteur de 3 % est, elle-même, proratisée en fonction de la partie de l'exercice qui précède l'opération de restructuration, si bien que plus celle-ci est précoce, plus cette 1^{ère} part est réduite, compensant pour partie l'augmentation de la seconde. Elle aboutit, néanmoins, à chaque fois que, comme en l'espèce, la VA est très faible par rapport aux immobilisations foncières et que l'opération de restructuration n'intervient pas en fin d'exercice, à priver le contribuable d'une partie importante du plafonnement, ce qui peut le conduire à être redevable d'une imposition sans commune mesure avec celle qu'il aurait dû subir sans restructuration et, le cas échéant, disproportionnée face à sa capacité contributive* »⁶.

En définitive, le législateur a remplacé un mécanisme où l'entreprise faisant l'objet d'une opération de restructuration en cours d'exercice avait intérêt à réaliser cette opération à une date plus rapprochée du début du cours de son exercice par un mécanisme où, plus l'opération intervient à une date proche du début de l'exercice, plus l'entreprise est susceptible d'être assujettie à une CET supérieure à celle à laquelle elle aurait été assujettie au titre d'un exercice complet .

B. – Origine de la QPC et question posée

La société PV-CP Distribution, requérante, a absorbé la société Pierre et Vacances Maeva Tourisme Exploitation le 30 avril 2011, dans le cadre d'une opération de fusion. Cette dernière, qui exploitait des villages de vacances et des

⁶ Conclusions F. Aladjidi sous CE, 23 juin 2014, n° 376694, *Sté PV-CP Distribution* : Dr. Fisc. 2014, n° 28, comm. 438.

résidences de tourisme, disposait d'immobilisations foncières d'une valeur importante par rapport à sa valeur ajoutée.

L'exercice de la société absorbée commençait le 1^{er} octobre ; la fusion a donc eu lieu aux 7/12^e de l'exercice.

Au titre de l'année 2011, l'imposition de la société Pierre et Vacances (acquittée par la Société PV-CP en tant qu'elle venait aux droits et obligations de la société absorbée) était la suivante :

CFE acquittée = 13 242 610 euros

CVAE acquittée = 59 832 euros

CET acquittée = CFE acquittée + CVAE acquittée = 13 302 442 euros

3% VA = 118 480 euros

Par une réclamation du 21 décembre 2012, la requérante a sollicité le bénéfice du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée sur le fondement de l'article 1647 B *sexies* du CGI.

Dégrèvement sollicité = CFE acquittée + CVAE acquittée – 3 % VA
 = 13 242 610 + 59 832 – 118 480.
 = 13 183 962 euros.

Par une décision du 18 juin 2013, l'administration a fait partiellement droit à cette demande en accordant à la requérante un dégrèvement d'un montant de 7 666 208 euros, en appliquant la nouvelle règle de proratisation du dégrèvement prévue au dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du CGI :

Dégrèvement accordé = 7/12 x CFE acquittée + CVAE acquittée – 3 % VA
 = 7/12 x 13 242 610 + 59 832 – 118 480
 = 7 666 208 euros

La société requérante a saisi le tribunal administratif de Montreuil d'une requête à fin de décharge. À cette occasion, elle a présenté une QPC portant sur le dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du CGI. Par ordonnance du 13 mars 2014, le juge a transmis cette QPC au Conseil d'État. Par son arrêt du 23 juin 2014, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, au motif que « *le moyen tiré de ce qu'elles portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment au principe d'égalité devant les charges publiques, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

La société requérante soutenait que les dispositions contestées méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques dès lors que les

entreprises qui font l'objet d'opérations de restructuration à des dates différentes de l'année sont traitées différemment, alors même qu'elles sont placées dans une situation identique et que les critères retenus pour fonder cette différence ne sont pas en adéquation avec les buts poursuivis par le législateur. Elle mettait ainsi en avant l'importance des différences de traitement qui pouvaient en résulter :

- en l'absence de fusion, si l'on suppose que la valeur ajoutée est produite de manière linéaire tout au long de l'année, l'entreprise aurait obtenu un dégrèvement de plus de 13 millions d'euros et n'aurait finalement payé que 195 000 euros de CET ;
- en cas de fusion au 30 avril, si le dispositif contesté n'avait pas été appliqué, l'entreprise aurait obtenu un dégrèvement encore supérieur et n'aurait payé que 105 000 euros de CET ;
- avec l'application du dispositif contesté à la fusion réalisée le 30 avril, l'entreprise n'obtient un dégrèvement qu'à hauteur de 7,7 millions d'euros et doit donc payer plus de 5,5 millions d'euros de CET.

Ainsi, selon la requérante, *« l'optimisation que le législateur a semble-t-il cherché à éviter correspond donc [dans son cas] à la différence entre 195 000 et 105 000 euros, soit 90 000 euros (...) Pour écarter tout risque d'une prétendue "optimisation", le contribuable doit supporter une somme de 5 564 667 euros au lieu de 195 000 euros (en l'absence d'opération) ce qui est très éloigné de la "neutralité" souhaitée par le législateur ».*

La loi de finances pour 2011, dont sont issues les dispositions en cause, a été soumise au Conseil constitutionnel (décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010). Toutefois, l'article 108 n'a pas été examiné par le Conseil.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La jurisprudence constitutionnelle

L'article 6 de la Déclaration de 1789 consacre un principe d'égalité devant la loi. Selon une jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel juge à propos de ce principe *« qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse" ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en*

résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes »⁷.

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration avec l'article 34 de la Constitution, dont il déduit le considérant de principe suivant : « *considérant que conformément à l'article 34 de la Constitution, 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 des redevables* ». Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que « *le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁸.

Dans le contrôle qu'il opère sur le fondement de ces normes de référence, le Conseil constitutionnel :

- circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi⁹ ;
- recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;
- examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondaient la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;

⁷ V., notamment, les décisions n^{os} 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 5, et 2011-180 QPC du 13 octobre 2011, *M. Jean-Luc O. et autres (Prélèvement sur les « retraites chapeau »)*, cons. 4.

⁸ Voir la décision n^o 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6. Pour des exemples plus récents, v. les décisions n^o 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25, n^o 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 15 et 38, et n^o 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 39.

⁹ Par exemple, dans sa décision n^o 83-162 DC des 19-20 juillet 1983, *Loi relative à la démocratisation du secteur public*, cons. 40 et 41, le Conseil a admis que la différence de structure juridique ou de poids économique des entreprises justifie des modalités différentes de représentation des salariés ; dans sa décision n^o 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des professions libérales)*, cons. 7 à 10, il a admis que la différence de statut juridique des associés majoritaires des sociétés d'exercice libéral par rapport à leur statut dans les sociétés de droit commun pouvait justifier des modalités différentes d'assujettissement aux cotisations sociales des dividendes perçus par ces associés.

– enfin, également de manière spécifique, contrôle l'éventuelle rupture « caractérisée » (c'est-à-dire manifeste) d'égalité devant les charges publiques.

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative à la CET

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à deux reprises sur des dispositions législatives relatives à la CET :

– dans sa décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, le Conseil s'est prononcé sur le remplacement de la taxe professionnelle par la CET. Si le Conseil a rejeté les griefs des requérants, il a, d'office, censuré le régime particulier de CET applicable notamment aux titulaires de BNC employant moins de cinq salariés. Les titulaires de BNC employant plus de quatre salariés et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros payent une cotisation calculée sur la base de la seule valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière. Au contraire, les mêmes contribuables employant moins de cinq salariés acquittaient une cotisation foncière comprenant, outre cette valeur locative, 5,5 % de leurs recettes. Le Conseil constitutionnel a jugé que cette règle applicable en fonction du nombre de salariés conduisait à traiter différemment des contribuables ayant le même chiffre d'affaires et se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi. Il a donc censuré le régime particulier applicable aux titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC) ;

– dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, le Conseil a examiné les dispositions de l'article de cette loi qui modifiait le barème de la cotisation minimum due au titre de la cotisation foncière des entreprises. Ses alinéas 12 et 14 ouvraient la possibilité aux conseils municipaux de prévoir un barème deux fois plus élevé pour les contribuables exerçant une activité soumise aux BNC. Le Conseil a jugé :

« Considérant que la cotisation foncière des entreprises est une imposition qui a pour objet de taxer la valeur locative des biens immobiliers utilisés par le contribuable pour les besoins de l'entreprise ; que la cotisation minimum a pour objet d'adapter aux entreprises ayant un chiffre d'affaires réduit le barème de cette imposition sur la valeur locative des biens immobiliers ; que les contribuables relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux seraient, lorsque l'organe délibérant de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre en aura ainsi décidé, assujettis à un barème de cotisation minimum différent de celui qui s'applique aux autres contribuables assujettis à la cotisation minimum ; que le dispositif prévu conduit ainsi à traiter de façon différente des contribuables se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la cotisation minimum ; que, par

suite, le fait de réduire de 500 000 à 250 000 euros le seuil maximal de chiffres d'affaires ou de recettes permettant de bénéficier de l'application de la cotisation minimum et de prévoir des tranches de barème plus élevées pour les seuls contribuables qui exercent à titre exclusif ou à titre principal une activité dont les bénéficiaires relèvent de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux constitue une rupture caractérisée de l'égalité devant l'impôt »¹⁰.

2. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de dispositifs destinés à lutter contre des opérations d'optimisation ou de fraude fiscale

Dans plusieurs décisions, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'examiner des différences de traitement entre contribuables justifiées par la volonté du législateur de lutter contre des mécanismes de fraude fiscale ou d'optimisation fiscale.

Par exemple, dans sa décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'en instituant la taxe forfaitaire de 3 % prévue aux articles 990 D et 990 E, le législateur a entendu dissuader les contribuables assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des États n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'ainsi, il a voulu assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; que, pour ce faire, il a notamment prévu, dans le 3° de l'article 990 E, d'exempter de la taxe les entreprises qui communiquent annuellement à l'administration fiscale ou prennent et respectent l'engagement de le faire sur sa demande des informations sur la situation et la consistance des immeubles possédés en France, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale ; qu'ainsi, au regard des possibilités de contrôle de l'administration, ces entreprises se trouvent dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties ; que le législateur a donc institué une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels »¹¹.*

De même, dans sa décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 relative à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu en retenant les éléments du train de vie, le Conseil constitutionnel a relevé « *qu'en retenant chacun des éléments du*

¹⁰ Décision n° 2013-685 DC du 25 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, considérant 143

¹¹ Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, *Société Heatherbrae Ltd (Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales)*, cons. 5.

train de vie, visés au 1 de l'article 168, susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés »¹².

Dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, le Conseil a considéré « *que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹³.*

Si le contrôle opéré par le Conseil constitutionnel à l'égard de dispositions destinées à mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale le conduit à admettre assez largement les critères retenus par le législateur dès lors qu'ils ne sont pas en contradiction directe avec l'objectif, ce contrôle est plus poussé à l'égard de dispositions fiscales visant à éviter l'optimisation.

Ainsi, dans sa décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil a jugé « *qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujétiir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation », puis « que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à*

¹² Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. (Évaluation du train de vie), cons. 6.

¹³ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale), cons. 4.

l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'é luder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »¹⁴.

B. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa jurisprudence sur l'égalité devant la loi et les charges publiques (cons. 3), et présenté le mécanisme du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée (cons. 4), le Conseil constitutionnel a considéré qu'« *il ressort des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 2010 susvisée qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu éviter l'optimisation fiscale du mécanisme de plafonnement afin que le montant du dégrèvement en résultant ne dépende plus de la date de l'opération de restructuration* » (cons. 5).

Selon le rapport de M. Philippe Marini au Sénat, le dispositif a en effet pour objectif de « *neutraliser l'avantage tiré de restructurations ayant pour conséquence une période de CVAE très courte et donc une valeur ajoutée très faible* »¹⁵. Le dispositif antérieur pouvait ainsi en effet engendrer un effet d'aubaine pour l'entreprise contribuable qui réalisait l'opération de restructuration à une date la plus proche possible du début de l'exercice de l'entreprise.

Les dispositions contestées suppriment effectivement cet effet d'aubaine. En ce sens, et comme le faisait remarquer le Gouvernement dans ses écritures, « *dans son principe, un tel correctif ne saurait être contesté au regard du principe de l'égalité devant les charges publiques, dont il a précisément pour objet d'assurer le respect* ».

Cependant, les dispositions contestées vont en réalité beaucoup plus loin : elles « *ont pour effet de laisser à la charge de l'entreprise redevable l'intégralité de la cotisation foncière des entreprises, sans bénéfice du plafonnement, pour la période de l'année postérieure à l'opération de restructuration ; que, par suite, plus l'opération de restructuration intervient à une date proche du début de l'exercice fiscal, plus le montant de la contribution économique territoriale dû*

¹⁴ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 23 et 24.

¹⁵ M. Philippe Marini, *Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2011*, Sénat, n° 111 (session 2010-2011), 18 novembre 2010.

est important par rapport à celui qui aurait été versé en l'absence de restructuration » (cons. 6).

Le choix de la date de l'opération de restructuration ne va plus conduire à un allègement plus ou moins important de l'imposition ; il va en revanche conduire à l'alourdir de manière plus ou moins importante.

Le Conseil en a déduit que « *la différence de traitement ainsi instituée entre les entreprises redevables de la cotisation foncière des entreprises n'est pas justifiée par une différence de situation entre elles en rapport avec l'objectif poursuivi et, par suite, méconnaît les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques* ». Il a donc déclaré le dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du CGI contraire à la Constitution (cons. 6).

Le Conseil a aménagé les effets dans le temps de sa décision.

Une censure immédiate aurait eu pour résultat « *de rétablir le mécanisme de plafonnement tel qu'il existait antérieurement* » (cons. 8). Toutefois, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de choisir parmi les moyens de remédier à l'inconstitutionnalité constatée. Le Conseil a donc reporté au 1^{er} janvier 2015 la date de l'abrogation des dispositions contestées, comme il l'avait fait par exemple récemment à l'occasion de la censure d'un dispositif fiscal pour méconnaissance du principe d'égalité devant la loi¹⁶.

Le législateur a ainsi le choix, soit de maintenir l'état du droit résultant de la censure (identique à celui antérieur à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2011), soit d'instituer un mécanisme permettant d'adapter les modalités de calcul du plafonnement de la CET à la durée d'exercice de l'activité et qui reposerait sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi.

Cependant, afin de préserver l'effet utile de sa décision, le Conseil a ajouté qu'« *il appartient aux administrations et aux juridictions saisies de surseoir à statuer jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ou, au plus tard, jusqu'au 1^{er} janvier 2015 dans les procédures en cours ou à venir dont l'issue dépend de l'application des dispositions déclarées inconstitutionnelles* » (cons. 8). Ce sursis à statuer concerne les affaires en cours au jour de la décision commentée, mais également les instances qui seraient introduites par la suite. La décision d'inconstitutionnalité est donc susceptible de profiter à des contribuables à qui le dernier alinéa du paragraphe II de l'article 1647 B *sexies* du CGI a été appliqué,

¹⁶ Décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014, *Époux M. (Régime fiscal applicable aux sommes ou valeurs reçues par l'actionnaire ou l'associé personne physique dont les titres sont rachetés par la société émettrice)*, cons. 13.

mais qui n'auraient pas encore formé de recours alors que les délais de contestation de l'imposition acquittée ne sont pas encore échus¹⁷.

¹⁷ La CET acquittée peut faire l'objet d'une contestation au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle.