

Monsieur le Président,
Mesdames et Messieurs les membres du Conseil constitutionnel,

En application du second alinéa de l'article 61 de la Constitution, les députés soussignés ont l'honneur de vous déférer l'ensemble de la loi de finances rectificative pour 2017, telle qu'elle a été adoptée par le Parlement le 14 novembre 2017.

Ils estiment que la loi déférée porte atteinte à plusieurs principes et libertés constitutionnels.

A l'appui de cette saisine, sont développés les griefs suivants.

Les conditions d'examen de ce texte de loi méconnaissent l'exigence constitutionnelle de clarté et de sincérité des débats parlementaires et portent atteinte au droit constitutionnel d'amendement des parlementaires.

Les conditions d'examen de ce texte contreviennent à l'exigence de clarté et de sincérité des débats

L'ensemble de l'examen de ce projet de loi de finances rectificative à l'Assemblée Nationale s'est déroulé dans une très grande précipitation. Le projet de loi a été présenté dans l'urgence et la loi adoptée en moins de 10 jours avec un enchaînement des lectures dans des délais particulièrement contraints.

En première lecture à l'Assemblée nationale, le texte a été présenté à la commission des finances le jeudi 2 novembre, puis voté en commission le vendredi 3 novembre et en séance le lundi 6 novembre. La commission mixte paritaire, convoquée le vendredi 10 novembre, ayant échoué, le texte a été examiné en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale à peine une heure plus tard. Le texte, en nouvelle lecture, a ensuite été voté en séance publique le lundi 13 novembre puis adopté en lecture définitive le mardi 14 décembre. Les députés ont donc dû examiner un texte fiscal, aux enjeux majeurs, à un rythme totalement effréné que rien ne justifiait. En effet, l'article 1^{er} qui créait une surtaxe exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés aurait parfaitement pu être intégré au collectif budgétaire présenté le 15 novembre à la commission des finances.

La Décision du Conseil constitutionnel 2005-512 DC du 21 avril 2005, qui porte sur le principe de clarté et de sincérité des débats parlementaires est à ce titre assez éclairante. Comme l'écrivait M. Chamussy dans les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel, « *le principe de clarté et de sincérité s'impose au débat parlementaire dans son ensemble ; il protège la minorité contre les abus éventuels de la majorité mais permet également aux assemblées de mettre en œuvre des procédures destinées à garantir le bon déroulement de leur travail* ».

Or, au regard des différentes considérations de la décision du Conseil constitutionnel du 21 avril 2005, le requérant estime que la très grande précipitation qui a présidé à l'organisation des débats parlementaires et à l'examen de ce texte de loi porte atteinte au principe de clarté et de sincérité des débats.

Le Conseil constitutionnel contrôle le respect de l'exigence de clarté et de sincérité des débats parlementaires (voir par ex. Décision n°2015-715 DC du 5 août 2015, cons.8 à 10). Le calendrier prévu pour l'examen du PLFR, pour une application de la surtaxe en décembre 2017, impose un rythme d'examen extrêmement soutenu voire inconsidéré.

Cette précipitation exceptionnelle est d'autant plus nuisible à l'exigence de clarté et de sincérité des débats, que :

- D'une part, le PLFR soumis au Parlement fait l'objet, d'une présentation incomplète et lacunaire, qui ne permet pas aux parlementaires de se prononcer en pleine connaissance de cause ;
- D'autre part, le PLFR instaure une recette exceptionnelle dont le rendement élevé, estimé à 4,8 milliards d'euros en 2017 et à 0,6 milliards en 2018, a une incidence non négligeable dans le budget de l'Etat et aura une incidence non moins négligeable sur le petit nombre d'entreprises qui sont assujetties aux Contributions.

Enfin, le Parlement s'est trouvé contraint de discuter en même temps deux lois de finances rectificatives, celle exceptionnelle approuvée en Conseil des Ministres le 2 novembre et celle traditionnelle, qui, conformément aux déclarations ministérielles, a été approuvée en Conseil des Ministres le mercredi 15 Novembre.

En effet, cette Loi de finances rectificative exceptionnelle ne sera pas promulguée et donc publiée lorsque l'examen de la Loi de finances rectificative traditionnelle commencera.

Une telle situation méconnaît donc le principe de clarté et de sincérité des débats.

Les conditions d'examen de ce texte constituent une remise en cause du droit d'amendement

Le droit d'amendement est strictement encadré par la Constitution, la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 relative à l'application des articles 34-1, 39 et 44 de la Constitution et les règlements des deux assemblées.

Or, en première lecture, les députés ont eu moins d'un jour franc pour déposer des amendements en commission (entre le jeudi 2 et le vendredi 3 novembre) et à peine un jour franc pour déposer des amendements pour la séance. Pire, les parlementaires ont eu à peine trente minutes pour déposer des amendements en commission entre le constat d'échec de la CMP le vendredi 10 novembre à 9h30 et la clôture du délai de dépôt des amendements ce même 10 novembre à 10h.

Rien n'imposait de malmener à ce point la procédure et de refuser les 3 jours francs habituellement laissés aux députés avant chaque examen d'un texte en commission ou en séance. Rien n'imposait d'exiger des délais d'amendements aussi contraints et donc de refuser de laisser aux parlementaires le temps d'examiner sereinement le texte et de proposer des amendements dans des conditions convenables.

Le rapport de l'inspection générale des finances, relatif à la mission d'enquête sur la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués, a dénoncé la précipitation qui avait présidé à l'adoption du texte à l'époque : « *Moins de trois semaines se sont écoulées entre la décision de créer une taxe sur les dividendes et le dépôt du projet de loi au Parlement. Cette*

précipitation réduit la capacité de l'administration à procéder dans de bonnes conditions à une consultation de place, laisse un temps très restreint au Conseil d'État pour se prononcer sur le texte et peut in fine nécessiter de prévoir des ajustements, éventuellement à fort impact, par voie d'amendements au Parlement ». Or, les délais sont aujourd'hui nettement plus courts et contraints. Les mêmes causes produisant les mêmes effets, le risque que pareille mésaventure fiscale ne se reproduise n'est hélas pas négligeable ?

Ces points procédures ont été soulevés lors des conférences des Présidents du 7 novembre et du 14 novembre 2017 à l'Assemblée nationale.

Cette loi de finances rectificative méconnaît le principe de sincérité budgétaire

Le Conseil constitutionnel contrôle le respect du principe de sincérité budgétaire sur le fondement des articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et des articles 27 et 32 de la loi organique relative aux lois de finances (voir par ex. Décision n°2016-744 DC du 29 décembre 2016).

De plus l'article 32 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances susvisée dispose que : "*Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler*".

Il en résulte que le principe de sincérité ne s'apprécie pas de la même façon selon les informations disponibles au moment de l'établissement des lois de règlement ou des autres lois de finances ; loi de finances de l'année, lois de finances rectificatives.

La sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances.

En l'espèce, plusieurs éléments permettent de douter de la sincérité budgétaire du PLFR :

Dans le texte que nous vous déferrons, les évaluations de recettes 2017 ont été actualisées sur la base de celles figurant dans le Projet de loi de finances pour 2018, c'est-à-dire sur des informations remontant à début septembre 2017, soit à une date antérieure de deux mois à la date de la PLFR 2017 ; plus grave, aucune actualisation des crédits budgétaires n'a été opérée au motif de « *l'urgence entourant la préparation de cette mesure* ». Cette pratique est contraire à l'article 32 de loi organique relative à la loi de finances (LOLF) qui prévoit que « *les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat* ».

Il résulte de l'exposé des motifs du PLFR que le Gouvernement avait initialement provisionné, dans la loi de programmation, un montant de 5,7 milliards d'euros répartis entre 2018 et 2021 (0,3 milliards d'euros en 2018 et 1,8 milliards par an en 2019, 2020 et 2021), pour tenir compte de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 17 mai 2017. Sans explication détaillée quant aux modalités de révision de l'évaluation, le Gouvernement anticipe, depuis la censure totale par le Conseil constitutionnel, une dépense bien supérieure de 10 milliards d'euros, qui ne serait répartie désormais

que sur deux années : 2017 et 2018, à hauteur de 5 milliards par an. L'ampleur de cette variation ainsi que son caractère non-étayé font douter de la sincérité de l'estimation retenue. Le doute est d'autant plus sérieux que la décision du Conseil constitutionnel est très récente – elle date du 6 octobre 2017 – et que, par conséquent, l'essentiel des remboursements de la contribution sur le montant des dividendes n'interviendra en pratique qu'en 2018 et non en 2017.

L'Inspection générale des finances, saisie par le Ministre de l'Economie et des Finances, a prévu de rendre ses conclusions concernant la censure de la contribution sur les revenus distribués, le 10 novembre 2017. Le document a été distribué au début de la séance du lundi 13 Novembre, il montre que le coût... est au maximum de 9,9 milliards d'euros auxquels il convient d'ajouter 1,5 milliards d'euros d'intérêts moratoire. Le PLFR a donc été conçu et débattu sans que les conclusions de l'Inspection générale des finances ne soient révélées. La publication n'est intervenue qu'à 14h30 le lundi 13 novembre, alors que la seconde lecture débutait à 15h.

Le Haut Conseil des Finances publiques, dans son avis n°HCF-2017-5 du 30 octobre 2017, a relevé qu'en raison du choix « *singulier* » du Gouvernement de soumettre au Parlement un PLFR à objet unique, ce texte « [...] *ne prend pas en compte des évolutions intervenues depuis la présentation du projet de loi de finances (PLF) pour 2018 concernant le contexte économique ou les estimations des recettes et des dépenses de 2017* ». En d'autres termes, les prévisions qui sous-tendent le PLFR reposent sur des données incomplètes. Le Haut Conseil des Finances publiques a conclu que cette absence d'actualisation ne le met « [...] *pas en situation de porter une appréciation d'ensemble sur le cadre macroéconomique et la prévision de finances publiques associées à ce PLFR. Elle ne permet pas, en outre, de situer le dispositif proposé dans un cadre économique et financier actualisé afin d'en apprécier pleinement les conséquences.* »

On peut donc se demander si la non actualisation des recettes et des crédits budgétaires à la date de dépôt du projet ne constitue pas une violation de la loi organique.

Par ailleurs, le Gouvernement n'a fourni aucune explication sur le passage de la créance de 5,7 milliards d'euros, telle qu'elle a été provisionnée dans un premier temps, à 9 milliards d'euros (hors intérêt) après la censure du Conseil Constitutionnel. Aucun détail quant à cette évaluation n'a été fourni aux parlementaires.

Cela porte à croire que le Gouvernement a volontairement entretenu ce flou autour de cette évaluation afin de pouvoir enregistrer une recette aussi importante que possible avec ces deux contributions exceptionnelles. Cela lui permet dès lors dans un but très politique de communiquer, à son avantage, sur un déficit public moins détérioré que prévu et une potentielle sortie de la procédure pour déficit excessif. Il y a donc un doute quant à la sincérité du Gouvernement sur l'ajustement entre la dépense rendue nécessaire et la recette effectivement constatée. Rien ne permet de garantir aux parlementaires que la recette et la dépense coïncident.

Ces doutes quant à la sincérité du PLFR, alors que la question se pose légitimement de savoir s'il ne poursuivrait pas un simple objectif d'ajustement des comptes de 2017, conduisent, corrélativement, à douter de la sincérité des débats parlementaires.

L'article 1er de la loi crée plusieurs ruptures d'égalité devant les charges publiques

Le principe d'égalité devant les charges publiques est fondé sur l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen. L'un des effets de ce principe est que « [...] *si l'article 13 de la même Déclaration n'interdit pas de faire supporter, pour un motif d'intérêt général, à certaines catégories de personnes des charges particulières, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (Conseil constitutionnel, 27 février 2007, n°2007-550 DC, cons. 4). En application de ce principe, le législateur ne peut donc pas imposer à certaines catégories d'opérateurs économiques des sujétions disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi (voir par ex. Décision n°2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons. 51). Il ne peut pas davantage imposer à une catégorie de personnes une charge à qui elle n'incombe pas normalement (voir par ex. Décision n°2015-715 DC du 5 août 2015, cons. 78 ou encore Décision n°2000-41 DC du 28 décembre 2000, cons. 41).

Comme le précise l'exposé général des motifs, cette loi a pour objet de compenser le coût budgétaire lié à la décision par laquelle le Conseil constitutionnel a censuré le premier alinéa du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du Code général des impôts ayant institué la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, dite « contribution de 3% ».

L'option choisie par le législateur d'instaurer deux contributions exceptionnelles à l'IS à la charge des très grandes entreprises repose sur le postulat que les grands groupes seront les principaux bénéficiaires de remboursements de contribution de 3% à la suite de la décision du 6 octobre 2017 du Conseil constitutionnel. Pourtant, il n'existe en définitive aucune corrélation entre les entreprises qui supporteront les nouvelles contributions, d'une part, et celles qui bénéficieront des restitutions de contribution de 3%, d'autre part. Faute pour le législateur d'avoir fondé « *son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose* », les dispositions en cause sont donc contraires au principe d'égalité devant les charges publiques.

D'ailleurs, la poursuite même d'un tel objectif apparaît contestable au regard du principe de non-affectation, bien que les recettes liées aux Contributions soient affectées au budget général de l'Etat

Ce PLFR soulève en tout état de cause de sérieuses difficultés quant au respect du principe d'égalité devant les charges publiques, pour plusieurs raisons.

1. Une méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt

Dès lors que le PLFR s'inscrit dans une logique de pur rendement, tous les contribuables auraient dû être placés dans une situation identique. En effet, au regard de l'objet des Contributions, lequel consiste à compenser un surcoût exceptionnel et à préserver l'équilibre budgétaire, la nature juridique des contribuables – personnes physiques ou personnes morales – est indifférente.

Par suite et à la lumière de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, il n'y avait pas lieu d'opérer de quelconques distinctions entre différentes catégories de contribuables pour l'assujettissement à cette imposition exceptionnelle (Décision n°2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 143). D'un point de vue strictement juridique, chaque contribuable aurait dû être sollicité, dans la limite de ses capacités contributives. En effet le critère choisi d'exigibilité des deux impôts exceptionnels, assis sur le chiffre

d'affaires avec deux seuils, n'est pas en lien avec les facultés contributives des entreprises qui devrait être pris sur le bénéfice fiscal.

Or, seules les sociétés et, par surcroît, seul un petit nombre d'entre elles, sont mises à contribution par le PLFR. Cependant, aucun motif objectif et rationnel ne permet de justifier, au regard de l'objet du PLFR, qu'une infime partie des contribuables soit sollicitée (voir par ex. Décision n°2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons. 47). Cette situation engendre une inégalité flagrante entre les entreprises appelées à contribuer, et celles qui en sont dispensées, constitutive d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

La méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et la rupture d'égalité devant les charges publiques, sont caractérisées.

2. Le seul critère du chiffre d'affaire n'est pas opportun pour apprécier la capacité contributive des sociétés

Il est estimé qu'environ 320 entreprises, dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 milliard d'euros, seraient assujetties à la contribution exceptionnelle, tandis qu'environ 110 de ces entreprises, dont le chiffre d'affaires excède 3 milliards d'euros, seraient en outre assujetties à la contribution additionnelle.

Le dispositif retient le chiffre d'affaires comme critère unique d'appréciation de la capacité contributive des contribuables. En effet, les seuils d'assujettissement aux Contributions reposent sur le seul chiffre d'affaires des sociétés. Or, le chiffre d'affaires d'une société n'est pas représentatif de la rentabilité et, par conséquent, de sa capacité contributive. Ainsi, à facultés contributives équivalentes, certaines entreprises seront assujetties aux nouvelles contributions, alors que d'autres en seront exonérées.

Certaines entreprises peuvent ainsi être assujetties à la contribution exceptionnelle ou à la contribution additionnelle, alors qu'elles réalisent des bénéfices inférieurs à des entreprises qui n'y sont pas assujetties et qui ont donc une capacité contributive plus importante. Par exemple, une entreprise dégagant d'importants bénéfices pourrait se trouver en dehors du champ d'application de la contribution si son chiffre d'affaires n'atteignait pas le seuil de 1 milliard d'euros prévu par le texte.

La rupture d'égalité est même accentuée par le fait que ces deux contributions exceptionnelles ne s'appliquent que sur un seul exercice, et pour l'essentiel sur l'année 2017. Cela accentue les inégalités entre les sociétés concernées par cette surtaxe et celles qui ne le sont pas car le résultat d'un seul exercice peut forcément être aléatoire et ne pas totalement refléter le chiffre d'affaire et la rentabilité d'une entreprise à moyen terme. C'est cet argument qui avait conduit les députés du groupe Les Républicains à demander le lissage de ces contributions sur deux exercices.

En conséquence, faute de prendre en compte les facultés contributives des redevables, la mesure méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques prévue à l'article 13 de la DDHC. Cette différence de traitement porte par conséquent atteinte au principe d'égalité devant l'impôt.

Par ailleurs, les effets de seuil excessifs résultant du PLFR, même atténué par des amendements, entraînent une rupture d'égalité devant les charges publiques (Décision n°2015-498 QPC du 20

novembre 2015, cons. 7) entre les sociétés dont le seuil est légèrement en dessous du seuil et celles dont le chiffre d'affaire se situe juste au-dessus.

3. La prise en compte du chiffre d'affaire « interne » au détriment du chiffre d'affaire « externe » risque de ne pas refléter la capacité contributive des sociétés concernées par les deux surtaxes à l'IS.

Le dispositif adopté dans l'article 1^{er} de la loi fait dépendre l'assujettissement et la progressivité de l'impôt du chiffre d'affaires. Or le chiffre d'affaires ne reflète la capacité contributive du redevable que s'il exprime le volume des ventes au client final. Le cumul des chiffres d'affaires comme le prévoit le III, 2. de l'article 1, sans distinguer si le groupe pratique ou non des refacturations internes, est impropre à mesurer la capacité contributive des groupes de sociétés relevant des articles 223 A ou 223 A bis du code général des impôts.

Tel que rédigé, le texte conduit en effet à ajouter au chiffre d'affaires économique que le groupe réalise en « externe » avec ses clients, le chiffre d'affaires « interne » qui naît des livraisons de biens ou des prestations de services que les sociétés du groupe se facturent entre elles. Ce chiffre d'affaires « interne » est la simple conséquence d'un mode d'organisation des entreprises en différentes entités sans que le cumul des chiffres d'affaires successifs ne soit corrélé à la création de valeur à chaque maillon de la chaîne. Seule la valeur produite « en bout de chaîne » qui s'exprime dans le prix de vente au client final rend compte de la capacité contributive.

Ainsi, seul le chiffre d'affaires « externe » permet d'apprécier si la société est réellement une « *grande entreprise* » qui sont celles visées par la mesure. Or, la prise en compte du chiffre d'affaires « interne » risque de faire entrer artificiellement certaines entreprises dans le champ de la contribution ou de la contribution additionnelle alors qu'il ne reflète ni leur taille ni leur capacité financière.

De plus, les pratiques de refacturation « internes » sont influencées par les dispositions de l'article 46 quater 0 ZG de l'annexe III du code général des impôts qui offre la possibilité aux groupes d'effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services sans contrepartie ou à un prix inférieur à leur prix de revient. Il en résulte que le chiffre d'affaires est très différent selon l'option choisie, ce qui revient à augmenter l'assiette de calcul de la contribution des entreprises organisées en plusieurs entités distinctes dans les groupes de sociétés et parmi elles celles qui opèrent des facturations internes à prix de marché par rapport à celles qui fournissent des biens et services sans contrepartie ou à un prix inférieur à celui du marché.

Or, si le chiffre d'affaires externe des sociétés d'un groupe intégré peut constituer un critère de capacité contributive, il n'en va manifestement pas de même des facturations intragroupes qui ne contribuent pas à cette capacité avant que la production soit vendue en dehors du groupe. Jusque-là, il ne s'agit que de coûts. En prévoyant que, dans le cas d'une société mère d'un groupe fiscalement intégré, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle ou à la contribution additionnelle est atteint s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, sans déduire le chiffre d'affaires interne non générateur de profits pour le groupe, la loi fait donc porter une charge excessive sur la société mère au regard de ses facultés contributives.

Sauf à déduire le chiffre d'affaires généré par la livraison de biens ou la prestation de services entre sociétés du groupe, le critère du chiffre d'affaires paraît inapproprié à l'objectif de faire porter la contribution aux « grandes entreprises ».

Les modalités retenues par la loi semblent donc manifestement inappropriées à l'objectif visé qui est d'apprécier les facultés contributives des entreprises au regard de leur chiffre d'affaires.

Si le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur règle de façon différente (cumul des chiffres d'affaires) des situations différentes (groupe intégré/société non intégrée), c'est à la condition que la différence de traitement qui en résulte (chiffre d'affaires cumulé/chiffre d'affaires externe) soit en rapport direct avec l'objet de la loi. Or, la prise en compte de la partie du chiffre d'affaires dite « interne » dans l'appréciation des moyens financiers du redevable, qui ne génère pas de profits pour le groupe, n'est pas manifestement pas en rapport avec cet objectif.

Il y a donc rupture d'égalité devant l'impôt et les charges publiques en ce que l'article 1 de l'article 1er de la loi de finances rectificative pour 2017 n'exclut pas le chiffre d'affaires généré par la livraison de biens ou la prestation de services entre sociétés du groupe.

4. Une rupture d'égalité caractérisée au détriment des entreprises qui ne distribuent pas de dividendes

Les entreprises qui ne distribuent pas de dividendes mais qui, en raison de leurs chiffres d'affaires, sont assujetties aux Contributions, se trouvent dans une situation très contestable au regard du principe d'égalité devant les charges publiques.

Ces entreprises sont appelées à compenser le surcoût résultant des remboursements anticipés de la contribution inconstitutionnelle sur les revenus distribués alors que, n'ayant pas distribué de dividendes et n'ayant donc pas versé la contribution censurée, elles ne bénéficieront d'aucun remboursement. Le PLFR impose ainsi à ces entreprises une charge qui ne leur incombe pas et qui, en raison de son ampleur, est disproportionnée à l'objectif de rendement poursuivi.

Une telle situation ne constitue pas une hypothèse. Par exemple, les entreprises mutualistes ne procèdent pas ou peu, en raison de leurs modèles de gouvernance, à la distribution de dividendes. Elles ne disposent ainsi d'aucune créance à l'égard de l'Etat du fait de la censure de la contribution sur les revenus distribués et, par conséquent, elles sont largement étrangères aux conséquences budgétaires de cette censure. Néanmoins, ces sociétés sont appelées, en raison de leur chiffre d'affaires, à compenser une part considérable du surcoût exceptionnel induit.

Il est ainsi estimé que les trois réseaux de banques mutualistes – Crédit agricole, Crédit mutuel et Banque populaire – ainsi que les assureurs mutualistes, seraient amenés à verser plus de 1,5 milliards d'euros au titre des Contributions. Ces entreprises qui n'étaient pas assujetties à la contribution de 3% sur les revenus distribués combleraient ainsi, à elles seules, plus de 30% du surcoût exceptionnel résultant de la censure par le Conseil constitutionnel. Conscient de cette question, le Gouvernement avait envisagé de fixer un plafond à 300 millions par entreprise mais il en a été dissuadé par le Conseil d'Etat.

En d'autres termes, les entreprises qui étaient initialement exclues du dispositif d'imposition de la distribution de dividendes sont désormais celles qui sont appelées à compenser une part considérable des conséquences budgétaires de la censure dudit dispositif.

Or, les Contributions instaurées par le PLFR pénalisent au contraire fortement les entreprises qui, précisément, ne distribuent pas ou peu de dividendes, telles que les entreprises mutualistes. Le PLFR procède ainsi à un renversement radical de la logique et de l'esprit qui sous-tendaient la contribution de 3% sur les revenus distribués.

Le PLFR favorise en revanche les entreprises qui auront distribué des dividendes importants – et qui peuvent donc désormais prétendre au remboursement de la contribution censurée – mais qui, en raison d'un chiffre d'affaires inférieur à un milliard d'euros au cours de la période d'imposition, ne seront pas soumis aux contributions. Ces entreprises bénéficieront ainsi du remboursement de la contribution de 3% sur les revenus distribués, sans pour autant contribuer à la compensation du surcoût exceptionnel qui en résultera.

Observons que, dans ce même esprit, le Conseil constitutionnel avait censuré la contribution carbone au motif qu'elle pesait essentiellement sur des opérateurs qui n'étaient à l'origine que d'une mineure partie des émissions de gaz à effet de serre (Décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, cons. 82).

5. La création d'une charge excessive supportée par certains contribuables

La contribution exceptionnelle et la contribution additionnelle instaurées par le PLFR auront pour effet de porter l'impôt sur les sociétés, pour les entreprises assujetties, respectivement à 38,33% et 43,33%, au lieu de 33,33% et même 44,4% si l'on tient compte de la contribution sociale. Ces taux seront supportés par une catégorie extrêmement concentrée de contribuables.

Cumulées avec les autres impôts et taxes auxquels sont par ailleurs soumises ces entreprises (Décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 17), les Contributions font peser sur les entreprises assujetties une charge excessive, qui dépasse leurs capacités contributives respectives (Décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 81).

On peut se demander si l'article 1er du texte qui nous est soumis, n'aboutit pas à une pression fiscale excessive dépassant le plafond des 70 à 75 % du montant des revenus, que le Conseil Constitutionnel juge confiscatoire.

En effet, si l'on prend l'exemple d'un actionnaire fortuné propriétaire d'actions dans une société immobilière (notamment spécialisé dans l'immobilier d'entreprise) soumise à l'IS et dont le chiffre d'affaires dépasse 3 milliards d'euros ; pour 100 euros de bénéfices avant IS, contribution sociale et les contributions exceptionnelles, il payera, en 2017, 44,4 % d'IS, de contributions sociales et des nouvelles taxes. Il lui restera 55,6 % sur lequel, en cas de distribution, l'actionnaire règlera dès 2018 le prélèvement forfaitaire unique de 30% sur les dividendes. Ce PFU déduit sur les revenus du capital, il lui restera dès lors 39% de bénéfices, soit 39€ sur les 100€ de bénéfices avant IS. Mais il reste encore à comptabiliser l'impôt sur la fortune immobilière et dans l'hypothèse où le bénéfice de 100€ est assis sur un capital immobilier de 1000€, cet actionnaire devra s'acquitter de 1,5% (hypothèse du taux le plus haut) d'IFI sur ce capital, soit 15€. Si l'on déduit donc ces 15€ des 39€ de bénéfices après IS, il lui restera finalement 24€. Dans ce cas particulier, le taux cumulé d'imposition atteindrait donc 76%.

Il y a là un risque de faire peser une charge excessive, voire confiscatoire sur certains contribuables. Cette charge excessive pourrait d'ailleurs s'analyser comme une atteinte disproportionnée et injustifiée au droit de propriété et à la liberté d'entreprendre, en ce qu'elle aura un impact nécessairement négatif sur l'activité et le développement des entreprises concernées.

L'atteinte est d'autant plus sérieuse que le PLFR a vocation à s'appliquer dès le mois de décembre 2017, privant ainsi les entreprises redevables de toute marge de manœuvre pour planifier et organiser les versements très importants exigés au titre des contributions.

6. l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques de la prise en compte du chiffre d'affaire consolidé pour les groupes mutualistes

Il ressort du dispositif que, pour les groupes fiscalement intégrés au sens des articles 223 A ou 223 A *bis* du CGI, le chiffre d'affaires à retenir correspond à la somme des chiffres d'affaires de chaque société membre du groupe. C'est donc sur une base consolidée qu'il convient d'apprécier le chiffre d'affaires à retenir pour déterminer l'assujettissement aux contributions exceptionnelle et additionnelle.

Pour rappel, les sociétés détenues directement ou indirectement à 95% par une société mère doivent opter pour former un groupe intégré. Une délibération des organes dirigeants décide ainsi d'exercer l'option et de reconnaître la société mère comme seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe fiscalement intégré. La formation d'un groupe intégré naît donc d'une volonté positive des sociétés la constituant de former ce groupe, elles acceptent par cette option les conséquences fiscales qui y sont attachées.

Il existe par ailleurs le cas particulier des banques mutualistes dont la situation est différente. Aux termes de l'article 223 A, I alinéa 5 du CGI, c'est en effet l'organe central visé à l'article L 511-30 du Code monétaire et financier ou une caisse départementale ou interdépartementale visée à l'article L 512-55 du même code qui, lorsqu'il ou elle opte pour l'intégration fiscale, inclut nécessairement les établissements qui lui sont affiliés au sens des articles pertinents du Code monétaire et financier. Il résulte ainsi de la décision de l'organe central ou de l'entité départementale ou interdépartementale du groupe mutualiste, une obligation pour les établissements affiliés de rejoindre le groupe intégré, sans que leur consentement ne soit sollicité. En d'autres termes, l'établissement bancaire affilié « subit » les conséquences fiscales de l'option décidée par son organe central ou son entité départementale.

L'instauration de contributions exceptionnelle et additionnelle sur la base du chiffre d'affaire consolidé dans le cas de groupes mutualistes ne repose donc pas sur des critères objectifs et rationnels au regard des objectifs que le législateur s'est assigné, compte tenu du fait que l'intégration fiscale est pour ces établissements une situation qui leur est imposée.

Cette mesure conduit à faire supporter aux établissements membres de groupes mutualistes une charge excessive au regard de leur facultés contributives dès lors qu'ils sont soumis à une charge fiscale supplémentaire du seul fait de leur appartenance à un groupe intégré, sans qu'ils aient été mis en mesure de consentir aux conséquences fiscales de cette intégration, et sans que les textes ne leur offrent par ailleurs la faculté d'en sortir.

Il y a donc une rupture d'égalité au détriment des groupes fiscalement intégrés.

Une société A prise isolément ne réalisant pas de chiffre d'affaires pourra être soumise aux contributions si elle est mère d'un groupe fiscal ayant réalisé un chiffre d'affaires dépassant

globalement les seuils légaux. Elle y échappera au contraire si, bien que mère du même groupe, elle ne forme pas avec ce dernier un périmètre d'intégration fiscale.

La jurisprudence récente du conseil Constitutionnel est très claire à ce sujet. Les groupes fiscalement intégrés ne peuvent faire l'objet d'un traitement différent des groupes présentant les mêmes caractéristiques, soient les sociétés appartenant à un groupe dans lequel la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A est remplie.

Dans sa Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, le Conseil Constitutionnel, avait jugé que les groupes présentant les mêmes critères que les groupes fiscalement intégrés devaient être également exonérés de taxe sur les dividendes. Le traitement différencié entre les distributions réalisées au sein d'un tel groupe et celles réalisées au sein d'un groupe ne relevant pas du régime de l'intégration fiscale, méconnaissait donc le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

De même, dans sa Décision n° 2017-629 QPC du 19 mai 2017, le Conseil Constitutionnel a estimé que le dégrèvement barémique de la CVAE constituait une rupture d'égalité au détriment des groupes fiscalement intégrés. Le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution la disposition qui prévoit la consolidation du chiffre d'affaires pour déterminer le taux de CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée) applicable aux sociétés d'un groupe intégré (premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du CGI dans sa rédaction issue de la LF 2011). Le Conseil a jugé que ces dispositions instituent une différence de traitement injustifiée (méconnaissant le principe d'égalité devant la loi) car elles sont sans lien avec le régime de l'intégration fiscale : lorsque la condition de détention de 95% est satisfaite, les sociétés appartenant à un groupe sont placées, au regard de l'objet de la CVAE, dans la même situation, que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale. Autrement dit, si le législateur pouvait prévoir, pour la CVAE, des modalités spécifiques aux sociétés appartenant à un groupe, il ne pouvait distinguer selon que ces groupes relèvent ou non de l'intégration.

La petite rétroactivité induite par ce texte ne se justifie pas par un motif impérieux d'intérêt général

Pour le Conseil Constitutionnel, une disposition qui n'a pas juridiquement d'effet rétroactif peut néanmoins porter atteinte à des situations légalement acquises et être, de ce fait, contraire aux droits garantis par la Constitution.

L'introduction de ces nouvelles contributions, qui n'avaient fait l'objet d'aucune indication permettant à leurs redevables d'anticiper leur application aux résultats réalisés au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2017, étaient imprévisibles, elles doivent être regardées comme portant atteinte aux effets qui pouvaient être légitimement attendus des dispositions applicables antérieurement à l'introduction des dispositions critiquées. La disproportion des sommes à acquitter au regard du délai imparti porte ainsi atteinte aux exigences qui découlent de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par ailleurs, l'article premier de la loi de finances rectificative pour 2017 prévoit que les réductions d'impôt, crédits d'impôt et créances fiscales de toute nature ne sont pas imputables sur la contribution exceptionnelle et la contribution additionnelle. Ces modalités d'imputation ne sont pas conformes à

la Constitution. En effet, dès lors que ces contributions sont assimilées à l'impôt sur les sociétés, les redevables de l'impôt sur les sociétés qui ont exposé des dépenses ouvrant droit à réduction d'impôt ou à crédit d'impôt au cours des exercices clos au 31 décembre 2017 avaient une espérance légitime de voir toute imposition sur le bénéfice effacée par ces avantages fiscaux.

Le PLFR contrevient donc au principe de non-rétroactivité de la loi. L'application de cette petite rétroactivité semble dès lors inconstitutionnelle puisqu'elle ne semble en aucun cas se justifier par une raison impérieuse d'intérêt général. La notion de petite rétroactivité est également aggravée par le fait que ces deux contributions s'appliquent sur un seul exercice.

La jurisprudence du Conseil Constitutionnel est très claire à ce sujet. Une mesure rétroactive doit ainsi être justifiée par un intérêt général suffisant (décisions n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 et n° 99-422 DC du 21 décembre 1999). Par ailleurs, la non-rétroactivité de la loi a valeur constitutionnelle en matière de répression pénale, entendue au sens large, incluant les sanctions administratives (décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982).

En outre, le Conseil d'État juge, au regard des stipulations de l'article 6 alinéa 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, que *l'intervention rétroactive du législateur au profit de l'État doit reposer sur d'impérieux motifs d'intérêt général* et, au regard des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention, *qu'un juste équilibre doit être ménagé entre l'atteinte aux droits découlant de lois en vigueur et les motifs d'intérêt général susceptible de la justifier* (CE, Ass., 27 mai 2005, Provin, n° 277975).

En l'espèce, le seul objectif de rendement de l'impôt, qui est un objectif purement financier n'est pas suffisant, au regard de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel, pour justifier de telles conséquences que les sociétés concernées ne pouvaient pas anticiper.

Souhaitant que ces questions soient tranchées en droit, les députés auteurs de la présente saisine demandent donc au Conseil Constitutionnel de se prononcer sur ces points et tous ceux qu'il estimera pertinents eu égard à la compétence et la fonction que lui confère la Constitution.