

Jean-Marc AYRAULT, Député de Loire-Atlantique
Ancien Premier ministre
Pierre-Alain MUET, Député du Rhône
Vice-président de la commission des finances

Mesdames et Messieurs les Président
et Membres du Conseil constitutionnel
2 rue de Montpensier
75001 Paris

Paris, le 21 décembre 2015

Objet : *Amicus curiae* concernant l'article 77 (ancien article 34 bis)
de la loi de finances pour 2016

Mesdames et Messieurs les Président et Membres du Conseil Constitutionnel,

Vous avez été saisis par des députés et des sénateurs sur le fondement de l'article 61 de la Constitution concernant la loi de finances pour 2016. Ces deux saisines visent notamment son article 77 (initialement 34 bis) qui a été définitivement adopté par le Parlement après que nous l'ayons introduit avec de nombreux députés comme amendement en première lecture à l'Assemblée nationale, puis qu'il ait été rétabli en seconde lecture dans une rédaction précisée¹ suite à sa suppression par le Sénat.

C'est dans ce contexte que nous avons l'honneur de vous présenter nos observations sur ce texte dont l'entrée en vigueur est prévue au 1^{er} janvier 2017.

Cet article comporte deux objets, au demeurant juridiquement détachables, mais intellectuellement cohérents en ce qu'ils visent ensemble à améliorer la lisibilité et l'acceptation pour nos concitoyens de l'impôt et des prestations qui lui sont associées :

- d'une part, en I et II, dans un souci d'intelligibilité de la loi fiscale, il clarifie au code général des impôts (CGI) la complémentarité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques avec la contribution sociale généralisée (CSG) établie au code de la sécurité sociale. À cet effet, il précise que notre système d'imposition des revenus comprend ces deux composantes et, de manière pratique, prévoit que les prélèvements effectués au titre de la seconde seront rappelés sur l'avis d'imposition émis au titre du premier. Ces dispositions n'ont pas soulevé de question constitutionnelle ;

1) Pour répondre aux interrogations rédactionnelles ou opérationnelles entendues lors des premiers débats (venant notamment du ministre dont les députés requérants citent les interventions des 12 novembre et 4 décembre).

- d'autre part, en III à V, il améliore la mise en œuvre de la prime d'activité créée à partir de 2016 par les articles 57 et suivants de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi². L'objectif de l'article 77 est, en effet, d'accroître le taux de recours à la prime pour les travailleurs salariés que leur situation de dépendance envers un tiers payeur place dans une situation particulière au regard du but ainsi fixé. Ce critère justifie de mettre en place un mode complémentaire de versement d'une fraction de la prime directement sur la feuille de paie, compensé via une réduction dégressive de la CSG collectée par l'employeur.

Les observations qui suivent entendent montrer en quoi la solution retenue répond aux exigences constitutionnelles d'intelligibilité de la norme (1), d'égalité devant les charges publiques quant à son mécanisme de compensation par la CSG (2) et d'égalité devant la loi en ce qu'elle réserve un traitement approprié à la situation particulière des travailleurs salariés (3).

1) Sur l'intelligibilité du dispositif : une réponse simple à une exigence d'effectivité de la loi

Depuis quinze ans, les pouvoirs publics, inspirés par le double enjeu d'intérêt général tenant à la réduction des inégalités et à la création d'emploi, cherchent à concilier le soutien au pouvoir d'achat des salariés modestes et l'accès à l'activité. Comme le montrent l'analyse économique et les exemples étrangers, cela passe par une réduction des prélèvements fiscaux et sociaux au voisinage du salaire minimum, de façon à augmenter le pouvoir d'achat du salaire net sans affecter le salaire brut versé par l'entreprise.

Mais la réussite de cette approche est aussi suspendue à la capacité de concilier deux autres conditions. La première tient à l'efficacité opérationnelle et suppose que cette aide soit directement perçue par le bénéficiaire en lien avec son activité individuelle, tout décalage dans le temps et tout formalisme procédural étant de nature à affaiblir le lien entre rémunération et emploi. La seconde est juridique : au regard de l'équité, une telle aide ne saurait être accordée sans prendre en compte le foyer dont il relève, i.e. ses charges de famille et le revenu d'ensemble de celui-ci (avec cette difficulté que celui-ci n'est, en règle générale, connu que l'année suivante, n+1).

• Plusieurs pistes ont donc été explorées et, jusqu'ici, se sont heurtées à la complexité de cet assemblage d'objectifs et d'exigences :

- la création (dans la loi de finances pour 2000) d'une ristourne dégressive de CSG (de 1 à 1,4 smic) immédiatement visible dans la rémunération nette a été censurée par le Conseil à raison de ce que cet allègement ignorait les capacités contributives du foyer³ ;

- en suite de quoi a été instituée par la loi n° 2001-458 du 30 mai 2001 la Prime pour l'emploi (PPE) qui aboutissait à subordonner le bénéfice d'une réduction fiscale calibrée sur le même format à la condition que le revenu global (mesuré à travers le revenu fiscal de référence - RFR - du foyer) n'excède pas un plafond de l'ordre de 1,5 smic pour une part d'imposition, et complétée par diverses bonifications attachées à la composition de la famille. D'où un versement quasi automatique sous forme de crédit d'impôt, mais décalé (comme l'impôt sur le revenu - IR) en n+1 et, de ce fait, de médiocre lisibilité ;

2) Voir au chapitre III du titre IV du livre VIII du code de la sécurité sociale les articles L. 841-1 et suivants.

3) Cf. 2000-437 DC du 19 décembre 2000.

- postérieurement, a été mis en place en sus du revenu minimum d'insertion (devenu revenu de solidarité active - RSA) un complément d'activité, le « RSA activité » introduit par la loi n° 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008, davantage ciblé sur les actifs les plus démunis. Distribué sur demande adressée aux organismes sociaux (CAF et MSA), il a eu le mérite d'intervenir plus près de l'activité et le défaut, par la démarche qu'il implique et la sophistication de son barème, de dissuader les demandeurs (d'où un taux de recours de l'ordre de 30 %) ;

- en 2014 enfin, mesurant que cette autre approche manquait la cible initiale et confrontés à l'urgence de relever le pouvoir d'achat des ménages de salariés rémunérés autour du smic qui ne bénéficiaient pas du nouveau programme d'allègement de l'IR en bas de barème, les pouvoirs publics ont essayé de reprendre la première piste en agissant sur les cotisations salariales. Au RSA activité se serait superposée une cotisation salariale dégressive jusqu'à 1,3 smic. Cette tentative s'est heurtée à la censure constitutionnelle dès lors que, négligeant le fait que ces cotisations ont une vocation fondamentalement contributive, elle créait par là-même une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques⁴.

- Le bilan de ces interventions successives a amené le gouvernement et le législateur à risquer une nouvelle synthèse qui serait de nature à optimiser le résultat d'ensemble. C'est l'objet de la « prime d'activité » précitée, laquelle aux termes de son exposé des motifs entend « *fusionner le RSA activité et la PPE, et permettre d'encourager l'emploi, de soutenir le pouvoir d'achat des travailleurs modestes et de lutter contre la précarité...* ».

Sans que le détail de ses paramètres soit connu (il est renvoyé à un décret en attente de publication), cette prime telle que décrite dans son étude d'impact doit présenter les caractéristiques principales suivantes : calibrage dérivé de celui de la PPE, distribution selon une procédure inspirée du RSA mais simplifiée, périodicité trimestrielle (les droits étant acquis et « figés » pour trois mois sur la base des ressources du foyer durant la période précédente).

Il s'ensuit que, même si l'attractivité devrait être supérieure à celle du RSA en raison d'un barème plus généreux et de l'effort de communication annoncé, les concepteurs du projet ne laissent espérer qu'un taux de recours de l'ordre de moitié en nombre de demandeurs et des deux tiers en montant distribué.

- En adoptant l'article 77, le législateur a manifesté qu'il ne se satisfaisait pas que le manque d'accessibilité des textes et procédures rende la loi à ce point ineffective. Il a donc complété le dispositif initial par une procédure simplifiée qui permettra au plus grand nombre des destinataires de la prime d'activité (s'ils ont salariés) d'en recevoir la fraction la plus importante directement sur leur feuille de paie :

- le calcul de cette fraction s'effectuera mécaniquement selon des règles voisines de celles qui sont intégrées de longue date dans les logiciels de paie pour la liquidation des réductions de cotisations sociales⁵, si bien qu'il n'entraînera aucune contrainte administrative nouvelle pour l'employeur ni aucune information sur la situation familiale du bénéficiaire, respectant en cela le principe constitutionnel de protection de la vie privée ;

4) Cf. 2014-698 DC du 6 août 2014, sur la loi de financement rectificative de la sécurité sociale.

5) Cf. article L. 241-13 du code de la sécurité sociale.

- procédant à ce versement, l'employeur en récupérera la charge par compensation avec la CSG de telle manière qu'elle ne pèse pas sur sa trésorerie et que les flux correspondants soient aisément identifiés⁶. De son côté, le salarié sera appelé à récupérer par la voie de droit commun auprès de la CAF le solde de prime qui lui revient (notamment à raison des compléments qui sont prévus au titre de la composition de sa famille ou en cas d'activité à temps partiel), les sommes déjà perçues et connues comme telles s'imputant sur sa demande⁷. Les paramètres de calcul ont été déterminés en conséquence, la formule de dégressivité (proposée au I bis nouveau de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale) depuis 1 smic jusqu'à 1,34 smic ayant été très précisément calée sur les montants de prime d'activité annoncés pour un célibataire sans enfant dans l'étude d'impact de la loi du 17 août 2015.

Contrairement à ce qui est soutenu par les députés requérants, l'articulation rédactionnelle de l'article 77 ne souffre d'aucun « flou » ou incertitude « d'interprétations ». Le III indique ainsi clairement « qu'un décret précise les modalités selon lesquelles (la fraction versée sur la feuille de paie) s'impute sur les versements effectués (par les CAF) » puisque conformément aux articles 34 et 37 de la Constitution, il n'appartenait pas au législateur d'aller au-delà des « principes fondamentaux » en cette matière.

Au prix d'un coût budgétaire qu'il faudra ajuster le moment venu, la combinaison des deux circuits aura pour effet d'accroître significativement l'efficacité de l'ensemble au regard des objectifs de la loi du 17 août 2015, mesurée à travers le taux de recours global. Il n'est pas douteux que ces objectifs (soutien de l'emploi et du pouvoir d'achat des travailleurs modestes) relèvent d'un enjeu d'intérêt général. Dès lors, il nous reste à justifier de la conformité à la Constitution des dispositions retenues pour y parvenir, en démontrant qu'elles ne sont pas constitutives d'une rupture caractérisée de l'égalité entre les citoyens énoncée aux articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

2) Sur l'égalité devant les charges publiques, quant au versement par compensation avec la CSG

Se faisant l'écho des deux censures évoquées plus haut, les auteurs de la saisine croient pouvoir contester le correctif ajouté à la prime d'activité par l'article 77 au motif qu'il remettrait en cause la nature de la CSG. Sur ce terrain, on montrera ci-dessous que leurs moyens manquent en fait et qu'à supposer même que la critique puisse être considérée comme opérante, elle est mal fondée en droit.

6) Les critiques exprimées à ce propos dans la saisine des députés quant à un supposé « *impact dangereux sur les relations financières entre l'État et la sécurité sociale* » apparaissent sans objet. Depuis vingt ans que prospèrent les dispositifs de modulation des charges et cotisations sociales de toutes natures, il est devenu commun que le budget compense les pertes de recettes qui en résultent en loi de financement de la sécurité sociale. Dans notre affaire, il est déjà prévu que le programme 304 compense les dépenses exposées au titre de la prime par la CNAF et la MSA. Le résultat de l'article 77 sera seulement de convertir une part de ces crédits en contrepartie d'une moindre rentrée de CSG.

7) Il est abusif d'essayer de faire croire que « *Du point de vue des bénéficiaires, la réforme est source de complication* » comme on le lit dans la saisine des députés. Aucun salarié n'aura de démarche supplémentaire à accomplir. Tous bénéficieront d'office d'une fraction de leur prime (en règle générale la plus importante) puis, comme il est déjà prévu dans l'écran de saisie (la CAF ayant annoncé une procédure entièrement dématérialisée), il leur suffira de transposer sur leur demande en ligne les montants figurant sur la feuille de paie (en attendant que le circuit puisse être automatisé grâce à la déclaration sociale nominative).

- S'agissant de la nature de la CSG (évoquée dans la saisine des sénateurs), il suffira pour mémoire de rappeler la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel depuis 1990 selon laquelle ce prélèvement relève des « *impositions de toutes natures* » visées par l'article 34 de la Constitution à raison de ce que les diverses contributions qui le constituent « *ont pour finalité commune la mise en œuvre du principe de solidarité nationale.* »⁸

L'insistance des requérants à revenir sur cette analyse est sans doute inspirée par le doute qu'en droit de l'UE, la jurisprudence de la Cour de Luxembourg (CJCE puis CJUE) a pu créer au regard des règles de territorialité et du principe de liberté de circulation des travailleurs⁹. Elle a constaté, en effet, que ces prélèvements entrent dans le champ d'application du règlement communautaire (du 14 juin 1971 devenu celui du 29 avril 2004 CE 883/2004) relatif à l'application des régimes de sécurité sociale dès lors qu'ils financent les régimes français en cause et présentent donc un lien direct avec les branches de sécurité sociale énumérées à son article 4.

De fait, la Cour n'a pas remis en cause la qualification fiscale de la CSG (ce en quoi elle n'a pas compétence), mais simplement considéré qu'à raison de son affectation, la législation européenne ne permettait pas (sauf à créer une double imposition) l'assujettissement de citoyens de l'Union qui relèvent du régime de sécurité sociale d'un autre État membre.

Éclairant définitivement la problématique, le Conseil constitutionnel a donné, dans sa décision d'août 2014 précitée, toute sa portée à la définition des cotisations sociales comme étant des « *versements à caractère obligatoire ouvrant des droits aux prestations et avantages servis* » par des régimes obligatoires de protection sociale. Il n'existe dès lors plus de doute que (sous réserve de l'assujettissement territorial) CSG et CRDS peuvent (voire, doivent) évoluer en suivant les règles fiscales plutôt que « *les principes fondamentaux de la sécurité sociale* ».

- Pour autant, l'attention doit être attirée sur le fait que dans notre affaire, les critiques dont le Conseil est saisi quant à la problématique de rendre la CSG progressive paraissent inopérantes. En effet, les requérants affectent d'ignorer que le choix a été fait, non pas de substituer à la prime d'activité une réforme des prélèvements sociaux¹⁰, mais seulement, comme il a été dit de compenser, par commodité comptable pour l'employeur, le versement de prime d'activité qu'il lui appartient d'effectuer sur la feuille de paie du salarié avec la CSG qu'il aura prélevée par ailleurs, à charge pour lui de rendre compte de ces deux écritures.

Cette considération ressort clairement tant de la construction que de la lettre de l'article 77 : au IV, la réduction dégressive de CSG dont il est question est expressément accordée « *au titre et par compensation de la fraction de prime d'activité mentionnée à l'article L. 843-7 (du code de la sécurité sociale).* » ; puis au V, il est redit tout aussi précisément que « *la réduction accordée en application du I bis de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale est réputée avoir été versée à titre d'avance de la prime d'activité mentionnée au titre IV du livre VIII du code de la sécurité sociale* ».

La logique de ce choix n'est, au demeurant, pas indifférente car elle a alimenté les débats parlementaires quant aux conséquences potentielles de ce versement direct de prime sur la détermination du revenu net (et par suite le RFR) des contribuables concernés, et sur les effets induits notamment en matière de fiscalité directe locale. Si avait été pris le parti inverse, il

8) Cf. 90-285 DC du 28 décembre 1990.

9) Voir aff. 34/98 et 169/98 *Commission c/ France* du 15 février 2000, et tout récemment encore au sujet de la CSG prélevée sur les revenus du patrimoine : aff. C-623/13 *de Ruyter*, du 26 février 2015.

10) Les députés requérants s'obstinent à faire croire (voir le dernier point de leur 1) que l'article 77 n'aurait pas pleinement pris en considération la décision précitée n° 2014-698 DC du 6 août 2014 alors même que celui-ci ne touche en aucune manière aux cotisations salariales à caractère contributif puisqu'il ne met en jeu que les flux de CSG qui n'ont précisément pas ce caractère.

aurait été nécessaire de spécifier¹¹ si (ou dans quelles proportions) la réduction de CSG porte sur sa part déductible ou non déductible de l'assiette de l'IR. Tandis que dans l'arbitrage retenu, consistant à préserver pleinement le caractère de prestation de la fraction de prime en question, le législateur a eu tout loisir de confirmer au 9° quinquies de l'article 81 du CGI que ce versement est affranchi d'impôt par analogie avec le solde de la prime.

- Loin de nous, cependant, l'idée de soutenir que cette qualification de la réduction prévue au I bis de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale que nous avons maintenue comme une fraction (la plus substantielle) de la prime créée au livre VIII du même code aurait pour commodité d'immuniser cette mesure au regard du principe constitutionnel d'égalité. Qu'il s'agisse d'une pure ristourne dégressive de CSG (comme il avait été tenté en 2000) ou du versement d'une prestation, il est évidemment acquis que s'imposent ces mêmes exigences formalisées par le Conseil dans sa décision de l'époque.

Mais à ce point du raisonnement, il est essentiel de rappeler qu'en rejetant alors la modulation de la contribution, le Conseil avait clairement indiqué qu'il n'était nullement interdit de modifier son calcul aux fins « *d'alléger la charge pesant sur les contribuables les plus défavorisés* » et de rejoindre en cela un autre principe d'intérêt général qui est celui de la solidarité sociale¹². Il y avait, toutefois, mis une condition forte en précisant que « *pour prendre en compte les capacités contributives des redevables compte tenu des caractéristiques de chaque impôt* », le législateur doit tenir compte des revenus des membres du foyer fiscal ainsi que des personnes à charge au sein de celui-ci.

C'est ainsi qu'à la suite de cette décision, la PPE a intégré cette exigence, d'une part sous la forme de bonifications en fonction des charges de famille du foyer et, d'autre part, en prévoyant qu'en tout état de cause la prime n'est pas accordée lorsque le revenu global excède un plafond lui-même conjugalisé et familialisé¹³.

Que le versement de prime d'activité sur la feuille de paie soit vu comme une réduction de CSG ou comme simple versement d'une prestation, sa sécurité juridique nous paraît garantie au regard de ces deux prescriptions constitutionnelles par la reprise exacte de la configuration de la PPE :

- la réduction dégressive de CSG accordée à raison de la rémunération individuelle du bénéficiaire venant (conformément à l'article L. 843-7 du code de la sécurité sociale) s'imputer sur les sommes dues au titre de la prime, il n'est pas contestable que par là-même elle s'intègre pleinement dans le dispositif de cette dernière. Et dès que celui-ci comporte des bonifications pour charges de famille de même nature que celles attachées à l'ancienne PPE, il s'ensuit que la première prescription est entièrement respectée ;
- quant à la seconde prescription tenant à la prise en compte du revenu global du foyer, elle est tout aussi solidement atteinte par le fait que le bénéfice définitif de la réduction y est effectivement subordonné via le mécanisme de régularisation prévu à l'article 1665 bis du CGI. Le versement sur la feuille de paie sera donc repris dans l'avis d'imposition de l'année

11) A l'article 154 quinquies du CGI ainsi qu'il en va pour la CSG appliquée aux revenus de remplacement.

12) C'est bien le cas depuis l'origine de la minoration dont bénéficient les revenus de remplacement (retraites et allocations de chômage) reçus par les personnes les plus défavorisées.

13) Dans le dispositif de PPE applicable aux revenus de 2000 à la suite de la décision constitutionnelle (loi n° 2001-458 du 30 mai 2001), le RFR plafond était fixé à 76 000 F (soit un revenu déclaré de 105 555 F soumis à l'abattement de 20 % alors applicable aux salaires et à l'abattement forfaitaire de 10 % pour frais). Un smic annuel (pour lequel le taux de PPE était maximal) correspondait à 68 583 F de revenu d'activité déclaré (49 380 F après abattements). Le plafond RFR représentait donc 1,54 smic annuel.

suivante lorsqu'il apparaît qu'au total les ressources d'ensemble du foyer ont dépassé le plafond requis¹⁴.

- Le souci de s'inscrire dans la même logique juridique que celle de la PPE se retrouve jusque dans la rédaction dont nous avons souhaité qu'elle recopie la règle qui était décrite précédemment dans l'ancien article 200 sexies du CGI (relatif à la PPE). Toute la différence avec la PPE est que la fraction de prime est désormais versée en temps réel, en « *avance* » de la connaissance de ce revenu global, permettant enfin d'atteindre le double objectif recherché depuis quinze ans d'automatisme et de contemporanéité. En ce sens, l'article 77 constitue une amorce du futur dispositif de prélèvement à la source de l'IR dont le principe a été posé par l'article 76 de la même loi de finances.

À ce point du raisonnement, il est heureux que soit soumise au Conseil cette question décisive pour la modernisation de notre système fiscal-social de la juste articulation entre revenu immédiat connu « *sur une base individuelle* » et « *prise en compte de l'ensemble des revenus de la personne (et) de sa situation familiale* »¹⁵ qui par nature ne peuvent être appréhendés qu'*ex post* (ainsi qu'il a été exposé plus haut).

Poussant jusqu'au dogmatisme extrême l'interprétation de la décision du 19 décembre 2000, les requérants en viennent à soutenir que seuls seraient licites les schémas où l'ajustement du prélèvement courant (ou, ce qui revient au même, d'une prestation) dépend « *au préalable* »¹⁶ de l'ensemble des facultés du contribuable¹⁷. Pareille vision conduirait à n'autoriser constitutionnellement¹⁸ que les modèles où cet ajustement procède d'un revenu antérieur déterminé au titre d'une période close, alors que l'on connaît l'artifice et l'iniquité engendrés par de tels décalages, tant en matière sociale que fiscale.

Il nous semble à rebours que, sauf à ce qu'il devienne possible techniquement d'actualiser quasi en temps réel (sans surcroît de charge déclarative¹⁹) la prise en compte de la situation d'ensemble, il est souvent plus équitable et plus lisible de régulariser a posteriori dans un sens ou dans l'autre les écarts avec la situation individuelle. C'est la solution qu'a retenue l'article 77 sans qu'elle représente, au demeurant, une révolution dans notre paysage législatif.

Sous cet angle, une critique exprimée dans la saisine des sénateurs paraît excessive. Ils soutiennent que représenterait une « *rupture (caractérisée ?) devant les charges publiques* » l'effet de trésorerie inégal que l'on pourrait rencontrer dans l'hypothèse de deux foyers également assez aisés pour n'avoir pas droit à la prime mais dont l'un aurait néanmoins bénéficié d'une réduction de CSG du fait du salaire plus faible (ou du travail à temps partiel) d'un de ses membres. On défendra à l'opposé que le traitement différent qui en résulte (pour des situations objectivement différentes) est de nature à répondre à l'objectif, désormais reconnu par l'article premier de la Constitution, d'encourager l'accès à l'emploi du second salaire au sein des couples.

14) Maintenu à 16 251 € de RFR depuis les revenus de 2007, ce montant (doublé pour un couple et majoré d'un quart par demi-part supplémentaire) ne correspondait plus qu'au RFR pour un peu plus de 1,25 smic. D'où la nécessité de l'indexer sur l'évolution du smic depuis cette date pour retrouver le même équilibre (sur la base du smic annoncé pour 2016, il devrait correspondre approximativement à 1,45 smic).

15) Ce sont les termes de la saisine des députés.

16) Le mot, souligné par nous, est même répété dans la saisine des députés.

17) Au sens de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

18) Là où le Conseil rappelle souvent qu'il « *ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement.* » (cf. par exemple décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007).

19) Ce qui s'annonce avec la déclaration sociale nominative et la révolution des transmissions électroniques.

- Dans le détail des chiffres, tel qu'il a été calibré sur l'ancienne PPE, le plafond proposé par l'article 77 est par construction cohérent avec les conditions de ressources retenues pour la prime d'activité puisque celle-ci en prolonge le barème dès lors qu'elle est réputée résulter de la « fusion de la PPE et du RSA ». Comme tel, ce plafond n'a vocation qu'à toucher une minorité des plus de 5 millions de salariés potentiellement bénéficiaires de la prime d'activité²⁰. D'autant que l'exigence de sécurité juridique a conduit à préciser à l'article 1665 bis du CGI qu'aucune reprise ne trouvera à s'appliquer pour les montants de la réduction qui ont donné lieu à imputation sur le versement de la prime par la CAF suite au dépôt d'une demande pour le (ou les) trimestre correspondant.

En termes concrets, la régularisation proposée ne jouera que « par le haut », concernant des salariés qui appartiennent à un foyer trop aisé pour que son revenu global tienne sous le plafond fixé comme il a été indiqué plus haut. Ce seront donc nécessairement des contribuables soumis à l'IR (et identifiés comme tels) pour lesquels la reprise de prime s'ajoutera simplement à l'impôt ordinaire mis en recouvrement (après imputation d'éventuels crédits/réductions d'impôt). Il suffira que la réduction de CSG cumulée dans l'année s'affiche sur la déclaration de revenus préremplie de l'année suivante et sur l'avis d'imposition²¹.

- Enfin, on ne trouve guère de sens à l'inquiétude (exprimée dans la saisine des sénateurs) selon laquelle « deux contribuables dans une situation identique (bénéficiant par là d'un montant identique de prime d'activité) pourraient avoir à acquitter un montant différent de CSG, à raison seulement de la composition de la « base ressources » de la prime d'activité. ». Par hypothèse, si ces deux salariés n'acquittent pas le même montant de CSG, c'est et ce sera parce que leurs revenus sont différents et la circonstance qu'ils soient éligibles (par le jeu des autres composants de la « base ressources ») à un montant identique de prime se traduira seulement par une répartition différente entre versement direct et versement complémentaire auprès de l'organisme payeur.

3) Sur l'égalité devant la loi : une disposition adaptée à la situation propre des salariés

Les débats parlementaires, prolongés par les deux saisines, ont exprimé une interrogation juridique quant à savoir si c'est à bon droit que le dispositif n'est pas étendu aux non-salariés, agriculteurs, professionnels libéraux, commerçants ou artisans dont certains sont pourtant susceptibles d'être éligibles à la prime.

En la matière, il est de jurisprudence constante que le principe d'égalité devant la loi fiscale (ou devant une prestation) ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité sur des critères objectifs et pour des raisons d'intérêt général, pourvu que la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi.

20) La saisine des sénateurs mentionne la proportion de 10 à 20 % évoquée par le ministre.

21) Outre que le II de l'article 77 prévoit la généralisation de la transmission des données relatives à la CSG, un tel affichage ne soulève aucune difficulté technique puisque ces éléments peuvent d'ores et déjà être intégrés dans ceux déjà transmis en application de l'article 87 du CGI. Le contribuable sera simplement invité à confirmer, s'il y a lieu, quels montants de la réduction ont fait l'objet d'une imputation sur le versement de prime effectué suite à demande (on reprendra les cases qui existaient pour la PPE dans la déclaration de revenus n° 2042). Sans même invoquer les nouveaux circuits de transmission qui résulteront de la généralisation de la déclaration sociale nominative (en lieu et place de la déclaration annuelle de salaires), c'est dire combien est infondée l'inquiétude exprimée dans la saisine des députés quant « à la mise en place de processus spécifiques par l'administration fiscale en coordination avec les CAF ».

- Au cas d'espèce, il n'est pas douteux que salariés et non-salariés sont placés dans des situations radicalement différentes. Les premiers, par leur relation de dépendance envers un tiers payeur, voient leur droit à la prime déterminé chaque mois de manière objective et sans qu'ils y aient prise. Les seconds, par nature, y ont bien davantage de maîtrise puisqu'ils sont seuls à connaître la variation de leur revenu au fil de l'année, avant qu'au terme de l'exercice une évaluation fiscale aboutisse à en fixer le montant au titre de l'année.

Force a d'ailleurs été au législateur d'intégrer cette différence en prévoyant des conditions spécifiques (de surface agricole ou de chiffre d'affaires) pour l'attribution de la prime à ces catégories d'actifs²², et que leur droit trimestriel à la prestation serait liquidé non pas sur la base certaine du revenu professionnel encaissé dans les trois mois précédant la demande, mais à partir d'éléments soit prévisionnels, soit forfaitaires tirés du dernier résultat fiscal connu (et remontant donc deux ans en amont). Une première conclusion s'impose : si inégalité de traitement il y a, elle réside bien davantage dans le dispositif même de la prime d'activité (et ce par nécessité de l'objectif à atteindre) que dans l'article 77.

Mais il importe de souligner que le versement direct sur la feuille de paie introduit par cet article demeurera sans incidence sur le montant même de prime que chacun est susceptible de recevoir globalement.

Pour l'essentiel, l'article 77 se borne à introduire une différence dans le mode de versement, inhérente au fait que par construction un versement sur la feuille de paie est impossible pour les non-salariés, et que la connaissance du revenu requise pour la liquidation de la prestation n'a rien de commun entre les deux situations. Dans une configuration analogue, l'exonération en 2007 d'IR et l'allègement des prélèvements sociaux au bénéfice des heures supplémentaires effectuées par les salariés, le Conseil n'a rien trouvé à redire à ce qu'un avantage identique ne soit pas accordé aux travailleurs indépendants pourtant concernés par le même enjeu de soutien à l'activité, cette différence ayant paru toute naturelle puisque l'idée d'heures supplémentaires est aussi étrangère à leur position que celle de feuille de paie²³.

- Lors des débats, certains parlementaires ont pu s'inquiéter de l'impossibilité à superposer parfaitement le plafond de ressources (défini au code de la sécurité sociale) pour bénéficier de la prime d'activité et le plafond (en RFR défini au CGI) pour conserver le bénéfice du versement sur la feuille de paie. Si l'on suit ce raisonnement, il adviendra que certains salariés non éligibles à la première profitent néanmoins du second. Cet avantage ne sera pas ouvert à un travailleur indépendant qui ferait état des mêmes montants déclarés d'un côté et de l'autre. Pour autant, de tel cas ne sauraient constituer une rupture caractérisée de l'égalité dès lors qu'il n'est ni établi, ni même allégué qu'ils dépasseraient une petite minorité de circonstances individuelles. Sur la base des équilibres annoncés lors du vote de la loi du 17 août dont les décrets d'application attendus ne peuvent être que la traduction, la portée de cette distorsion demeurera ainsi très « limitée » au sens de la décision précitée de 2007²⁴.

L'effet de la différence de traitement incriminée doit s'apprécier globalement et, sous cet angle, il est impossible de soutenir qu'elle apportera un privilège démesuré au bénéfice des seuls salariés. Il n'en irait autrement que si l'écart avait été rendu systématique et massif par suite d'une fixation trop laxiste des paramètres²⁵. Or ici il est d'autant moins pertinent

22) Cf. article L. 842-6 du code de la sécurité sociale.

23) Cf. décision déjà citée n° 2007-555 DC du 16 août 2007. Comme nous le relevons d'ailleurs dans l'exposé sommaire de l'amendement, le législateur aura affaire à la même hétérogénéité de configuration entre les personnes dont les revenus sont servis par un tiers payeur et les travailleurs indépendants dans la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'IR.

24) Voir le considérant 16 de cette décision n° 2007-555 DC.

25) Si, par exemple, le plafond de régularisation proposé à l'article 1665 bis du CGI venait à s'éloigner significativement de celui proposé pour le versement direct au I bis de l'article 136-8 du code de la sécurité

d'opposer les deux catégories d'actifs que comme il a été relevé plus haut, les ressources trimestrielles prises en compte ne sont elles-mêmes pas comparables. Bien au contraire, à vouloir forcer cette comparaison, on montrerait qu'en l'état des règles de liquidation de la prime d'activité l'avantage est plutôt au profit des non-salariés : dès lors, l'inversion mise en cause doit plutôt être comprise comme de nature à restaurer davantage d'égalité au final.

En ce sens, une illustration forte peut être donnée par la façon dont interviennent dans l'attribution respective de la prime d'éventuelles fluctuations infra-annuelles du revenu. Elles seront ignorées pour un non-salarié, puisque par nécessité la base de calcul est lissée sur toute l'année. En revanche, des primes ou tout autre surcroît ponctuel de rémunération pourront priver un salarié de sa prime d'activité pour le trimestre correspondant alors même que, répartis sur l'année, ils n'affecteraient ses droits que marginalement. Il n'est pas douteux qu'une telle configuration jouant au détriment des salariés sera plus fréquente que celle dénoncée à leur avantage du fait de l'article 77. Le mécanisme glissant au fil de l'année qu'il prévoit pour liquider le versement sur la feuille de paie permet donc de rétablir une meilleure parité entre les uns et les autres²⁶.

- Enfin, à supposer qu'il soit requis de faire bénéficier les non-salariés d'une même possibilité subsidiaire d'attribution par compensation de la CSG et sous plafond de RFR, ce ne pourrait se faire sans imaginer pour eux d'autres règles particulières, notamment aux fins de reconstituer un niveau de rémunération brute et horaire congruent à celui qui est pris en considération pour le calcul de la fraction versée avec la paie des salariés. En l'absence de tout contrôle réel de telles équivalences, c'est une plus grande inégalité devant la loi qui pourrait en résulter.

Dans ce contexte, il n'est apparu ni utile ni opportun d'ajouter au bénéfice des travailleurs indépendants la possibilité d'autoliquider tous les mois une fraction de la prime d'activité qu'ils sont susceptibles de demander à la CAF ou à la MSA et d'en compenser le montant sur les sommes qu'il leur appartient de verser le même mois à l'organisme collecteur au titre de la CSG. Ce décalque du versement sur la feuille de paie aurait été pur artifice.

Alors que s'agissant des salariés, ce versement direct résultera d'un pur automatisme ne sollicitant aucun calcul de leur part, la séparation de la prime destinée aux non-salariés en deux fractions qu'il leur reviendrait de calculer séparément (et selon des règles souvent hétérogènes) risquerait à ce stade d'être reçue comme une complication nouvelle. Ajoutons qu'à ce stade, la fragilité notoire du RSI (régime social des indépendants), chargé du recouvrement social auprès de cette catégorie plaide davantage encore pour la prudence. Au prix d'investissements administratifs non négligeables, il n'y aurait donc quasiment aucune amélioration du taux de recours de la prime d'activité à en attendre.

De tout ce qui précède, il ressort donc qu'il n'est pas établi que l'article 77 déroge de façon caractérisée à l'égalité entre salariés et non-salariés devant la loi. Et à supposer même qu'il en soit jugé autrement, il n'est pas contestable que la différence de traitement qui en résulte ne viole aucun principe constitutionnel dès lors que comme l'exige le Conseil en pareille circonstance, il est acquis qu'elle repose sur des critères rationnels et objectifs (le paiement par un tiers contrôlable) et que la solution retenue pour des raisons d'intérêt général (améliorer le taux de recours) demeure en rapport direct avec l'objet de la loi (encourager l'activité et soutenir le pouvoir d'achat).

sociale. Ou si ce dernier cessait d'être aligné sur les limites d'attribution de la prime dans le cas de référence d'un travailleur célibataire.

26) Voir au dernier alinéa du IV. Ce mécanisme, analogue à celui appliqué aux réductions de cotisations patronales, est cohérent avec celui de la régularisation annuelle.

Conclusion

Depuis quinze ans, au croisement du social et du fiscal, on cherche à surmonter la dialectique entre

- les objectifs d'intérêt général : améliorer l'emploi et le pouvoir d'achat des plus modestes (ce qui passe par un versement individuel immédiatement visible pour celui qui travaille),
- et des exigences de droit : une législation intelligible (supposant qu'elle soit compréhensible et effective par le taux de recours des intéressés) et l'égalité entre les citoyens (impliquant de prendre en considération la situation de leur foyer).

Il nous a semblé que l'on approcherait au mieux cet optimum en insérant dans le dispositif de la prime d'activité un autre module d'apparence plus fiscale (i.e. croisant le temps réel de la CSG et une régularisation par l'IR en n+1). Étant entendu que toute la construction a été subordonnée au respect des règles et principes constitutionnels établis en la matière par la jurisprudence du Conseil.

L'entrée en vigueur du dispositif a été reportée à 2017, permettant ainsi d'assurer sa sécurité juridique après l'avoir soumis à votre examen et de disposer du temps nécessaire pour ajuster les logiciels de paie et ceux des organismes sociaux. Enfin, il restera possible de corriger en temps utile, s'il y a lieu, à la fois les paramètres budgétaires et les détails opérationnels pour tenir compte des premiers résultats de l'application en 2016 de la prime d'activité.

Nous vous prions, Mesdames et Messieurs les Président et Membres du Conseil Constitutionnel, de croire en l'expression de notre haute considération.