

## Commentaire

### **Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014**

*Loi de finances pour 2015*

et

### **Décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014**

*Loi de finances rectificative pour 2014*

\* Le projet de loi de finances rectificative (LFR) pour 2014 a été délibéré en Conseil des ministres le 12 novembre 2014. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale et le Sénat respectivement les 9 et 12 décembre 2014. Après la réunion d'une commission mixte paritaire (CMP) qui n'est pas parvenue à trouver un accord sur un texte le 15 décembre 2014, il a fait l'objet d'une adoption par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture le 16 décembre 2014 puis d'un rejet par le Sénat en nouvelle lecture le 17 décembre 2014. Le Gouvernement a alors demandé à l'Assemblée nationale de statuer en lecture définitive, ce qu'elle a fait le 18 décembre 2014. La loi adoptée a été déférée au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés le 19 décembre 2014 et par plus de soixante sénateurs le 22 décembre.

Les députés et les sénateurs mettaient en cause la conformité à la Constitution de son article 46 et de certaines dispositions de son article 72. Les députés contestaient en outre la procédure d'adoption de ses articles 19 et 106 et mettaient en cause la conformité à la Constitution de certaines dispositions de son article 31.

Dans sa décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions contestées des articles 31 et 46. Il a en revanche déclaré contraire à la Constitution le cinquième alinéa de l'article 72, relatif au régime des sociétés mères, en raison de l'insuffisante définition par le législateur des nouvelles règles d'imposition instaurées.

Le Conseil a examiné d'office une disposition de l'article 60, qui instituait en matière d'imposition des plus-values immobilières de certains non résidents un taux d'imposition faisant peser sur les contribuables une charge excessive au

regard de leurs capacités contributives<sup>1</sup>, ainsi que l'article 80, qui exigeait la remise d'un rapport relatif à la dénonciation des concessions autoroutières avant le 31 décembre 2014 et qui, compte tenu de l'objet même du rapport combiné à la date de sa remise, portait atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Le Conseil a donc déclaré ces dispositions contraires à la Constitution.

Enfin, s'il a considéré que les articles 19 et 106 avaient leur place en loi de finances, il a en revanche censuré comme n'ayant pas sa place en loi de finances et ayant été adopté selon une procédure contraire à la Constitution l'article 109.

\* Le projet de loi de finances pour 2015 a été délibéré en Conseil des ministres le 1<sup>er</sup> octobre 2014. Il a été adopté par l'Assemblée nationale en première lecture le 18 novembre 2014 puis par le Sénat le 9 décembre 2014. Après la réunion d'une CMP qui n'est pas parvenue à trouver un accord sur un texte le 11 décembre 2014, il a fait l'objet d'une adoption par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture le 16 décembre 2014 puis d'un rejet par le Sénat en nouvelle lecture le 17 décembre 2014. Le Gouvernement a alors demandé à l'Assemblée nationale de statuer en lecture définitive, ce qu'elle a fait le 18 décembre 2014. La loi adoptée a été déférée au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs le 19 décembre 2014.

Les députés et les sénateurs contestaient la sincérité de la loi de finances dans son ensemble, et, en particulier, la sincérité des dispositions de cette loi de finances relatives aux recettes attendues en 2015 de la mise aux enchères de l'utilisation des bandes de fréquences comprises entre 694 MHz et 790 MHz (articles 40, 49 et 52). Ils contestaient également certaines dispositions de l'article 31. En outre, les députés mettaient en cause la conformité à la Constitution de ses articles 16, 23 et 82, et les sénateurs celle de ses articles 33, 78 et 79.

Dans sa décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, le Conseil constitutionnel a écarté les griefs relatifs à la sincérité de la loi de finances. Il a également déclaré conformes à la Constitution les dispositions des articles 16, 23, 31, 33, 78 et 82 contestées. Il a en revanche jugé contraires à la Constitution l'article 79, ainsi que deux articles (46 et 117) introduits selon une procédure contraire à la Constitution (« cavaliers budgétaires »).

---

<sup>1</sup> Pour un précédent similaire, voir décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 31 à 33. On peut relever que, pour ce raisonnement de censure, le Conseil a constaté un taux agrégé de taxation de 90,5 % (résultant de la combinaison du prélèvement forfaitaire de 75 % et des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %), sans même considérer l'éventuel prélèvement de l'article 1609 *nonies* G du code général des impôts, pouvant porter le taux marginal maximal de taxation à 96,5 %.

## **I. – La sincérité de la loi de finances pour 2015**

Les griefs d'atteinte à la sincérité de la loi de finances pour 2015 qui étaient formulés par les requérants étaient de deux ordres.

Tout d'abord, les députés comme les sénateurs requérants contestaient la sincérité des prévisions de la loi de finances pour 2015. Par ailleurs, était plus spécialement visée la sincérité de certaines dispositions de la loi de finances, qui avaient trait à la question des recettes pouvant être obtenues en 2015 par la mise aux enchères de la bande de fréquences comprises entre 694 et 790 MHz libérées par le ministère de la défense.

### **A. – La sincérité des évaluations de ressources et de charges**

Le projet de loi de finances pour 2015 a été fondé sur un scénario macroéconomique reposant sur un redressement très progressif de l'activité en France : + 0,4 % en 2014, + 1 % en 2015. Dans ces conditions, il est prévu que le solde effectif des finances publiques se dégrade en 2014 (- 4,4 % du PIB après - 4,1 % en 2013) et s'améliore très légèrement en 2015 (-4,3 % du PIB). Le solde conjoncturel continue à se dégrader. L'amélioration du solde structurel est très lente (0,1 % de PIB en 2014 ; 0,2 % de PIB en 2015 après une amélioration de ce solde de 1,1 % de PIB en 2013).

Dans son avis n° 2014-05 du 26 septembre 2014 relatif aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour l'année 2015, le Haut conseil des finances publiques (HCFP) a estimé « réaliste » pour 2014 et « optimiste » pour 2015 la prévision de croissance du Gouvernement, et également signalé que « *le scénario du Gouvernement présente (...) plusieurs fragilités touchant au dynamisme de l'environnement international et de la demande intérieure* ». Le HCFP n'a pas considéré que les évaluations de recettes étaient entachées d'une erreur manifeste. Il a par ailleurs pris en considération la nouvelle trajectoire de solde structurel, définie par la loi de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, dans laquelle s'est inscrite la loi de finances pour 2015, et a relevé « *le risque que fait peser ce nouveau report de l'ajustement sur la trajectoire de la dette publique qui continuera à augmenter* ».

Les députés contestaient la sincérité de la loi de finances, d'une part, en ce qu'elle est fondée sur des prévisions économiques dont le HCFP a relevé la fragilité dans son avis et, d'autre part, en ce que le Gouvernement, en faisant le

choix de reporter l'ajustement sur la trajectoire de la dette publique, accroît le risque généré par cette dette.

Pour leur part, les sénateurs ne contestaient pas les prévisions économiques ayant servi à établir la loi de finances mais uniquement la surévaluation manifeste des prévisions de recettes pour l'année 2015. Ils expliquaient que le Gouvernement aurait dû tenir compte des erreurs dans les prévisions de recettes des années passées pour établir des prévisions de recettes conformes à « *une réalité fiscale pourtant bien établie, celle de la dégradation de l'évolution spontanée des recettes* ».

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord rappelé son considérant de principe selon lequel « *la sincérité de la loi de finances de l'année se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine* »<sup>2</sup>.

Il a ensuite pris en considération l'avis du HCFP et les autres éléments soumis au Conseil pour apprécier si certaines des prévisions étaient entachées d'une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre de la loi déferée.

Il a considéré que tel n'était pas le cas pour les hypothèses économiques sur lesquelles est fondée la loi de finances, même si le HCFP avait relevé « *plusieurs fragilités* », ni pour les prévisions de recettes pour l'année 2015 (cons. 5 et 6). Enfin, il a considéré que les prévisions relatives à la charge de la dette de l'État n'étaient pas non plus entachées d'une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre de la loi de finances (cons. 7).

## **B. – La sincérité des articles 40, 49 et 52**

Députés et sénateurs requérants contestaient la sincérité des prévisions afférentes aux recettes provenant des redevances acquittées par les opérateurs privés pour l'utilisation des bandes de fréquences comprises entre 694 et 790 MHz libérées par le ministère de la défense.

Les députés contestaient à ce titre la sincérité de l'article 40, tandis que les sénateurs faisaient valoir ces arguments à l'encontre des articles 49 et 52 et des états A et D annexés à la loi de finances.

L'article 54 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a créé un compte d'affectation spéciale (CAS) intitulé « *Gestion et valorisation*

---

<sup>2</sup> Voir par ex. la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 8.

*des ressources tirées de l'utilisation du spectre hertzien, des systèmes et des infrastructures de télécommunications de l'État ».*

L'article 40 de la loi de finances pour 2015 a pour objet, d'une part, d'ajouter à la liste des recettes de ce CAS le produit des redevances de la bande fréquences comprises entre 694 et 790 MHz (dite « *bande des 700 MHz* ») et, d'autre part, de proroger le régime du retour intégral des recettes au ministère de la défense pour l'utilisation des bandes de fréquences qu'il libère, non plus jusqu'au 31 décembre 2014, mais jusqu'au 31 décembre 2019.

Par ailleurs, les articles 49 et 52 et les états A et D annexés prennent en compte le fait que les recettes provenant du produit de la cession de la bande des 700 MHz abonderont le CAS dès l'année 2015 et permettront d'engager des crédits à hauteur des recettes ainsi perçues.

La loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013 relative à la programmation militaire pour les années 2014 à 2019 prévoit des recettes exceptionnelles, en particulier, s'agissant de l'exercice 2015, le produit de la cession de la bande des 700 MHz. Le montant était initialement estimé à 1,57 milliard d'euros. Le projet de loi de finances pour 2015 relevait cette prévision de 500 millions d'euros, portant les crédits inscrits à ce titre sur le CAS à 2,07 milliards d'euros, quand, dans le même temps les crédits de la mission « Défense » étaient réduits de 500 millions d'euros par rapport à la loi de programmation militaire.

Par la suite, à l'occasion d'une seconde délibération lors de la première lecture devant l'Assemblée nationale, un amendement du Gouvernement a majoré de 100 millions d'euros les ressources estimées ainsi que les crédits du CAS, ainsi portés à 2,17 milliards d'euros à ce titre. Comme l'expliquait M. Christian Eckert, ministre du budget, au cours de la deuxième séance du vendredi 14 novembre 2014 : *« les crédits de la mission "Défense" sont diminués de 100 millions d'euros en autorisations d'engagement et en crédits de paiement. Dans le même temps, les autorisations de dépenses du compte d'affectation spéciale "Gestion et valorisation des ressources tirées de l'utilisation du spectre hertzien, des systèmes et des infrastructures de télécommunications de l'État" sont majorées de 100 millions d'euros. Les moyens prévus par la loi de programmation militaire pour l'équipement des forces seront donc strictement préservés grâce à une stratégie plus ambitieuse concernant la valorisation des cessions de fréquences du spectre hertzien. Et j'ajoute que, le cas échéant, si le produit supplémentaire de 100 millions d'euros attendu des cessions de fréquences ne devait pas être atteint, le ministère de la défense bénéficierait à hauteur des recettes manquantes d'un financement complémentaire assuré par redéploiement au sein des programmes "Investissements d'avenir", plus connus sous l'acronyme PIA ».*

Dans le même temps, lors des débats parlementaires, il a été relevé que des doutes pesaient sur le calendrier de cession de la bande des 700 MHz. Le rapporteur général de la commission des Finances du Sénat a ainsi souligné que « *l'attribution des fréquences ne sera pas possible, selon toute vraisemblance, avant la fin de cette même année [2015]* »<sup>3</sup>.

Le Conseil a tout d'abord considéré que le grief de sincérité formulé par les députés à l'encontre de l'article 40 était mal dirigé, cet article ayant « *seulement pour objet et pour effet de prévoir les règles d'affectation du produit des redevances qui seront dues par les opérateurs privés pour l'utilisation des bandes de fréquences comprises entre 694 MHz et 790 MHz au compte d'affectation spéciale « Gestion et valorisation des ressources tirées de l'utilisation du spectre hertzien, des systèmes et des infrastructures de télécommunications de l'État* » (cons. 9).

Il a ensuite examiné le grief de sincérité dirigé contre les articles 49 et 52. Comme le Conseil a déjà eu l'occasion de le juger : « *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 crédits de paiement et des autorisations d'engagement ouverts en loi de finances* »<sup>4</sup>.

Le Conseil a jugé, pour ces deux articles, que la conclusion de la procédure de mise aux enchères de la bande des 700 MHz et, par voie de conséquence, la perception des recettes provenant de cette mise aux enchères pouvaient avoir lieu d'ici la fin de l'année 2015 et qu'il n'était pas porté atteinte à la sincérité des articles prévoyant de telles recettes pour l'année 2015 et ouvrant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement correspondant à ces recettes au titre du CAS.

Le Conseil a considéré que le fait que le grief de sincérité porte sur les recettes et les dépenses d'un CAS ne disqualifiait pas pour autant ce grief, même si la sincérité d'un tel compte ne peut pas être appréciée exactement de la même manière que celle du budget général de l'État. Il a jugé que « *le calendrier prévisionnel de la procédure de mise aux enchères est établi afin que cette procédure puisse être achevée avant la fin de l'année 2015 et rend donc encore possible l'engagement des crédits correspondant aux produits provenant de cette mise aux enchères avant la fin de l'année 2015* » (cons. 12).

---

<sup>3</sup> Rapport sur le projet de loi de finances pour 2015, n° 108, tome II, p. 319, Sénat.

<sup>4</sup> Voir par exemple décisions n°s 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 6 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 7.

Enfin, les sénateurs requérants contestaient également les articles 49 et 52 au regard de l'exigence de bon usage des deniers publics, en expliquant qu'une mise aux enchères de la bande de fréquences dès l'année 2015, qui produirait des recettes moindres qu'une mise aux enchères à une date ultérieure, est « *directement et manifestement contraire aux intérêts patrimoniaux de l'État* ». Ce grief étant inopérant, le Conseil l'a écarté : l'exigence de bon usage des deniers publics « *ne saurait être méconnue par les dispositions de l'article 49 en tant qu'elles prévoient les recettes particulières affectées à un compte d'affectation spéciale et celles de l'article 52 en tant qu'elles ouvrent des autorisations d'engagement et crédits de paiement pour des dépenses en relation directe avec ces recettes* » (cons. 14).

## **II. – Dispositions commentées de la décision n° 2014-707 DC sur la loi de finances pour 2015**

### **A. – L'exonération partielle de certains biens ruraux au titre de l'ISF (article 16)**

Dans le cadre de l'incitation à la détention de biens ruraux donnés en bail à long terme ou en bail cessible, l'article 885 H du code général des impôts (CGI) prévoit une exonération partielle de la valeur de ces biens pour le calcul de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) :

– à hauteur des trois quarts de leur valeur, dans la limite d'un plafond qui est révisé chaque année dans les mêmes proportions que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et qui s'est élevé, pour l'année 2014, à 102 717 euros ;

– à hauteur de la moitié de leur valeur au-delà de ce plafond.

L'article 885 H prévoit également que cette exonération est applicable, de façon distincte, à la valeur des parts de groupements fonciers agricoles et de groupements agricoles fonciers.

L'article 16 de la loi de finances pour 2015 supprime la règle de révision annuelle du plafond d'exonération aux trois quarts de la valeur et réduit ce plafond de 102 717 euros à 101 897 euros à compter de l'ISF dû pour l'année 2015.

Lors des travaux préparatoires, cette modification a été principalement justifiée par la volonté d'harmoniser ce plafond avec celui applicable pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit. En effet, l'article 793 *bis* du même code, qui

prévoit une exonération selon les mêmes règles pour les droits de mutation à titre gratuit, plafonne à 101 897 euros l'exonération à hauteur des trois quarts de la valeur et ne prévoit pas de révision annuelle de ce plafond, depuis sa modification par le H du paragraphe I de l'article 5 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

Les conséquences pour les contribuables des modifications résultant de l'article 16 de la loi de finances pour 2015 sont très modestes. Pour un contribuable assujéti à l'ISF, dans l'hypothèse maximale d'application au taux marginal maximal (1,5 %) et de détention tant de biens ruraux donnés en bail à long terme ou en bail cessible que de parts de groupements fonciers agricoles ou de groupements agricoles fonciers, le ressaut d'assiette s'élèvera à 410 euros (deux fois 25 % de l'écart entre 102 717 euros et 101 897 euros) et le surcroît d'imposition à 6 euros par an.

Les députés requérants considéraient que ces dispositions, qui ont pour effet de supprimer tout ajustement de l'exonération partielle des biens ruraux de l'assiette de l'ISF en fonction de l'érosion monétaire, méconnaissent la prise en compte des facultés contributives et portaient atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. Ils se prévalaient de la décision sur la loi de finances pour 2014, dans laquelle le Conseil avait censuré des dispositions relatives aux plus-values immobilières (PVI) sur les cessions de terrains à bâtir, qui supprimaient tout abattement pour les cessions intervenant à compter du 1<sup>er</sup> mars 2014. Dans le même temps, et alors qu'il n'était pas tenu compte de l'érosion monétaire, aucune forme d'atténuation de la plus-value brute résultant de la cession n'était prévue. En conséquence, le contribuable pouvait être imposé dans des conditions qui méconnaissent l'exigence de prise en compte de ses capacités contributives<sup>5</sup>.

L'analogie était toutefois trompeuse à plusieurs titres. En effet, les dispositions contestées modifient un dispositif qui crée une incitation fiscale à la détention de certains types de biens : il semble dès lors difficile de considérer que le caractère insuffisant de l'incitation pourrait être à l'origine d'une méconnaissance des capacités contributives. Par ailleurs, alors que dans la décision précitée, il s'agissait de contrôler l'imposition de la plus-value, ici, le dispositif contrôlé s'inscrit dans le cadre d'une imposition portant sur la détention du capital.

Le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de contrôler des dispositifs incitatifs en matière d'ISF. Ainsi, dans une décision du 31 juillet 2003, après avoir considéré « *que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages*

---

<sup>5</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 46.



*fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés ; que l'ensemble de ces principes est applicable notamment aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt de solidarité sur la fortune* », le Conseil a considéré qu'une exonération d'ISF à concurrence de la moitié de la valeur des parts ou actions de certaines sociétés ne pouvait être regardée comme entraînant une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques<sup>6</sup>.

Dans la décision commentée, après avoir relevé, comme il a déjà eu l'occasion de le faire à plusieurs reprises, « *que l'impôt de solidarité sur la fortune ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu ; qu'en instituant un tel impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* »<sup>7</sup>, le Conseil a rappelé que les dispositions de l'article 885 H du CGI instituent des exonérations sur la valeur de certains biens ruraux au titre de l'assujettissement à l'ISF, afin d'inciter à l'acquisition et à la détention de ce type de biens.

Il a considéré que les dispositions de l'article 16, modifiant les règles d'exonération de ces biens de l'assiette de l'ISF, ne méconnaissaient pas les facultés contributives des contribuables (cons. 19).

## **B. – La dotation globale de fonctionnement pour l'année 2015 (article 23)**

Le paragraphe I de l'article 23 de la loi de finances pour 2015 fixe le montant global de la dotation globale de fonctionnement (DGF) pour l'année 2015. Il complète, à cet effet, l'article L. 1613-1 du code général des collectivités territoriales d'un alinéa ainsi rédigé : « *En 2015, ce montant est égal à 36 607 053 000 €* ». La DGF pour 2015 est inférieure de 3 513 991 000 euros à celle de l'année précédente, qui s'élevait à 40 121 044 000 euros.

Le paragraphe II de l'article 23 détaille la répartition de la réduction de cette dotation entre différents mécanismes de compensation ou de dotation de l'État aux collectivités territoriales, étant précisé que la répartition de cette réduction entre les différents niveaux de collectivités territoriales est déterminée à l'article 107 de la loi de finances.

Le paragraphe III de l'article 23 définit le taux de minoration des allocations compensatrices susmentionnées.

<sup>6</sup> Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Loi pour l'initiative économique*, cons. 2 et 11 à 13.

<sup>7</sup> Voir par ex. décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 5 ; 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 90.

Les députés requérants reprochaient à l'article 23 de porter atteinte aux principes de libre administration et d'autonomie financière des collectivités territoriales, garantis respectivement par les articles 72 et 72-2 de la Constitution. À l'appui de ces griefs, les députés requérants invoquaient l'existence d'un effet « ciseau » résultant de la réduction de la DGF combinée avec la hausse des dépenses sur lesquelles les collectivités n'ont qu'une faible marge de manœuvre.

Le Conseil constitutionnel a écarté ces deux griefs.

S'agissant de la diminution des ressources induite par la réduction de la DGF le Conseil constitutionnel a relevé « *qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire contribuer les collectivités territoriales à l'effort de réduction des déficits publics à due proportion de leur part dans les dépenses de l'ensemble des administrations publiques* » et que « *le montant de la réduction de la dotation globale de fonctionnement représente 1,9 % des recettes de ces collectivités territoriales* ». Il a, en conséquence, écarté une première branche du grief tiré de l'atteinte au principe d'autonomie financière en relevant que « *cette réduction n'a pas pour effet de diminuer la part de leurs ressources propres et, partant, de porter atteinte à leur autonomie financière* », et écarté le grief tiré de l'atteinte au principe de libre administration en jugeant que cette réduction « *n'est pas d'une ampleur telle qu'elle entraverait la libre administration des collectivités territoriales* » (cons. 23).

Le Conseil constitutionnel a également écarté la seconde branche du grief tiré de l'atteinte au principe d'autonomie financière en considérant « *que l'article 23 ne met aucune dépense à la charge des collectivités territoriales ; que, par suite, le grief tiré de ce que cet article porterait atteinte à la libre disposition de leurs ressources est inopérant* » (cons. 24).

En définitive, le Conseil constitutionnel a écarté l'ensemble des griefs des requérants et a déclaré conforme à la Constitution l'article 23.

### **C. – Le plafonnement de l'affectation de taxe additionnelle à la CVAE au profit des chambres du commerce et d'industrie (article 31) et le prélèvement exceptionnel sur les chambres de commerce et d'industrie (article 33)**

L'article 31 de la loi de finances pour 2015 modifie le plafond d'affectation de plusieurs taxes affectées. Le Q de son paragraphe I est relatif au plafonnement de l'affectation du produit de la taxe additionnelle à la cotisation foncière est entreprises (CVAE) au profit du fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région (FFCCIR). Il abaisse ce plafond de 213

millions d'euros, ce qui entraîne une perte de recettes équivalentes pour ce fonds.

L'article 33 de la loi de finances pour 2015 opère un prélèvement exceptionnel sur les chambres de commerce et d'industrie (CCI). Il y procède par une double opération :

– 500 millions d'euros sont prélevés, au profit du budget général de l'État, sur le produit de la taxe additionnelle à la CVAE affecté au FFCCIR ;

– ce prélèvement est compensé par un prélèvement du même montant, cette fois-ci au bénéfice du FFCCIR, opéré sur le fonds de roulement de certaines CCI. Ce prélèvement est réparti proportionnellement entre ces CCI.

Cette mesure, qui fait participer les CCI à l'effort de redressement des comptes publics, est justifiée par le dynamisme des recettes fiscales qui leur sont affectées, sans corrélation avec l'évolution de leurs missions de service public :

\* le produit des recettes fiscales affectées a crû de 19 % en euros constants de 2002 à 2012 ;

\* le « trop versé » serait, sur dix ans, de 1 447 millions d'euros.

Au cours des débats parlementaires, a été proposée une nouvelle répartition du prélèvement entre les CCI, afin de prendre en compte non seulement l'excédent de leurs fonds de roulement (à raison de 70 % du prélèvement) mais également le poids économique respectif de chaque CCI (à raison de 30 % du prélèvement). Le tableau qui en résulte fait varier l'effort pour les différentes CCI par rapport au projet initial.

Les sénateurs requérants formulaient, à l'encontre de l'article 31, un grief tiré de l'atteinte au principe d'universalité budgétaire. L'argumentation à l'appui de ce grief se fondait sur des articles de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) applicables à l'affectation de recettes à certaines dépenses de l'État. Ils étaient inopérants dès lors qu'était en cause l'affectation d'une ressource fiscale à des établissements publics. Le Conseil constitutionnel a jugé que ni le plafonnement de l'affectation de recettes fiscales aux CCI ni l'abaissement de ce plafond ne méconnaissaient les exigences de la LOLF (cons. 32 et 33).

Un second grief dirigé contre l'article 31 et l'article 33 était fondé sur l'invocation de la garantie des droits. Le grief reposait sur une interprétation erronée de la jurisprudence du Conseil sur l'atteinte aux « *effets qui peuvent*

*légitimement être attendus* » de situations légalement acquises<sup>8</sup>. Les requérants soutenaient que les CCI pouvaient « *légitimement s'attendre* » à ce que leurs fonds de roulement leur soient acquis. Ils soutenaient également que la perte de recettes des CCI mettait en cause les « *exigences constitutionnelles qui s'attachent à l'exercice* » de leurs missions.

Le Conseil constitutionnel a écarté ces deux arguments. D'une part, il a rappelé que les CCI sont des établissements publics placés sous la tutelle de l'État et qu'aucune exigence constitutionnelle ne leur garantit le droit de conserver leur trésorerie ou un certain niveau de recettes fiscales. D'autre part, il a jugé que les missions que les CCI accomplissent ne mettent en œuvre aucune exigence constitutionnelle (cons. 35).

Un troisième grief était tiré de l'imprécision des critères de répartition du prélèvement de 500 millions d'euros sur les CCI. Les requérants soutenaient que les critères figurant dans la loi, et en particulier, les notions de « fonds de roulement » et de « poids économique », étaient insuffisamment précis pour permettre de fonder une répartition du prélèvement. Le Conseil constitutionnel n'a pas fait droit à ces griefs dans la mesure où la loi opère elle-même la répartition du prélèvement dans un tableau déterminant, pour chaque CCI, le montant qui est prélevé sur sa trésorerie (cons. 38).

Un dernier grief mettait en cause les atteintes au principe d'égalité résultant des critères retenus et de certaines exclusions instituées au profit de certains investissements des CCI. Le Conseil constitutionnel a toutefois estimé qu'ils étaient objectifs et rationnels, au regard de l'appréciation de la capacité financière des CCI, tant le critère du nombre de jours de fonds de roulement que le critère de pondération en fonction du « poids économique ». Enfin, le Conseil a estimé qu'il était loisible au législateur de préserver certains investissements (ports, aéroports, ponts, centres d'apprentissage ou de formation en alternance) en retirant les données correspondantes du calcul du fonds de roulement (cons. 42).

En définitive, le Conseil constitutionnel a écarté l'ensemble des griefs des requérants et a déclaré conformes à la Constitution le Q du paragraphe I de l'article 31 ainsi que l'article 33.

#### **D. – La sanction du défaut de réponse ou de la réponse partielle à la mise en demeure de l'administration en matière de prix de transfert (article 78)**

Les articles L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales imposent la tenue d'une documentation en matière de prix de transferts entre des sociétés qui

---

<sup>8</sup> Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 14.

sont en situation de dépendance. En cas de non respect de cette obligation, une mise en demeure est adressée. L'article 1735 *ter* du CGI sanctionne d'une amende le défaut de réponse ou la réponse partielle à cette mise en demeure. Le montant de cette amende comporte un plancher, fixé à 10 000 euros. Au-delà, son montant correspond à 5 % des bénéfices transférés (au sens de l'article 57 du CGI).

L'article 78 de la loi de finances pour 2015 remplace, à l'article 1735 *ter* les dispositions relatives au plafond de l'amende encourue en prévoyant que cette amende peut atteindre le plus élevé de l'un des deux montants suivants : soit « 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure » soit « 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 du présent code et afférentes aux transactions mentionnées au 1<sup>o</sup> du présent article ».

Les sénateurs requérants contestaient cet article au nom du principe de proportionnalité des peines, en se prévalant de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 sur la loi de finances pour 2014.

Le Conseil constitutionnel a développé en 2013 une jurisprudence particulière sur les peines dont le plafond n'est pas un montant fixé par la loi mais un taux proportionnel. En pareil cas, le Conseil constitutionnel contrôle non seulement le caractère non disproportionné du taux (ce qui peut, à soit seul justifier une censure<sup>9</sup>) mais aussi l'existence d'un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette du calcul. Le Conseil a ainsi jugé que ne sont pas en lien avec la nature de l'infraction et sont susceptibles de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée, un maximum de peine établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale condamnée, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect<sup>10</sup>.

L'article 97 de la loi de finances pour 2014 avait entrepris d'instaurer, dans l'article 1735 *ter*, une amende dont le montant pouvait atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires. Dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel avait alors jugé : « *Considérant qu'en réprimant d'une peine dont le montant peut atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en matière de contrôle des prix de transfert, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du*

<sup>9</sup> Décision n° 2014-692 DC du 27 mars 2014, *Loi visant à reconquérir l'économie réelle*, cons. 24 et 25.

<sup>10</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 10.

*maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité ; que, par suite, l'article 97 doit être déclaré contraire à la Constitution »<sup>11</sup>.*

Dans le cas d'espèce, le Conseil constitutionnel n'a pas suivi les requérants qui soutenaient que le montant des transactions et le montant du chiffre d'affaires étant équivalents, le motif d'inconstitutionnalité retenu le 29 décembre 2013 devait emporter la censure de l'article 78 de la loi de finances pour 2015.

Le Conseil a estimé que *« le taux de 0,5 % n'est appliqué qu'au montant des seules transactions pour lesquelles les documents ou compléments spécialement désignés et réclamés par mise en demeure de l'administration n'ont pas été mis à sa disposition ou ne l'ont été que partiellement ; que, le législateur a retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue en lien avec les infractions réprimées ; que, pour la détermination du plafond d'une amende prononcée en proportion de la gravité des manquements réprimés, le taux de 0,5 % appliqué à ce montant n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de ces infractions »* (cons. 48). La motivation témoigne de ce que le Conseil fonde sa décision sur l'existence d'un lien entre l'assiette sur laquelle est appliqué le taux qui détermine le plafond de l'amende, et ce taux ainsi que sur le fait qu'il s'agit non d'une peine fixe mais d'un plafond sous lequel la peine est fixée en proportion de la gravité des faits.

Sur ce fondement, le Conseil a écarté le grief des requérants et déclaré l'article 78 conforme à la Constitution.

### **E. – La sanction à l'égard des tiers facilitant l'évasion et la fraude fiscales (article 79)**

L'article 79 insérait dans le code général des impôts un article 1740 C ainsi rédigé : *« Toute personne qui, avec l'intention de faire échapper autrui à l'impôt, s'est entremise, a apporté son aide ou son assistance ou s'est sciemment livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations conduisant directement à la réalisation d'insuffisances, d'inexactitudes, d'omissions ou de dissimulations ayant conduit à des rappels ou rehaussements assortis de la majoration prévue au b de l'article 1729 est redevable d'une amende égale à 5 % du chiffre d'affaires ou des recettes brutes qu'elle a réalisés à raison des faits sanctionnés au titre du présent article. L'amende ne peut pas être inférieure à 10 000 €. »*

---

<sup>11</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 97.

L'article 79 précisait en son paragraphe II que cette infraction s'applique aux insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations commises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Les requérants soulevaient un grief tiré de l'atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif en soutenant que la personne mise en cause ne serait pas à même de contester la qualification d'abus de droit ayant conduit à l'application, à un contribuable tiers, des majorations prévues par le b de l'article 1729 en cas d'abus de droit. Ils contestaient également sur ce fondement la possibilité que la sanction prévue par l'article 1740 C soit appliquée sans attendre que la sanction prononcée contre ce contribuable au titre de l'abus de droit soit devenue définitive.

Le grief s'analysait plutôt comme un grief d'atteinte aux droits de la défense. C'est toutefois sur le fondement du principe de légalité des délits et des peines que le Conseil constitutionnel s'est placé pour déclarer cet article contraire à la Constitution.

On sait que le Conseil constitutionnel a une jurisprudence abondante sur l'exigence qui s'impose au législateur, en matière répressive, de définir avec précision les délits qu'il entend réprimer et les peines qui leur sont applicables.

Ainsi, en matière fiscale, le Conseil constitutionnel a, dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, censuré comme contraire aux articles 34 de la Constitution et 8 de la Déclaration de 1789 les dispositions de la loi de finances pour 2014 qui prévoyaient d'intégrer dans la définition de l'abus de droit les actes ayant pour « *motif principal* » d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales. Le Conseil a estimé que la violation du principe de légalité des délits et des peines résultait de « *l'importante marge d'appréciation* » ainsi laissée à l'administration fiscale<sup>12</sup>.

En revanche, dans une décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, il a écarté le grief tiré de ce que les dispositions relatives à la majoration de la taxe sur l'apprentissage méconnaîtraient le principe de légalité des délits et des peines ; il a jugé que « *le législateur a défini de manière suffisamment claire et précise le manquement à l'obligation fiscale et la sanction dont il est assorti* »<sup>13</sup>.

En l'espèce, deux imprécisions dans la rédaction des dispositions contestées ont conduit le Conseil constitutionnel à constater la méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines.

---

<sup>12</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 113 à 118.

<sup>13</sup> Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie (Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage)*, cons. 5 et 6.

D'une part, il n'apparaissait pas clairement s'il était reproché à la personne mise en cause d'avoir participé à un abus de droit et, si dans ce cas, il lui serait possible de contester la qualification de l'abus de droit, ou si, au contraire, l'existence de majorations au titre de l'abus de droit appliquées au contribuable tiers constituait, dans la définition de l'infraction, une condition purement objective. Le respect des droits de la défense conduisait vers la première interprétation, mais la lettre du texte s'en éloignait. Se posait donc la question de savoir si et, le cas échéant, dans quelles conditions la personne mise en cause serait en mesure de contester l'existence de l'abus de droit, en particulier dans l'hypothèse où le contribuable tiers ne l'avait pas contesté ou l'avait fait de manière infructueuse. Alors que la procédure suivie à l'encontre de la personne mise en cause serait distincte de la procédure d'imposition du contribuable tiers, se posait également la question de la dévolution de la charge de la preuve, d'une part, de la qualification d'abus de droit et, d'autre part, de l'entremise de la personne mise en cause.

D'autre part, l'assiette à laquelle le taux de 0,5 % est appliqué pour calculer le plafond de l'amende était également définie de façon imprécise. La lettre du texte laissait entendre qu'il s'agit du chiffre d'affaires ou des recettes que le tiers mis en cause a réalisés à son bénéfice. Le Gouvernement soutenait dans ses écritures que l'assiette de ce calcul est le chiffre d'affaires ou les recettes brutes « *perçues en raison des faits sanctionnés par la procédure d'abus de droit* ».

Ces imprécisions ont conduit le Conseil à juger que la définition de cette nouvelle infraction et de l'amende fiscale la réprimant méconnaissaient le principe de légalité des délits et des peines (cons. 54 et 55). Aussi, le Conseil a déclaré l'article 79 contraire à la Constitution.

#### **F. – L'élévation à 18 000 euros du plafonnement de la réduction d'impôt prévue par le XII de l'article 199 *novovicies* du CGI (article 82)**

L'article 5 de la loi de finances pour 2015 modifie l'article 199 *novovicies* du CGI. Il s'agit toujours d'accorder une réduction d'impôt sur le revenu aux personnes qui acquièrent un logement qu'elles s'engagent à conserver et à louer pendant une certaine durée. Dans le dispositif antérieur, cette durée est fixée à neuf ans et le taux de la réduction est fixé à 18 % pour la métropole et 29 % pour l'outre-mer. Avec le nouveau dispositif, le contribuable pourra opter pour une durée plus courte (six ans) avec un taux de réduction moindre (13 % en métropole et 23 % outre-mer). L'assiette de cette réduction correspond à la valeur du logement, avec un plafond de 300 000 euros.



L'article 82, issu d'un amendement du Gouvernement introduit à l'Assemblée nationale, modifie le plafond applicable à l'avantage fiscal que constitue le dispositif lorsqu'il s'applique outre-mer. Il porte le plafond de cet avantage fiscal de 10 000 à 18 000 euros. Un tel plafond n'était jusque là applicable qu'à deux dispositifs : les investissements outre-mer, réalisés dans le cadre des articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B et 199 *undecies* C du CGI, et les souscriptions au capital des sociétés de financement de l'industrie cinématographique et de l'audiovisuel (SOFICA). L'article 82 ajoute à cette liste la réduction d'impôt sur le revenu prévue par le XII de l'article 199 *novovicies*.

Cette élévation du plafond est cohérente avec le régime modifié par l'article 5 applicable outre-mer : avec un taux de 23 % de réduction répartie sur six ans, le plafond fixé à 10 000 euros par an serait atteint dès que la valeur du bien excèderait 260 000 euros. L'élévation du plafond pour cet avantage est destinée à permettre que l'avantage produise un effet progressif dans la seule limite du plafonnement de l'assiette de la réduction (300 000 euros).

Si, dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré comme contraire à l'égalité devant les charges publiques, l'existence d'avantages fiscaux non plafonnés, il n'a en revanche pas jugé inconstitutionnel un tel dispositif de plafonnement majoré à 18 000 euros pour les réductions d'impôt au titre des autres investissements outre-mer et des souscriptions aux SOFICA (voir l'article 73 de la loi de finances pour 2013).

Les requérants contestaient l'article 82 de la loi de finances pour 2015 en soutenant qu'il aurait dû figurer en première partie de la loi de finances dès lors qu'il était applicable à des investissements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014. Toutefois, le paragraphe II de l'article 82 précisait que l'élévation du plafond de la réduction d'impôt est applicable aux revenus de l'année 2015. Par conséquent, ce dispositif n'aura une incidence sur les recettes fiscales qu'à compter de l'année 2016. Le Conseil constitutionnel a donc écarté ce grief et jugé l'article 82 de la LFI pour 2015 conforme à la Constitution (cons. 60).

### **III. – Dispositions commentées de la décision n° 2014-708 DC sur la loi de finances rectificative pour 2014**

#### **A. – La majoration de la taxe d’habitation sur les résidences secondaires (3° du paragraphe I de l’article 31)**

Le 3° du paragraphe I de l’article 31 de la loi de finances rectificative pour 2014, qui crée un nouvel article 1407 *ter* dans le CGI, institue une majoration facultative de la taxe d’habitation pesant sur certaines résidences secondaires. Sont visées les zones où existe un déséquilibre marqué entre l’offre et la demande de logements, qui sont déjà définies par le législateur au premier alinéa du paragraphe I de l’article 232 du CGI, pour l’application de la taxe sur les logements vacants. La majoration est instituée, sur délibération du conseil municipal de la commune concernée, sur les logements meublés non affectés à l’habitation principale. Cette majoration de la taxe d’habitation voit son taux fixé à 20 % de la part communale de la taxe d’habitation. Le produit de la majoration est affecté à la commune.

Le paragraphe II de l’article 1407 *ter* prévoit un dégrèvement de la majoration subordonné à la présentation d’une réclamation, dans trois cas :

- pour les personnes contraintes de disposer d’un deuxième logement pour des raisons professionnelles (1° du paragraphe II) ;
- pour les personnes hébergées durablement dans un logement qui constituait auparavant leur résidence principale (2° du paragraphe II) ;
- pour les personnes qui, « *pour une cause étrangère à leur volonté, ne peuvent affecter le logement à un usage d’habitation principale* » (3° du paragraphe II).

Le paragraphe III de l’article 31 prévoit que les dispositions de son paragraphe I s’appliquent à compter des impositions dues au titre de 2015. Pour permettre une éventuelle application de cette majoration dès la taxe d’habitation due au titre de l’année 2015, le C du paragraphe II prévoit d’accorder aux communes une période complémentaire pour délibérer sur l’institution de cette majoration (jusqu’au 28 février 2015).

Dans leur saisine, les députés contestaient la définition du troisième critère de dégrèvement de la majoration de taxe d’habitation, qu’ils jugeaient trop imprécise.

Le Conseil constitutionnel juge de manière constante qu'il revient au législateur de définir dans la loi les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement de l'impôt.

Ainsi, saisi d'un grief d'incompétence négative à l'encontre de la taxe sur les logements vacants, le Conseil a jugé le 29 juillet 1998 : *« qu'en prévoyant qu'un décret fixera la liste des communes où la taxe sera instituée, le législateur a pris soin de préciser les critères qui s'imposeront au pouvoir réglementaire ; qu'en effet, ces communes devront appartenir " à des zones d'urbanisation continue de plus de deux cent mille habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, au détriment des personnes à revenus modestes et des personnes défavorisées, qui se concrétise par le nombre élevé de demandeurs de logement par rapport au parc locatif et la proportion anormalement élevée de logements vacants par rapport au parc immobilier existant " ; qu'en disposant en outre que la taxe sera " due pour chaque logement vacant depuis au moins deux années consécutives, au 1er janvier de l'année d'imposition ", mais ne le sera pas " en cas de vacance indépendante de la volonté du contribuable ", le législateur a, conformément au sixième alinéa de l'article 34 de la Constitution, fixé des règles d'assiette de la nouvelle contribution créée par la loi ; qu'enfin, en prévoyant que " le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties ", il a déterminé les règles de recouvrement de ladite taxe ; que, dès lors, les griefs tirés de ce que le législateur n'aurait pas épuisé sa compétence sont infondés »<sup>14</sup>.*

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur n'avait pas méconnu l'étendue de sa compétence dans la définition de l'assiette de la majoration créée par l'article 1407 *ter* du CGI. Il a en particulier relevé que le critère de dégrèvement prévu par le 3<sup>o</sup> du paragraphe II concernait le contribuable *« se trouvant dans l'impossibilité d'affecter le logement à un usage d'habitation principale imputable à une cause étrangère à sa volonté »* (cons 8).

Dans sa décision du 29 juillet 1998, à l'occasion du contrôle de la taxe sur les logements vacants, le Conseil avait relevé : *« que l'objet de la taxation instituée par les dispositions critiquées est d'inciter les personnes mentionnées au III de l'article 51 à mettre en location des logements susceptibles d'être loués ; qu'il résulte des principes constitutionnels ci-dessus énoncés que la différence de traitement fiscal instaurée par cet article entre ces personnes n'est conforme à la Constitution que si les critères d'assujettissement retenus pour l'application du même article sont en rapport direct avec cet objet ; que ladite taxation ne peut dès lors frapper que des logements habitables, vacants et dont la vacance*

---

<sup>14</sup> Décision n° 98-403 DC du 29 juillet 1998, *Loi d'orientation relative à la lutte contre les exclusions*, cons. 13.

*tient à la seule volonté de leur détenteur* ». Il en avait tiré des conséquences en émettant des réserves relatives aux logements assujettis à cette taxe<sup>15</sup>. Il avait renouvelé ces réserves à l'occasion du contrôle des modifications apportées à cette taxe par la loi de finances pour 2013<sup>16</sup>.

Bien que portant sur des logements distincts de ceux assujettis à la taxe sur les logements vacants, la majoration forfaitaire de taxe d'habitation des logements meublés non affectés à l'habitation principale prévue par le 3° du paragraphe I de l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2014 est, ainsi que cela ressort des travaux préparatoires, également instituée afin de favoriser la mise sur le marché de biens non occupés à titre de résidence principale dans les zones géographiques qui se caractérisent par de fortes tensions du marché immobilier. Aussi, le Conseil a relevé que *« l'objet de la majoration instituée par l'article 1407 ter du code général des impôts est d'inciter la personne occupant un logement à un titre autre que celui de la résidence principale dans une zone qui se caractérise par la tension du marché immobilier à donner à ce logement un usage de résidence principale ; qu'il résulte des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et les charges publiques que la différence de traitement fiscal instaurée par cet article n'est conforme à la Constitution que si les critères d'assujettissement retenus sont en rapport direct avec l'objectif poursuivi ; que ladite majoration de la taxe d'habitation ne peut, dès lors, frapper que des logements meublés habitables, qui ne sont pas affectés à l'habitation principale et dont l'absence d'affectation à l'habitation principale tient à la seule volonté de leur occupant »* (cons. 11). Dès lors, le Conseil a jugé que les critères de dégrèvement prévus aux 1° et 3° du paragraphe II de l'article 1407 ter du CGI, qui permettent d'assurer le respect de ce périmètre d'assujettissement à la majoration, et qui en exonèrent notamment les *« logements ayant vocation, dans un délai proche, à disparaître ou à faire l'objet de travaux dans le cadre d'opérations d'urbanisme, de réhabilitation ou de démolition »* et les *« logements mis en location ou en vente au prix du marché et ne trouvant pas preneur »*, n'étaient pas contraires aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques (cons. 12).

Il a donc déclaré les dispositions du 3° du paragraphe I de l'article 31 conformes à la Constitution.

## **B. – La majoration de 50 % de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) (article 46)**

L'article 46 de la LFR, introduit à l'Assemblée nationale par l'adoption de trois amendements identiques soutenus respectivement par des députés écologistes,

<sup>15</sup> *Ibidem*, cons. 16 à 19.

<sup>16</sup> Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 134 à 139.

des députés socialistes et des députés radicaux. Il complète l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés par un dernier alinéa qui instaure une majoration de 50 % de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) acquittée par les établissements dont la surface de vente excède 2 500 m<sup>2</sup>.

La TASCOM est due par les établissements commerciaux de vente au détail ouverts postérieurement au 31 décembre 1959, dont la surface de vente est supérieure à 400 m<sup>2</sup> et dont le chiffre d'affaires annuel excède 460 000 euros. Les taux applicables sont modulés selon l'importance du chiffre d'affaires annuel au m<sup>2</sup>, entre un taux plancher de 5,74 euros par m<sup>2</sup> en deçà de 3 000 euros de chiffre d'affaires au m<sup>2</sup> et un taux plafond de 34,12 euros par m<sup>2</sup> au-delà de 12 000 euros de chiffre d'affaires au m<sup>2</sup>. En outre, la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a introduit une majoration de 30 % du montant de la taxe pour les établissements d'une superficie supérieure à 5 000 m<sup>2</sup> et dont le chiffre d'affaires annuel excède 3 000 euros par m<sup>2</sup>.

Le produit de la TASCOM (qui s'est élevé en 2013 à 708 millions d'euros) est affecté aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), qui peuvent moduler le taux de la taxe depuis 2012 (par application d'un coefficient multiplicateur compris entre 0,8 et 1,2 et ne comportant que deux décimales). L'État effectue un prélèvement de 1,5 % sur le montant du produit de la taxe pour couvrir les frais d'assiette et de recouvrement.

L'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2014 prévoit l'application d'une majoration de 50 % sur le montant de la taxe, le cas échéant après application de la majoration de 30 % mais avant l'éventuelle modulation de +/- 20 % par les communes et EPCI. La majoration ainsi instituée est affectée au budget de l'État. Le rendement de cette majoration est estimé à 200 millions d'euros.

Les députés et les sénateurs requérants formulaient à l'encontre des dispositions de l'article 46 des griefs d'inintelligibilité et des griefs tirés de la rupture d'égalité devant la loi et les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a d'abord écarté le grief tiré de l'inintelligibilité. D'une part, le régime de majoration institué n'était pas ambigu. La majoration de 50 % s'applique à la taxe prévue par l'article 3 de la loi du 3 juillet 1972. Pour les établissements dont la surface de vente excède 5 000 m<sup>2</sup> et dont le chiffre d'affaire au mètre carré excède 3 000 euros, la majoration s'applique donc à la taxe majorée de 30 %. En revanche, la modulation de la taxe de +/- 20 % qui peut être décidée par l'EPCI ou la commune ne s'applique qu'à

la partie de la taxe qui leur est affectée. Il en va de même du prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement. D'autre part, le dispositif résultant de l'article 46 n'atteint nullement le degré de complexité qui avait conduit le Conseil constitutionnel, lors de l'examen de la loi de finances pour 2006<sup>17</sup>, à constater l'inintelligibilité de la loi fiscale (cons. 22).

Le grief tiré de l'atteinte à l'égalité devant les charges publiques était formulé en deux branches. D'une part, il était soutenu que les caractéristiques de la majoration n'étaient pas en adéquation avec son objet. D'autre part, était critiqué le caractère excessif de son taux compte tenu de son cumul avec les autres majorations et modulations déjà instituées.

Sur le premier point, les requérants soutenaient que l'institution de la majoration avait pour objet de reprendre aux grandes surfaces l'avantage financier découlant de l'application du dispositif de réduction d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu dénommé « crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) » instauré par la troisième loi de finances rectificative pour 2012<sup>18</sup>. Ils faisaient valoir qu'il était incohérent de reprendre, par un impôt, un avantage fiscal accordé par ailleurs et que le champ d'application de la majoration de la TASCOM n'était pas en adéquation avec le bénéfice résultant du CICE.

Le Conseil constitutionnel a écarté ce grief. Si les travaux parlementaires relatifs à l'article 46 comprennent effectivement des critiques formulées par certains membres du Parlement quant à la pertinence de l'avantage que les entreprises de la grande distribution peuvent retirer du CICE, il n'en reste pas moins que la majoration de la TASCOM instituée par l'article 46 n'a pas pour objet de compenser cet avantage : c'est une mesure destinée à augmenter les recettes fiscales au profit du budget de l'État. En décidant d'assujettir à cette majoration les commerces disposant d'une surface de vente supérieure à 2 500 m<sup>2</sup> (en pratique les hypermarchés), le législateur a fixé un critère objectif pour apprécier la capacité contributive de ces commerces. Au regard de cet objet, il aurait, par exemple, été incohérent que le législateur décide de réserver l'application de la majoration aux seuls établissements disposant d'une surface de vente inférieure à un seuil. Tel n'était pas le cas et le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur avait « *fixé un critère objectif et rationnel tant au regard de l'objet de cette majoration que de l'objet de la taxe* » (cons. 23).

La deuxième branche du grief mettait en cause le taux institué et les effets de seuil. S'agissant du taux, l'argumentation des requérants tendait à confondre le taux de la majoration maximale et le taux de l'imposition. Si le montant total des majorations et modulations pouvait conduire à une majoration de plus de 100 %

<sup>17</sup> Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 78 à 89.

<sup>18</sup> Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012..

du taux de base de la taxe (121 % pour un établissement disposant de plus de 5 000 m<sup>2</sup> de surface de vente et réalisant plus de 3 000 euros de chiffre d'affaires au mètre carré dans une commune modulant la TASCOM par un coefficient de 1,2), il n'en demeurerait pas moins que le taux maximum de la taxe est calculé en euros au mètre carré (dans l'exemple précité, avec un chiffre d'affaires annuel excédant 12 000 euros au m<sup>2</sup>, 75,45 euros au m<sup>2</sup>, soit 0,63 % du chiffre d'affaires, ce qui représente une taxe à acquitter de 378 000 euros pour un chiffre d'affaires de 60 millions d'euros).

Dans sa décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014 commentée, le Conseil a jugé « *qu'en égard aux taux de la taxe, cette majoration n'entraîne ni dans le montant de l'imposition ni dans les effets de seuil de son barème une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (cons. 23). Il a déclaré l'article 46 conforme à la Constitution.

**C. – L'exclusion du bénéfice du régime des sociétés mères pour les dividendes prélevés sur les bénéfices d'une filiale afférents à une activité non soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent (cinquième alinéa de l'article 72)**

Les articles 145 et 216 du CGI régissent le régime fiscal des sociétés mères, qui permet à ces dernières, sur option, d'être exonérées d'impôt sur les sociétés sur les produits de participation reçus de leurs filiales. L'article 216 prévoit que les produits nets des participations perçus au cours d'un exercice par une société mère peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges. L'article 145 détermine les conditions requises pour bénéficier du dispositif prévu à l'article 216 et vise, à son 6, les cas dans lesquels ce dispositif n'est pas applicable.

Le paragraphe I de l'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2014 modifie le 6 de l'article 145 du CGI. Il modifie également, pour des questions de coordination, les articles 208 et 208 C du même code. Son paragraphe II prévoit que le I s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Le cinquième alinéa de l'article 72 ajoute à la liste des cas dans lesquels le bénéfice du régime des sociétés mères est exclu celui des « *produits des titres prélevés sur les bénéfices d'une société afférents à une activité non soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent* ».

Les sénateurs requérants soutenaient, d'abord, que la disposition contestée avait été adoptée selon une procédure contraire à l'exigence de clarté et de sincérité des débats parlementaires. Sur le fond, les députés et les sénateurs requérants mettaient en cause la conformité de cette disposition à la Constitution aux motifs

qu'elle méconnaissait l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qu'elle était contraire aux dispositions de la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 et qu'elle portait atteinte à des situations légalement acquises ainsi qu'au principe d'égalité devant la loi.

Le Conseil constitutionnel a écarté le grief de procédure. Il a considéré que « *la disposition contestée est issue d'un amendement et d'un sous-amendement adoptés lors des débats devant l'Assemblée nationale en première lecture ; que cet amendement et ce sous-amendement étaient accompagnés d'un exposé des motifs détaillant leur objet ; qu'il s'ensuit qu'en tout état de cause le grief tiré de la méconnaissance de l'exigence constitutionnelle de clarté et de sincérité des débats parlementaires manque en fait* » (cons. 28).

Néanmoins, le Conseil a censuré la disposition contestée pour un motif de fond. Pour cela, il s'est fondé sur un autre grief que ceux qui avaient été formulés par les députés et les sénateurs requérants.

Pour permettre l'application du régime des sociétés mères, la disposition introduite au a) du 6 de l'article 145 du CGI par le cinquième alinéa de l'article 72 exigeait que les produits provenant de la filiale correspondent à des bénéfices « *afférents à une activité soumise à l'impôt sur les sociétés* ». Cette rédaction laissait dans l'incertitude quant aux activités soumises à l'impôt au sens de cette disposition.

Le Conseil a soulevé d'office le grief tiré de l'incompétence négative du législateur et considéré que « *la disposition contestée subordonne le bénéfice du régime des sociétés mères à la condition que les bénéfices sur lesquels sont prélevés les produits des titres perçus par la société mère soient afférents à une activité soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent ; qu'en faisant référence au fait que les bénéfices doivent être « afférents à une activité soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent », le législateur n'a pas permis d'apprécier les activités soumises à l'impôt au sens de cette disposition ; qu'en particulier, celle-ci ne permet pas de savoir si cette appréciation s'effectue pour les activités de la filiale, y compris lorsque cette dernière a été exonérée de l'impôt en application du régime fiscal des sociétés mères, ou si elle s'effectue aussi pour les activités des filiales de cette filiale ; qu'en égard à l'imprécision qui résulte de cette indétermination, le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence* » (cons. 31).

Le Conseil a déclaré le cinquième alinéa de l'article 72 contraire à la Constitution.