



Commentaire

Décision n° 2017-673 QPC du 24 novembre 2017

Société Neomades

(Régime d'exonération de cotisations sociales des jeunes entreprises innovantes)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 15 septembre 2017 par la Cour de cassation (deuxième chambre civile, arrêt n° 1315 du 14 septembre 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Neomades portant sur :

– les mots « *dans la double limite, d'une part, des cotisations dues pour la part de rémunération inférieure à 4,5 fois le salaire minimum de croissance, d'autre part, d'un montant, par année civile et par établissement employeur, égal à trois fois le plafond annuel défini à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, et dans les conditions prévues au V du présent article. Les conditions dans lesquelles ce montant est déterminé pour les établissements créés ou supprimés en cours d'année sont précisées par décret* » figurant au paragraphe I de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003, dans sa rédaction résultant de l'article 175 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 ;

– les mots « *à taux plein jusqu'au dernier jour de la troisième année suivant celle de la création de l'établissement. Elle est ensuite applicable à un taux de 75 % jusqu'au dernier jour de la quatrième année suivant celle de la création de l'établissement, à un taux de 50 % jusqu'au dernier jour de la cinquième année suivant celle de la création de l'établissement, à un taux de 30 % jusqu'au dernier jour de la sixième année suivant celle de la création de l'établissement et à un taux de 10 % jusqu'au dernier jour de la septième année suivant celle de la création de l'établissement* » figurant au premier alinéa du paragraphe V de ce même article 131, dans la même rédaction ;

– le paragraphe IV de l'article 37 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Dans sa décision n° 2017-673 QPC du 24 novembre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Le statut de « jeune entreprise innovante »

Le A du paragraphe I de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 a créé le statut de « *jeune entreprise innovante* » (JEI) afin d'apporter un dispositif de soutien spécifique, dans leur phase de démarrage, à certaines entreprises réalisant des projets de recherche et de développement.

Ces dispositions ont été codifiées à l'article 44 *sexies*-0 A du code général des impôts (CGI). Elles prévoyaient alors que, pour être qualifiée de JEI, une entreprise devait réunir simultanément à la clôture de l'exercice les conditions suivantes : être une petite ou moyenne entreprise (PME) et avoir soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total du bilan inférieur à 27 millions d'euros ; avoir été créée depuis moins de huit ans ; avoir réalisé des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % des charges totales engagées ; avoir un capital détenu de manière continue à 50 % par des personnes physiques, certaines sociétés d'investissement, des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou des établissements publics de recherche et d'enseignement et leurs filiales ; exercer une activité réellement nouvelle.

Lors de sa création, **le statut de JEI ouvrait droit, d'une part, à l'exonération totale des cotisations patronales de sécurité sociale dues au titre des rémunérations versées aux personnels participant à la recherche et au développement** (art. 131 de la loi du 30 décembre 2003 précitée) et, d'autre part, à de nombreux avantages fiscaux : exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des trois premiers exercices bénéficiaires, puis à hauteur de 50 % au titre des deux exercices bénéficiaires suivants (art. 44 *sexies* A du CGI) ; exonération totale de l'imposition forfaitaire annuelle (art. 223 *nonies* A du CGI) ; exonération, temporaire et plafonnée, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe professionnelle. Le bénéfice du régime des JEI pouvait, en outre, être cumulé avec celui du crédit impôt recherche.

Ces dispositions devaient initialement s'appliquer aux résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 par les JEI créées à cette date ou entre cette date et le 31 décembre 2013 (art. 13 de la loi du 30 décembre 2003). Les lois n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 et n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ont respectivement prolongé

l'application du statut de JEI aux entreprises ainsi créées jusqu'au 31 décembre 2016, puis jusqu'au 31 décembre 2019.

2. – L'évolution du dispositif d'exonération des cotisations patronales de sécurité sociale bénéficiant aux JEI

Le paragraphe I de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 prévoyait, dans sa rédaction initiale, un dispositif d'exonération totale des cotisations à la charge de l'employeur au titre des assurances sociales (maladie, maternité, invalidité-décès, vieillesse), des allocations familiales, des accidents du travail et des maladies professionnelles dues au titre des gains et rémunérations versés au cours d'un mois civil aux salariés¹ et mandataires sociaux participant directement aux travaux de recherche des JEI.

Selon le paragraphe V de cet article, l'exonération était « *applicable au plus jusqu'au dernier jour de la septième année suivant celle de la création de l'entreprise* ». Le même paragraphe prévoyait toutefois la perte irréversible du bénéfice de l'exonération si, au cours d'une année, l'entreprise ne satisfaisait plus à l'une des conditions fixées à l'article 44 *sexies-0 A* du CGI pour bénéficier du statut de JEI.

Ce droit à exonération était, en outre, subordonné au respect, par l'entreprise, de ses obligations de déclaration et de paiement à l'égard de l'organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (paragraphe VII de l'article 131).

Ce dispositif d'exonération a été modifié à plusieurs reprises depuis lors, soit dans un sens restrictif, soit dans un sens favorable :

– En 2007, le législateur est intervenu à deux reprises : tout d'abord, dans un sens restrictif, en excluant du droit à exonération les cotisations au titre des accidents du travail et des maladies professionnelles² ; puis, dans un sens favorable, en substituant à l'irréversibilité de la perte du bénéfice de l'exonération en cas de non-respect des conditions d'octroi du statut de JEI une remise en cause de ce droit pour l'année considérée et pour les années suivantes, jusqu'à ce que l'entreprise régularise sa situation³.

¹ Le paragraphe III de l'article 131 de la loi de finances pour 2004 vise à ce titre les chercheurs, les techniciens, les gestionnaires de projets de recherche et de développement, les juristes chargés de la protection industrielle et des accords de technologie liés au projet et les personnels chargés des tests préconcurrentiels.

² Paragraphe VI de l'article 22 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008.

³ Article 108 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008.

– L'article 175 de la loi du 29 décembre 2010, objet de la présente QPC, a, dans un sens restrictif, limité le montant de l'exonération en le plafonnant, par salarié, à 4,5 fois le SMIC pour la rémunération brute mensuelle (1° de l'article 175) et, par employeur, à trois fois le plafond de sécurité sociale. Ce même texte a, par ailleurs, substitué à l'exonération à taux plein pendant sept ans un mécanisme dégressif faisant passer de 75 % à 10 % le taux d'exonération entre la quatrième et la septième année suivant celle de la création de l'entreprise (2° de l'article 175).

Ni l'article 175, ni aucune autre disposition de cette loi n'ont prévu de modalités spécifiques concernant l'application de ces dispositions dans le temps. L'article 175 est donc entré en vigueur le lendemain de sa publication au *Journal officiel*, conformément à l'article 2 du code civil, soit le 31 décembre 2010.

L'exposé des motifs du projet de loi à l'origine de ce texte justifiait de telles limitations par la nécessité de « *tirer les conséquences de l'amplification du soutien à l'innovation mise en œuvre avec la réforme du crédit d'impôt recherche, intervenue au 1^{er} janvier 2008 et qui bénéficie désormais à hauteur d'environ 800 M€ aux petites et moyennes entreprises (PME) indépendantes (soit une augmentation de l'ordre de 100 % par rapport à la situation antérieure à la réforme), et d'améliorer l'efficacité des dépenses budgétaires en faveur de l'innovation des PME* ». Il faisait par ailleurs valoir que : « *Le caractère progressif de cette diminution permettra, en outre, d'éviter les sorties brusques du dispositif, applicables actuellement lorsque les entreprises atteignent leur huitième année, qui peuvent conduire à des déséquilibres de trésorerie. Ce principe de sortie progressive est déjà en vigueur pour les dégrèvements fiscaux dont bénéficient les mêmes entreprises (exonération totale sur trois ans, puis à hauteur de 50 % les deux années suivantes)* »⁴.

– Afin de limiter l'impact de l'article 175 de la loi du 30 décembre 2010, jugé excessivement restrictif, le législateur est de nouveau intervenu, dans un sens favorable, par la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 : le paragraphe II de l'article 37 de cette loi a modifié l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003, d'une part, en rehaussant le plafond d'exonération, passé de trois à cinq fois le plafond de sécurité sociale (1° du II de l'article 37) et, d'autre part, en relevant les taux dégressifs d'exonération, allant désormais de 80 % à 50 % sur la période concernée (2° du II de l'article 37).

Cette révision des taux dégressifs d'exonération de manière plus avantageuse pour l'ensemble des JEI a été motivée par le fait que les taux de cotisations de

⁴ Exposé des motifs de l'article 78 du projet de loi de finances pour 2011.

sécurité sociale proposés dans la loi de finances pour 2011 pour les JEI n'étaient « *pas en adéquation avec leur capacité réelle à y faire face* »⁵.

Le paragraphe IV de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011, également objet de la présente QPC, est relatif à l'application dans le temps des dispositions de son paragraphe II. Il prévoit que « *Le II est applicable aux cotisations dues au titre des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2012* ».

– L'article 131 de la loi du 29 décembre 2013 a, en sens favorable, rétabli l'exonération totale des cotisations sociales patronales pendant sept ans.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Neomades a été immatriculée en 2006. En avril 2008, elle a obtenu la reconnaissance de la qualité de JEI. En l'état du droit applicable à cette date, l'exonération totale des cotisations patronales de sécurité sociale était possible jusqu'à la fin de l'année 2013.

En 2013, la société requérante a fait l'objet d'un contrôle de l'URSSAF, dont il est résulté des suppléments de cotisations sociales.

La commission de recours amiable ayant rejeté sa contestation, la société requérante a saisi le tribunal des affaires de sécurité sociale de Bayonne. À cette occasion, elle a présenté une QPC portant sur les dispositions contestées, auxquelles elle reproche de méconnaître l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par une ordonnance en date du 16 juin 2017, la vice-présidente du tribunal des affaires de sécurité sociale de Bayonne a transmis la QPC à la Cour de cassation.

Par l'arrêt précité du 14 septembre 2017, la Cour de cassation a renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel au motif « *que les dispositions critiquées ayant pour objet de limiter l'exonération de cotisations sociales patronales initialement instituée au bénéfice des jeunes entreprises innovantes, la question posée revêt un caractère sérieux au regard des exigences de la garantie des droits énoncée à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789* ».

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

⁵ Rapport n° 4006, M. Carrez au nom de la commission des finances, enregistré le 23 novembre 2011 à la Présidence de l'Assemblée nationale, p. 212.

La société requérante soutenait qu'en modifiant dans un sens défavorable le régime d'exonération des cotisations patronales de sécurité sociale en faveur des JEI, les dispositions contestées portaient atteinte à des situations légalement acquises et remettaient en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Selon elle, en effet, les JEI qui préexistaient à leur entrée en vigueur devaient conserver le bénéfice de l'exonération totale des cotisations patronales de sécurité sociale, prévue par les dispositions initiales, jusqu'à la fin de la septième année suivant celle de leur création. Il en résultait, selon la société requérante, une méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

A. – La procédure

L'URSSAF Aquitaine, partie en défense, invitait le Conseil constitutionnel à prononcer un non-lieu à statuer sur la QPC en tant qu'elle portait sur les dispositions du paragraphe IV de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011.

Elle faisait valoir que ces dispositions, qui ne s'appliquaient qu'aux cotisations dues au titre des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2012, n'étaient pas applicables au litige à l'origine de la QPC, dès lors que le redressement appliqué en l'espèce à la société requérante portait sur les cotisations sociales dues à raison des rémunérations versées au titre des années 2010 et 2011.

Dans son mémoire de QPC soumis au tribunal des affaires de sécurité sociale, la société requérante soutenait à l'inverse que, dans la mesure où la lettre d'observations émise par l'URSSAF lui avait indiqué qu'elle devrait appliquer pour l'avenir ces dispositions, celles-ci servaient également de fondement aux poursuites.

La Cour de cassation avait cependant renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC, telle que posée par la société requérante, c'est-à-dire portant sur l'article 175 de la loi du 29 décembre 2010 et sur le paragraphe IV de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011.

Après avoir rappelé la règle dégagée dans sa décision n° 2010-1 QPC⁶, selon laquelle « *il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, de remettre en cause la décision par laquelle le Conseil d'État ou la Cour de cassation a jugé, en application de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 mentionnée ci-dessus, qu'une disposition était ou non applicable au litige ou à la procédure ou constituait ou non le fondement des poursuites* » (paragr. 5), le Conseil constitutionnel a rejeté les

⁶ Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010, *Consorts L. (Cristallisation des pensions)*, cons. 6.

conclusions de la partie en défense tendant à ce qu'il ne se prononce pas sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe IV de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011, dès lors que cette disposition était au nombre de celles incluses dans la question renvoyée par la Cour de cassation (paragr. 6).

B. – Le grief tiré de l'atteinte à la garantie des droits

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789, « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ». La garantie des droits proclamée par cet article impose au législateur le respect d'une exigence de sécurité juridique vis-à-vis, notamment, de l'application dans le temps des lois nouvelles.

Le Conseil constitutionnel juge à cet égard que « *le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive* »⁷. S'il reconnaît par conséquent au législateur la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, c'est à la condition pour ce dernier de le faire « *en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles* »⁸.

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence désormais bien établie sur la rétroactivité de la loi fiscale, au regard de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

*** Depuis sa décision n° 2005-530 DC, il considère que les situations légalement acquises doivent être protégées de la rétroactivité des lois, sauf s'il est justifié par un motif d'intérêt général suffisant : « *Considérant (...) qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant* »⁹.**

*** Depuis 2013, la jurisprudence du Conseil constitutionnel a évolué dans le sens d'une protection accrue de la sécurité juridique, en faisant également**

⁷ Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, cons. 5.

⁸ *Ibid.*

⁹ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 45.

porter son contrôle sur les effets qui peuvent être légitimement attendus des situations légalement acquises.

Ainsi, dans sa décision n° 2013-682 DC, le Conseil a jugé « *qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* »¹⁰.

Examinant les dispositions de l'article 8 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 relatives à la modification des taux de prélèvements sociaux applicables aux produits de certains contrats d'assurance-vie, le Conseil constitutionnel a, en premier lieu, relevé « *qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi* », et il en a conclu que « *l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant* »¹¹. En second lieu, **le Conseil a relevé que les dispositions contestées entendaient mettre fin à l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux à certains produits de placement pour lesquels le contribuable avait respecté une certaine durée de conservation prévue par le législateur. Le Conseil constitutionnel en a déduit que « les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale »¹². Le Conseil constitutionnel a donc formulé une réserve selon laquelle le législateur ne saurait remettre en cause l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux pour les produits acquis ou constatés pendant la durée légale de détention du contrat d'assurance-vie conduisant au bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu sur les gains issus de ce contrat¹³.**

* En application de cette même jurisprudence, le Conseil a jugé, dans sa décision n° 2014-435 QPC : « *que la contribution exceptionnelle sur les hauts*

¹⁰ Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 14.

¹¹ *Ibid.*, cons. 15.

¹² *Ibid.*, cons. 17.

¹³ *Ibid.*, cons. 19.

revenus a également été rendue applicable par les dispositions contestées aux revenus perçus en 2011 soumis aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à ces prélèvements libératoires pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus ; qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires »¹⁴.

* Dans sa décision n° 2015-474 QPC, le Conseil constitutionnel était saisi de l'évolution du régime fiscal des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) ouvrant droit à des avantages fiscaux, en contrepartie de certaines contraintes. Sur option irrévocable pour ce régime fiscal dérogatoire (prévu à l'article 208 C du CGI), les SIIC bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés, notamment sur les bénéfices provenant de la location d'immeubles ou de la sous-location de certains immeubles et de certaines plus-values. Le bénéfice de l'exonération était subordonné au respect d'une obligation de distribution aux actionnaires, dont le pourcentage variait selon la nature des bénéfices (85 % pour les bénéfices de location d'immeubles, 50 % pour les plus-values de cession d'immeubles, ...). Ces bénéfices étaient ensuite imposés entre les mains des actionnaires, selon les règles de droit commun.

Les dispositions en cause dans la décision n° 2015-474 QPC ne remettaient pas en cause des règles préexistantes du régime mais intégraient dans le régime dérogatoire des règles sur un point qui, jusqu'alors, relevait du droit commun. La société requérante soutenait que l'ajout de cette nouvelle règle (l'article 208 C *ter* du CGI) avait pour effet de déséquilibrer, dans un sens défavorable au contribuable, l'économie générale de ce régime dérogatoire, accessible sur option irrévocable.

Le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789, en considérant que « *lors de l'exercice de l'option pour le régime des sociétés d'investissements immobiliers cotées, les sociétés ne pouvaient attendre l'application des règles d'imposition prévues par l'article 208 C du code général des impôts aux plus-values latentes postérieures à l'exercice de l'option ; que, par suite, les dispositions contestées n'ont pas porté atteinte à des situations légalement acquises, ni remis en cause les effets*

¹⁴ Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, *M. Jean-François V. (Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus)*, cons. 9.

*qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ; que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté »¹⁵. En l'espèce, à défaut, en 2003, de disposition spécifique aux plus-values latentes constatées par une société ayant opté pour le régime des SIIC postérieurement à l'exercice de cette option, le traitement fiscal de ces dernières était régi par les dispositions de droit commun, et non par les dispositions de l'article 208 C du CGI. Par la suite, dès la loi de finances pour 2005, les contribuables connaissaient la nouvelle règle posée par l'article 208 C *ter* du CGI, qui avait été rendue applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.*

* Dans sa décision n° 2015-475 QPC, le Conseil constitutionnel, amené à contrôler des dispositions qui prévoyaient l'application de nouvelles règles de déduction des moins-values résultant de la cession de titres de participation consécutive à des opérations d'apport de titres, a considéré « *que les règles modifiées sont relatives au traitement fiscal des cessions de titres de participation et non à celui des apports en contrepartie desquels ces titres ont été émis ; que les dispositions contestées, qui n'affectent pas les règles applicables aux cessions réalisées au cours d'exercices clos antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, ne portent aucune atteinte à des situations légalement acquises ou aux effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ; qu'en particulier, l'acquisition de titres de participation en contrepartie d'un apport ne saurait être regardée comme faisant naître une attente légitime quant au traitement fiscal du produit de la cession de ces titres quelle que soit l'intention de leur acquéreur et quel que soit leur prix de cession* »¹⁶. Il avait par conséquent écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

* Dans sa décision n° 2015-515 QPC, le Conseil constitutionnel, examinant l'absence d'application de la règle d'abattement pour durée de détention à la plus-value résultant d'un complément de prix perçu postérieurement à la modification du régime d'imposition des plus-values d'imposition alors que la cession initiale était antérieure à cette modification, a jugé « *que, d'une part, les dispositions contestées modifient, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, des règles d'assiette applicables à des faits générateurs postérieurs à leur entrée en vigueur ; que, d'autre part, la soumission à un taux forfaitaire, au titre de l'impôt sur le revenu, de la plus-value réalisée lors de la cession des titres ne peut être regardée comme ayant fait naître l'attente légitime que le complément de prix y afférent soit soumis aux mêmes règles d'imposition ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la*

¹⁵ Décision n° 2015-474 QPC du 26 juin 2015, *Société ICADE (Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération postérieurement à l'option pour le régime des SIIC)*, cons. 13.

¹⁶ Décision n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, *Société Crédit Agricole SA (Règles de déduction des moins-values de cession de titres de participation – Modalités d'application)*, cons. 6.

Déclaration de 1789 doit être écarté »¹⁷.

* Dans sa décision n° 2016-538 QPC, examinant des dispositions prévoyant que l'imposition due par le contribuable à raison de plus-values placées en report d'imposition est liquidée selon des règles fixées par le législateur postérieurement à la période au cours de laquelle le fait générateur de l'imposition est intervenu, le Conseil constitutionnel a jugé :

« 14. Considérant que lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition ; qu'en particulier, l'imposition de la plus-value selon le taux applicable l'année de cet événement ne porte, par elle-même, atteinte à aucune exigence constitutionnelle ;

*« 15. Considérant, en revanche, que si le report d'imposition d'une plus-value s'applique de plein droit, dès lors que sont satisfaites les conditions fixées par le législateur, le montant de l'imposition est arrêté, sans option du contribuable, selon des règles, en particulier de taux, qui peuvent ne pas être celles applicables l'année de la réalisation de la plus-value ; que, dans cette hypothèse, seul un motif d'intérêt général suffisant peut justifier que la plus-value soit ainsi rétroactivement soumise à des règles de liquidation qui n'étaient pas déterminées à la date de sa réalisation ; qu'en l'espèce aucun motif d'intérêt général ne justifie l'application rétroactive de telles règles de liquidation à une plus-value placée, antérieurement à leur entrée en vigueur, en report d'imposition obligatoire ; que par suite, **les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition** ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté »¹⁸.*

* Dans sa décision n° 2016-603 QPC, relative au délai de rapport fiscal des donations antérieures, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur l'application des dispositions contestées à des impositions passées et à venir.

¹⁷ Décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016, *M. Marc François-Xavier M.-M. (Exclusion de certains compléments de prix du bénéfice de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-value mobilière)*, cons. 9.

¹⁸ Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, *Époux M. D. (Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention)*, cons. 14 et 15.

Sur l'imposition des donations et successions passées, il a jugé : « *Chaque donation ou succession constitue un fait générateur particulier pour l'application des règles d'imposition.*

« *Il en résulte, en premier lieu, que les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette ou de liquidation autres que celles qui étaient applicables à la date de chaque fait générateur d'imposition* »¹⁹.

Sur l'imposition des donations et successions à venir, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance d'effets pouvant être légitimement attendus des situations légalement acquises, en considérant qu'aucun effet ne peut être légitimement attendu des impositions passées pour les impositions à venir : « *les modalités d'imposition d'une donation passée ne peuvent produire aucun effet légitimement attendu quant aux règles d'imposition applicables aux donations ou à la succession futures* »²⁰. Cette analyse est fondée sur le fait que le rapport fiscal des donations antérieures est une règle qui s'applique, non pas pour l'imposition des donations passées, mais pour l'imposition des donations et successions à venir. Aussi, dès lors que chaque donation ou succession constitue un fait générateur d'imposition autonome, le contribuable ne saurait exiger que les règles d'imposition applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit, pour ce qui concerne des transmissions de patrimoine successives d'un même donateur à un même donataire, soient « cristallisées » lors de l'imposition d'une première donation.

* Dans sa décision n° 2017-642 QPC, le Conseil constitutionnel a jugé que « *lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, de bénéficier sous certaines conditions d'un régime dérogatoire d'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences de la remise en cause de ce régime en cas de non-respect des conditions auxquelles il était subordonné. Il en résulte que **l'imposition de la plus-value selon les règles applicables l'année de cette remise en cause ne porte atteinte à aucune situation légalement acquise et ne remet pas en cause les effets qui pourraient légitimement être attendus d'une telle situation.** Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté* »²¹. La situation visée était celle de contribuables ayant sollicité un traitement fiscal spécifique, plus avantageux que le droit commun et soumis à ce titre à des conditions résolutoires. Ces contribuables avaient « opté » pour un

¹⁹ Décision n° 2016-603 QPC du 9 décembre 2016, *Consorts C. (Délai de rapport fiscal des donations antérieures)*, paragr. 7 et 8.

²⁰ *Ibid*, paragr. 9.

²¹ Décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, *M. Alain C. (Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)*, paragr. 14.

régime favorable en s'engageant à en respecter les conditions. Lorsqu'ils ne respectent pas ces conditions et que ce traitement est alors remis en cause, ils ne peuvent se prévaloir de ce que, entre-temps, la législation fiscale a changé et qu'ils se trouvent alors soumis à un droit commun encore moins favorable qu'il ne l'était lorsqu'ils ont sollicité l'application du régime dérogatoire.

* Dans sa décision n° 2017-656 QPC, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions prévoyant l'application dans le temps de règles relatives à l'assiette de cotisations sociales. Se prévalant de la jurisprudence résultant de la décision n° 2014-435 QPC mentionnée ci-dessus, le requérant invoquait le caractère libératoire de cotisations sociales déjà mises en recouvrement. Le Conseil constitutionnel a jugé qu' *« Il résulte de ce qui précède que certains revenus de capitaux mobiliers perçus en 2013 ont pu être soumis en 2013 à la contribution sociale généralisée et à la contribution au remboursement de la dette sociale en qualité de revenus du patrimoine ou de produits de placement. Ces mêmes revenus ont, par ailleurs, pu être pris en compte dans le calcul de la moyenne des revenus dont résulte l'assiette de la contribution sociale généralisée et de la contribution au remboursement de la dette sociale portant sur les revenus d'activité dus au titres de l'année 2014. Toutefois, aucune disposition législative ne prévoit que la contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine ou les produits de placement dues au titre de 2013 revêtaient un caractère libératoire. Dès lors, en intégrant à compter du 1^{er} janvier 2014 les revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 4° de l'article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime dans l'assiette de la contribution sociale généralisée et de la contribution au remboursement de la dette sociale sur les revenus d'activité, le législateur n'a pas porté atteinte à des situations légalement acquises ni remis en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté »*²².

2. – L'application à l'espèce

Dans sa décision n° 2017-673 QPC, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de protection des situations légalement acquises et des effets qui peuvent légitimement en être attendus (paragr. 8), le Conseil constitutionnel a retracé l'évolution du dispositif d'exonération des cotisations sociales patronales en faveur des JEI.

Il a tout d'abord relevé que les lois des 19 décembre et 24 décembre 2007 ont, pour la première, sorti du champ de l'exonération les cotisations dues au titre

²² Décision n° 2017-656 QPC du 29 septembre 2017, M. Jean-Marie B. (Contributions sociales sur certains revenus de capitaux mobiliers perçus par des personnes non salariées des professions agricoles), paragr. 7.

des accidents du travail et des maladies professionnelles (paragr. 11) et, pour la seconde, substitué à l'irréversibilité de la perte du bénéfice de l'exonération en cas de non-respect des conditions d'octroi du statut de JEI une remise en cause temporaire de ce bénéfice (paragr. 12).

Il a ensuite souligné qu'en limitant le montant de l'exonération des cotisations dues par l'effet d'un double plafonnement – tenant, d'une part, à un seuil de rémunération mensuelle brute par personne fixé à 4,5 fois le salaire minimum de croissance, d'autre part, à un montant annuel, par établissement employeur, des cotisations éligibles à l'exonération égal à trois fois le plafond annuel défini à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale – et en instaurant une dégressivité du taux d'exonération à compter de la quatrième année et jusqu'à la fin de la septième année – passant de 75 % à 10 % –, l'article 175 de la loi du 29 décembre 2010 avait rendu moins avantageux le dispositif d'exonération prévu à l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 (paragr. 13).

Enfin, le Conseil constitutionnel a constaté que le paragraphe II de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011 avait modifié les paragraphes I et V de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 en rehaussant le plafond d'exonération par établissement à cinq fois le plafond de sécurité sociale et en portant les taux dégressifs d'exonération de 80 % à 50 % entre la quatrième et la septième année suivant celle de la création de l'entreprise (paragr. 14).

À la lumière de cette évolution défavorable par rapport au dispositif originellement prévu par la loi du 30 décembre 2003, le Conseil constitutionnel devait apprécier non seulement si les dispositions contestées portaient atteinte à des situations légalement acquises mais aussi si elles ne remettaient pas en cause des effets pouvant légitimement être attendus d'une situation légalement acquise.

Le Conseil constitutionnel s'est d'abord prononcé sur l'existence d'une atteinte à des situations légalement acquises : *« les dispositions contestées, qui ne disposent que pour l'avenir, ne s'appliquent pas aux cotisations dues à raison des gains et rémunérations versées avant leur entrée en vigueur. Elles n'ont donc pas porté atteinte à des situations légalement acquises »* (paragr. 15).

Il s'est ensuite prononcé sur l'existence d'une remise en cause des effets légitimement attendus d'une situation légalement acquise.

À cet effet, il a d'abord relevé que le législateur n'avait pas entendu garantir une durée pluriannuelle d'exonération mais seulement réserver le dispositif d'exonération à de « jeunes » entreprises : *« en prévoyant, au paragraphe V de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003, dans ses rédactions antérieures à*

celles résultant des dispositions contestées, que l'exonération est applicable "au plus jusqu'au dernier jour de la septième année suivant celle de la création de l'entreprise", le législateur a seulement entendu réserver cet avantage aux "jeunes" entreprises créées depuis moins de huit ans » (paragr. 16).

Le Conseil constitutionnel n'a ainsi pas suivi l'argumentation de la société requérante, selon laquelle ces dispositions auraient fait naître l'attente légitime de voir l'entreprise bénéficier de l'exonération totale pendant sept années. Au contraire, ainsi ce que cela résultait des termes mêmes de ces dispositions, la référence à la « septième année » se bornait à témoigner de ce que le législateur avait estimé que ne pouvait plus être considérée comme « jeune » une entreprise ayant profité plus de sept ans de cet avantage – conformément d'ailleurs aux critères définissant les JEI prévus à l'article 44 *sexies*-0 A du CGI.

Puis le Conseil constitutionnel a relevé que « *si le bénéfice de l'exonération est accordé aux entreprises ayant le statut de jeune entreprise innovante en contrepartie du respect des conditions qui leur sont imposées par la loi, notamment en matière de dépenses de recherche et de modalités de détention de leur capital, ce bénéfice n'est acquis que pour chaque période de décompte des cotisations au cours de laquelle ces conditions sont remplies* » (même paragr.) .

En effet, si le législateur a bien imposé aux entreprises en cause, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, de se soumettre aux conditions subordonnant la qualification de JEI fixées dans le CGI (en particulier un certain niveau de dépenses de recherche et le respect de certaines modalités de détention de leur capital), ces entreprises en tirent un bénéfice à chaque période de décompte des cotisations au cours de laquelle ces conditions sont remplies. L'entreprise qui respecte ces conditions n'est donc pas privée par les dispositions contestées de la contrepartie qu'elle est en droit d'attendre, puisque pour chaque période en cause, elle bénéficie bien de l'exonération prévue.

Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel en a conclu que « *les dispositions contestées des paragraphes I et V de l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 n'ont pas remis en cause les effets qui pouvaient être légitimement attendus de situations légalement acquises sur le fondement des rédactions antérieures de cet article 131. Il en va de même, pour les mêmes motifs, du paragraphe IV de l'article 37 de la loi du 28 décembre 2011* » (même paragr.).

En conséquence, et dès lors qu'elles « *ne méconnaissent ni les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit* », le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 17).