



## Analyse de la conformité constitutionnelle du reporting public adopté dans la loi Sapin 2

Le Conseil Constitutionnel a été saisi le 15 novembre dernier sur la loi Sapin 2, notamment pour statuer sur la conformité du reporting public des entreprises à la constitution française. Une censure de cette mesure au nom de la liberté d'entreprendre marquerait un coup d'arrêt à la lutte contre l'évasion fiscale. En effet, la protection de la liberté d'entreprendre ne saurait justifier une telle censure. En droit français, le principe de liberté d'entreprendre trouve son fondement dans l'article 4 de la Déclaration de 1789, préambule à Constitution, selon lequel « *La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui* ». Sa valeur constitutionnelle, a été rappelée par une décision du Conseil Constitutionnel du 16 janvier 1982<sup>1</sup>.

Si la liberté d'entreprendre doit effectivement être garantie par la loi, une décision d'inconstitutionnalité du reporting public par le Conseil Constitutionnel résulterait cependant d'une interprétation très extensive et discutable de la Constitution.

### 1. La transparence fiscale compatible avec la liberté d'entreprendre

Les informations demandées sont agrégées à l'échelle de chaque pays et ne révèlent pas la stratégie d'investissement de l'entreprise et en ce sens ne contreviennent pas à la « liberté d'entreprendre » : ces informations « de base » (chiffre d'affaires, effectifs, bénéfices, impôts payés, subventions reçues) sont en général connues par les concurrents directs. D'autre part, le déséquilibre par rapport aux PME est flagrant puisque celles-ci communiquent déjà ces informations dans leurs comptes annuels au sein du Registre du commerce et des sociétés. Enfin, selon l'étude d'impact de la Commission européenne, elles ne vont pas « *au-delà de ce qui est strictement nécessaire* »<sup>2</sup>.

### 2. La censure du reporting public revient à placer la liberté d'entreprendre au-dessus d'autres principes constitutionnels

En effet, cette interprétation revient de fait à établir une hiérarchie entre plusieurs principes constitutionnels, et à privilégier l'article 4 de la Déclaration de 1789 au détriment des articles 13 et 14 : Art 13 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Art. 14 : « *Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

---

<sup>1</sup> [81-132 DC](#), 16 janvier 1982, cons. 16, Journal officiel du 17 janvier 1982, page 299, Rec. p. 18

<sup>2</sup> [Impact assessment assessing the potential for further transparency on income tax information](#), 12 avril 2016 page 41 : « *Overall, the extent of contextual and other information that has been examined is proportionate to the objectives of enhancing public transparency and scrutiny. This does not go beyond what is strictly necessary. In addition, most of the information is an aggregation of information published in the financial statements of most of a group's components, at least in the EU* »

Comme l'ont rappelée les juges lors du procès Cahuzac le 8 décembre, la jurisprudence du Conseil Constitutionnel (décision du 26 novembre 2010<sup>3</sup>) dispose que la lutte contre l'évasion fiscale est un objectif de valeur constitutionnelle en s'appuyant notamment sur l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 susmentionné. La décision continue en ce sens : « *en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ». On comprendra aisément que si le législateur (y compris les parlementaires) n'a pas accès aux informations comptables de base des entreprises donc à leurs « facultés contributives », il ne peut décider de façon objective et rationnelle de règles efficaces visant à garantir le principe constitutionnel d'égalité des contribuables devant l'impôt. Cette égalité est sérieusement mise à mal par les nombreux montages fiscaux mis en place par un grand nombre de multinationales.

### **3. La liberté d'entreprendre peut être restreinte si cela va dans le sens de l'intérêt général et permet de respect d'autres libertés.**

Par la décision du 4 juillet 1989<sup>4</sup>, le Conseil Constitutionnel a établi que la liberté d'entreprendre n'est ni générale ni absolue. Le Conseil Constitutionnel a confirmé cette orientation par une décision en date de 2010<sup>5</sup>, reprise dans le considérant n°32 de la décision du 29 décembre 2015<sup>6</sup>, selon laquelle « *il est loisible au législateur d'apporter à la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi* ». A moins de considérer que la lutte contre l'évasion fiscale ne relève pas de l'intérêt général, le reporting pays par pays public semble tout à fait conforme aux limites légitimes que le législateur peut apporter à la liberté d'entreprendre lorsque cela est nécessaire à la garantie d'autres libertés et droits fondamentaux.

Par ailleurs, le législateur a déjà par le passé pris des mesures visant à lutter contre la fraude et le Conseil Constitutionnel avait alors considéré qu' « *il [avait] adopté des mesures propres à assurer une conciliation qui n'est pas manifestement déséquilibrée entre le principe de la liberté d'entreprendre et l'objectif de valeur constitutionnelle de sauvegarde de l'ordre public.* »<sup>7</sup> Or, d'après une décision en date du 15 novembre 2007, la fraude fiscale est elle-même un motif d'atteinte à l'ordre public<sup>8</sup> et le Conseil Constitutionnel a estimé précédemment par une décision de 2001<sup>9</sup> qu' « *il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre, d'une part, l'exercice des libertés constitutionnellement garanties et, d'autre part, la prévention des atteintes à l'ordre public et la lutte contre la fraude fiscale qui constituent des objectifs de valeur constitutionnelle* »

---

<sup>3</sup> [2010-70 QPC](#), 26 novembre 2010, cons. 4, Journal officiel du 27 novembre 2010, page 21118, texte n° 41, Rec. p. 340

<sup>4</sup> [Décision n° 89-254 DC du 4 juillet 1989](#)

<sup>5</sup> [2010-55 QPC](#), 18 octobre 2010, cons. 4, Journal officiel du 19 octobre 2010, page 18695, texte n° 82, Rec. p. 291

<sup>6</sup> [Décision n°2015-725 DC du 29 décembre 2015](#)

<sup>7</sup> [2010-605 DC](#), 12 mai 2010, cons. 25, Journal officiel du 13 mai 2010, page 8897, texte n° 2, Rec. p. 78

<sup>8</sup> [2007-557 DC](#), 15 novembre 2007, cons. 11, Journal officiel du 21 novembre 2007, page 19001, texte n° 2, Rec. p. 360

<sup>9</sup> [2001-457 DC](#), 27 décembre 2001, cons. 6, Journal officiel du 29 décembre 2001, page 21172, Rec. p. 192

Enfin, il n'existe pas de décision du Conseil Constitutionnel invalidant l'article 7 de la loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires qui impose un reporting public des banques. Il serait donc incompréhensible et incohérent que le Conseil Constitutionnel se prononce pour l'annulation d'une disposition qui s'applique déjà à une certaine catégorie d'acteurs économiques.