

## Commentaire

### Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012

*Loi de finances pour 2013*

### Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012

*Loi de finances rectificative pour 2012*

- Le projet de loi de finances pour 2013 a été délibéré en Conseil des ministres le 28 septembre 2012. Il a été adopté par l'Assemblée nationale le 20 novembre 2012 puis rejeté par le Sénat le 28 novembre 2012. Après l'échec de la commission mixte paritaire (CMP), le 6 décembre 2012, il a fait l'objet d'un nouveau vote de l'Assemblée le 14 décembre puis le Sénat a adopté le 18 décembre, en nouvelle lecture, une motion opposant la question préalable à la délibération du texte. Il a été adopté en dernière lecture par l'Assemblée nationale le 20 décembre 2012. Il a été déféré par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs.

Dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les articles 8, 12, 14, 15, 44, 95 et 104 de la loi, ainsi que certaines dispositions de ses articles 9, 11, 13 et 73. Il a déclaré conformes à la Constitution les articles 3, 4, 6, 10, 22, 23, 24, et 25 ainsi que le surplus des articles 9, 11, 13 et 73. Il a en outre déclaré le paragraphe I de l'article 16 de la loi, relatif à la taxe sur les logements vacants, conforme à la Constitution en assortissant cette déclaration de réserves d'interprétation. Enfin, faisant application de sa jurisprudence dite « néo-calédonienne »<sup>1</sup>, il a examiné l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale (CSS) dont il a déclaré contraires à la Constitution les cinquième et neuvième alinéas, ainsi qu'une partie de ses quatrième et huitième alinéas.

- Le troisième projet de loi de finances rectificative (LFR) pour 2012 a été délibéré en Conseil des ministres le 14 novembre 2012. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 11 décembre 2012 et rejeté par le Sénat le 15 décembre 2012. Après l'échec d'une CMP le 17 décembre 2012, il a fait l'objet d'un nouveau vote par l'Assemblée nationale le 18 décembre et d'un nouveau rejet par le Sénat le 19 décembre 2012 avant d'être définitivement

---

<sup>1</sup> Décision n° 85-187 DC du 25 janvier 1985, *Loi relative à l'état d'urgence en Nouvelle-Calédonie et dépendances*, cons. 10.

adopté par l'Assemblée nationale le même jour. Il a été déféré par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs.

Dans sa décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré les articles 19 et 28 de cette loi contraires à la Constitution. Il a déclaré les articles 15 et 66, ainsi que le 2 du paragraphe VII de son article 11 et le paragraphe II de son article 18 conformes à la Constitution.

## **I. - Le respect de la procédure d'adoption des lois de finances**

### **A. - L'adoption d'une question préalable lors de l'examen en nouvelle lecture au Sénat du projet de loi de finances pour 2013**

Les sénateurs requérants mettaient en cause la procédure d'adoption de la loi de finances pour 2013, et plus spécifiquement le fait que le Sénat ait adopté une motion de procédure lors de l'examen du texte en nouvelle lecture, le 18 décembre 2012, à la seule fin d'accélérer la procédure d'adoption définitive du projet de loi et en faisant ainsi obstacle au droit d'amendement des parlementaires, garanti par l'article 44 de la Constitution. Ils invoquaient une décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1995<sup>2</sup> qui avait admis l'adoption d'une motion de procédure présentée par le président de la commission permanente compétente lors de l'examen d'un projet de loi en première lecture au Sénat, dans un contexte d'obstruction (dépôt d'un grand nombre d'amendements), pour en déduire qu'en l'absence d'une telle obstruction lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2013, le recours à ce moyen de procédure ne pouvait se justifier.

Le projet de loi de finances pour 2013 a été déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 28 septembre 2012 et adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 20 novembre 2012. Le Sénat a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2013 le 28 novembre 2012, faisant ainsi obstacle à la discussion de la seconde partie du projet.

Après l'échec, le 6 décembre 2012, de la commission mixte paritaire chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion, l'Assemblée nationale a été saisie en nouvelle lecture du projet et l'a adopté le 14 décembre 2012.

---

<sup>2</sup> Décision n° 95-370 DC du 30 décembre 1995, *Loi autorisant le Gouvernement, par application de l'article 38 de la Constitution, à réformer la protection sociale*, cons. 8 à 12.

Lors de la discussion du 18 décembre 2012 en commission des finances du Sénat, saisie en nouvelle lecture du projet de loi adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture, aucune majorité ne s'est dégagée en faveur de l'adoption de la première partie du projet de loi de finances pour 2013<sup>3</sup>. Pour tirer les conséquences de cette absence de majorité, qui confirmait la situation rencontrée lors de l'examen en première lecture du projet au Sénat, le président du principal groupe de la majorité sénatoriale a déposé une motion opposant la question préalable à la délibération du projet de loi dans des conditions qui faisaient clairement apparaître que son vote était souhaité, non pas pour marquer une opposition de fond au texte, mais pour accélérer la procédure d'adoption de ce texte par le Parlement

Après l'adoption de cette question préalable par le Sénat le 18 décembre 2012, le Gouvernement a demandé, conformément aux dispositions du quatrième alinéa de l'article 45 de la Constitution, à l'Assemblée nationale de statuer définitivement, ce qu'elle a fait le 20 décembre 2012.

Le Conseil constitutionnel, selon sa jurisprudence relative à l'usage des procédures mises à la disposition des parlementaires comme du Gouvernement, a rappelé « *que le bon déroulement du débat démocratique et, partant, le bon fonctionnement des pouvoirs publics constitutionnels, supposent que soit pleinement respecté le droit d'amendement conféré aux parlementaires par l'article 44 de la Constitution, et que parlementaires comme Gouvernement puissent utiliser sans entrave les procédures mises à leur disposition à ces fins* » et « *que cette double exigence implique qu'il ne soit pas fait un usage manifestement excessif de ces droits* »<sup>4</sup>.

Examinant les conditions dans lesquelles la question préalable a été présentée et adoptée par le Sénat lors de sa séance du 18 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a considéré, comme il avait déjà eu l'occasion de le faire dans d'autres cas d'espèce, que cette adoption ne portait pas atteinte à la régularité de la procédure législative<sup>5</sup>.

## **B. - La censure des « cavaliers budgétaires »**

Le dix-huitième alinéa de l'article 34 de la Constitution dispose que « *les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions*

---

<sup>3</sup> Voir M. François Marc, *Rapport sur le projet de loi de finances, adopté par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture, pour 2013*, Sénat, n° 232 (session ordinaire 2012-2013), 18 décembre 2012, p. 27.

<sup>4</sup> Voir décisions n°s 95-370 DC du 30 décembre 1995 précitée, cons. 10 et 11 et 2003-468 DC du 3 avril 2003, *Loi relative à l'élection des conseillers régionaux et des représentants au Parlement européen ainsi qu'à l'aide publique aux partis politiques*, cons. 3.

<sup>5</sup> Voir décisions n°s 86-218 DC du 18 novembre 1986, *Loi relative à la délimitation des circonscriptions pour l'élection des députés*, cons. 4 et 95-370 DC précitée, cons. 12.

*et sous les réserves prévues par une loi organique* ». En application de cette disposition, l'article 34 de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) détermine le domaine des lois de finances et son article 35 définit le domaine des lois de finances rectificatives.

Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel peut être saisi par les requérants de griefs l'invitant à examiner si les dispositions de la loi de finances de l'année ou de la loi de finances rectificative concernent les ressources, les charges, la trésorerie, les emprunts, la dette, les garanties ou la comptabilité de l'État, si elles ont trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État, si elles ont pour objet de répartir des dotations aux collectivités territoriales ou d'approuver des conventions financières, ou encore si elles sont relatives au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ou à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques<sup>6</sup>.

Le Conseil constitutionnel procède également d'office à l'examen du respect du domaine des lois de finances<sup>7</sup>.

Saisi par les requérants, à ce titre, des articles 8 et 104 ainsi que du paragraphe I de l'article 51, le Conseil constitutionnel a considéré qu'étaient étrangers au domaine des lois de finances :

- l'article 8, dont l'objet était de modifier les règles de financement des partis politiques par des personnes physiques ;

- l'article 104, relatif aux conditions dans lesquelles, dans les zones pour lesquelles un plan de prévention des risques technologiques est approuvé, les exploitants des installations à l'origine du risque et les collectivités territoriales ou leurs groupements participent au financement des travaux prescrits aux personnes physiques propriétaires d'habitation.

En revanche, il a considéré que le paragraphe I de l'article 51, en assouplissant le régime d'aliénation des biens immobiliers bâtis de l'État situés dans une forêt domaniale, pouvait être considéré comme ayant des conséquences sur les recettes provenant de l'aliénation de ces biens par l'État.

---

<sup>6</sup> Décisions n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances rectificative pour 2009*, cons. 11 et n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 4.

<sup>7</sup> Décisions n°s 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 101 à 103 ; 2008-574 DC du 29 décembre 2008, *Loi de finances rectificative pour 2008*, cons. 14 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 108 à 111 ; 2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, cons. 55 ; 2010-623 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances rectificative pour 2010*, cons. 6 ; 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 33 ; 2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012*, cons. 24 ; 2011-645 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, cons. 13 ; 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012*, cons. 84 à 86.

Le Conseil constitutionnel a également jugé qu'étaient étrangères au domaine des lois de finances les dispositions suivantes de la loi de finances pour 2013 :

- l'article 44 qui modifie les missions confiées à l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués ;

- l'article 95, relatif au transfert des compétences de production et de multiplication de plants forestiers à la collectivité territoriale de Corse.

Il a enfin jugé qu'était étranger au domaine des lois de finances l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2012 qui modifie les règles de l'accès de tiers aux informations protégées par le secret professionnel en matière fiscale à des fins de recherche scientifique.

## **II. - L'article 3 de la loi de finances pour 2013**

La loi de finances pour 2013 comporte un article 3 ayant pour objet d'instituer une nouvelle tranche marginale de taxation à 45 % pour la fraction des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu supérieure à 150 000 euros par part. Cette modification du barème, classiquement, s'applique à compter des revenus perçus en 2012, pour lesquels l'impôt sur le revenu est acquitté en 2013.

Les députés requérants formulaient deux griefs à l'encontre de cette disposition. D'une part, ils considéraient que la création de cette tranche aboutissait à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. D'autre part, ils faisaient valoir que cette nouvelle tranche marginale au barème de l'impôt sur le revenu, appliquée à la catégorie particulière de revenus que constituent les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies assujetties aux contributions prévues par les articles L. 137-11 et L. 137-11-1 du CSS (retraites dites « chapeau »), ferait supporter à ces revenus une imposition confiscatoire, contraire au respect des capacités contributives des contribuables, au principe d'égalité ainsi qu'au droit de propriété. À ce titre, ils demandaient au Conseil constitutionnel de réexaminer la conformité de l'article L. 137-11-1 du CSS.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord écarté le premier grief, en considérant que la nouvelle tranche marginale d'imposition à 45 %, qui permet d'accroître les recettes fiscales tout en accentuant la progressivité de l'imposition des revenus ne faisait pas, en elle-même, peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive et ne créait pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a ensuite examiné les conséquences de la création de cette nouvelle tranche marginale sur l'imposition globale des retraites dites « chapeau ». Les députés requérants faisaient valoir qu'il convenait de considérer ensemble l'imposition au titre des revenus ainsi que les autres prélèvements pesant sur ces rentes. Le Conseil constitutionnel a déjà accepté d'examiner conjointement plusieurs impositions pour apprécier le respect de la capacité contributive des contribuables par l'imposition globale qui en résulte<sup>8</sup>. Dans sa décision du 29 décembre 2012, il a été conduit à préciser les limites de cette combinaison d'impôts, en refusant de prendre en compte à ce titre la contribution patronale sur ces retraites « chapeau », prévue par l'article L. 137-11 du CSS. Il a ainsi considéré que *« s'il convient, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, de prendre en compte l'ensemble de ces impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable, en revanche, la contribution prévue par l'article L. 137-11 du code de la sécurité sociale est une imposition à la charge de l'employeur et qui ne s'impute pas sur le montant de la rente versée ; que, dès lors, il ne convient pas de la prendre en compte pour cette appréciation »* (cons. 18).

Examinant conjointement les différentes impositions pesant sur ces rentes, le Conseil a relevé que la fraction marginale de ces rentes excédant 24 000 euros par mois était susceptible d'être taxée à l'impôt sur le revenu au taux de 45 % (en vertu de la modification de la tranche marginale par l'article 3 de la loi de finances pour 2013), à la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 *sexies* du code général des impôts au taux de 4 %, à la contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 6,1 % (taux pesant sur les revenus de remplacement) et à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %, ainsi qu'à la contribution salariale de l'article L. 137-11-1 du CSS au taux de 21 %. Une fraction de CSG étant déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle et une fraction de la contribution salariale étant également déductible, ces différentes déductibilités conduisent à une minoration du taux maximal de taxation, qui s'élève par conséquent à 75,04 %. En outre, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 soumet également ces rentes à la contribution prévue par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles (CASF) au taux de 0,3 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013<sup>9</sup>, ce qui a pour effet de porter le taux maximal de taxation de la fraction marginale des retraites « chapeau » excédant 24 000 euros à 75,34 %.

Le Conseil constitutionnel a considéré que ces niveaux d'imposition faisaient peser une charge excessive sur les contribuables au regard de leurs facultés contributives. Ce faisant, il n'a pas considéré que cette contrariété au principe

---

<sup>8</sup> Voir décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, précitée, cons. 32.

<sup>9</sup> Article 17 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013.

d'égalité devant les charges publiques, qui n'affectait qu'une fraction marginale des revenus entrant dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, devait conduire à censurer la nouvelle tranche marginale du barème de cet impôt.

Il a donc fait application de sa jurisprudence dite « néo-calédonienne »<sup>10</sup>, en vertu de laquelle « *la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine* »<sup>11</sup>.

En l'espèce, l'augmentation du taux marginal maximal d'imposition au barème de l'impôt sur le revenu prévue par l'article contesté avait pour effet, par sa combinaison, notamment, avec l'application du taux marginal maximal de la contribution prévue par l'article L. 137-11-1 du CSS, de modifier la portée du taux marginal de cette contribution au regard des facultés contributives. L'article contesté pouvait donc être regardé comme affectant le domaine d'application des dispositions de l'article L. 137-11-1 du CSS (cons. 20). Cette analyse des dispositions dont le domaine d'application est affecté par la modification d'une autre disposition est le corollaire du choix du Conseil constitutionnel d'examiner le respect des facultés contributives des contribuables non plus impôt par impôt mais en effectuant un examen combiné des différentes impositions portant sur le même revenu. Par conséquent, il ne saurait en être tiré de conclusions générales en dehors de la matière fiscale. En revanche, une disposition relative à l'assiette ou au taux d'une imposition de toute nature est considérée comme affectant le domaine d'application d'une autre disposition fiscale dès lors que l'examen conjoint ces deux impositions conduit le Conseil constitutionnel à constater la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

Par ailleurs, si le Conseil constitutionnel avait eu l'occasion de déclarer l'article L. 137-11-1 du CSS conforme à la Constitution<sup>12</sup>, c'était dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, laquelle ne comportait qu'un taux maximal de 14 %, et non de 21 %.

Le Conseil constitutionnel, pour remédier à l'inconstitutionnalité tenant à la charge excessive au regard des facultés contributives de certains contribuables percevant des rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies, a donc déclaré contraires à la Constitution les seules dispositions de l'article L. 137-11-1 du CSS relatives au taux marginal de 21 % sur la fraction des retraites dites « chapeau » excédant 24 000 euros par mois (cons. 21). Cette

---

<sup>10</sup> Décision n° 85-187 DC du 25 janvier 1985 précitée, cons. 10.

<sup>11</sup> Pour des exemples récents, voir les décisions n°s 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012*, cons. 83, et 2012-656 DC du 24 octobre 2012, *Loi portant création des emplois d'avenir*, cons. 17 et 18 et 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 14 et 15.

<sup>12</sup> Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011, *M. Jean-Luc O. et autres (Prélèvement sur les « retraites chapeau »)*.

censure, qui produit ses effets immédiatement, permettra d'éviter que ne s'appliquent des taux confiscatoires tant aux rentes versées en 2012 qu'à celles versées à compter de 2013. Le taux marginal maximal d'imposition des retraites « chapeau » ne pourra excéder 68,34 %.

Le Conseil constitutionnel a, dans ces conditions, déclaré l'article 3 de la loi déferée conforme à la Constitution.

#### **IV. - L'article 4 de la loi de finances pour 2013**

L'article 4 de la loi de finances pour 2013 modifie l'article 197 du CGI en abaissant de 2 336 euros à 2 000 euros le plafond du montant par demi-part de la réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial. Il augmente de 661 euros à 997 euros la réduction d'impôt des contribuables bénéficiant d'une demi-part au titre de situations sociales et familiales particulières (par exemple des contribuables titulaires d'une pension d'invalidité, des contribuables vivant seuls et ayant adopté un enfant). L'article 4 ajoute, en outre, au 2 de l'article 197 un alinéa en vertu duquel les contribuables veufs ayant des enfants à charge et bénéficiant d'une part supplémentaire de quotient familial, ont droit, sous certaines conditions, à une réduction d'impôt égale à 672 euros pour cette part supplémentaire.

Selon l'exposé de M. Eckert, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, « *l'objectif poursuivi est donc de minorer le bénéfice tiré du quotient familial de droit commun de façon à renforcer la progressivité de l'impôt uniquement pour les contribuables disposant de revenus relativement élevés et qui ne sont pas soumis à des situations nécessitant un traitement particulier* »<sup>13</sup>.

Le gain budgétaire attendu de cette mesure, qui va toucher près de 900 000 foyers, est de 490 millions d'euros.

L'existence du quotient familial permet de prendre en compte la composition du foyer fiscal, notion sur laquelle est fondée l'imposition des personnes physiques à l'impôt sur le revenu.

Ce mécanisme fiscal<sup>14</sup> s'inscrit dans la logique de la progressivité de l'impôt sur le revenu qui conduit le législateur à adapter l'impôt des contribuables à leurs

---

<sup>13</sup> M. Christian Eckert, *Rapport sur le projet de loi de finances pour 2013*, Assemblée nationale, XIV<sup>ème</sup> législature, n° 251, T. II, 10 octobre 2012, p. 61.

<sup>14</sup> Instauré par la loi n° 45-0195 du 31 décembre 1945 portant fixation du budget général (Services civils) pour l'exercice 1946, *J.O.* 1<sup>er</sup> janvier 1946, p. 1 (articles 115 et s.)



facultés contributives, appréciées au regard de leurs revenus et de leurs charges de famille. Ce dispositif participe également du respect des exigences résultant, notamment, du dixième alinéa du Préambule de la Constitution de 1946, aux termes duquel « *la Nation assure à l'individu et à la famille les conditions nécessaires à leur développement* ».

Les députés requérants soutenaient que l'abaissement du plafond de l'avantage procuré par le quotient familial est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques, que l'article contesté conduirait à une rupture de l'égalité entre les contribuables sans enfants et ceux qui ont des enfants et, même, à une rupture d'égalité entre les contribuables avec enfants, selon le nombre d'enfants rattachés au foyer fiscal. Ils soutenaient aussi que cette mesure n'est pas en rapport avec l'objectif du législateur de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu.

Le Conseil constitutionnel n'avait pas été saisi de la disposition de la loi du 30 décembre 1981<sup>15</sup> instituant le plafonnement du quotient familial. Mais il a déjà eu à connaître de la diminution du montant du plafond de l'avantage procuré par le quotient familial lorsqu'il a été saisi de la loi de finances pour 1999. Il a alors jugé :

*« Considérant que l'exigence constitutionnelle résultant des dispositions précitées des dixième et onzième alinéas du Préambule de la Constitution de 1946 implique la mise en œuvre d'une politique de solidarité nationale en faveur de la famille ; qu'il est cependant loisible au législateur, pour satisfaire à cette exigence, de choisir les modalités d'aide aux familles qui lui paraissent appropriées ; qu'outre les prestations familiales directement servies par les organismes de sécurité sociale, ces aides sont susceptibles de revêtir la forme de prestations, générales ou spécifiques, directes ou indirectes, apportées aux familles tant par les organismes de sécurité sociale que par les collectivités publiques ; que ces aides comprennent notamment le mécanisme fiscal du quotient familial ;*

*« Considérant qu'en abaissant de 16 380 F à 11 000 F le montant de l'avantage maximal d'impôt par demi-part, résultant de l'application du mécanisme du quotient familial, le législateur n'a pas, compte tenu des autres aides aux familles, maintenues ou rétablies, remis en cause les exigences des dixième et onzième alinéas du Préambule de 1946 ;*

*« Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'objet même de la loi que les contribuables ayant des enfants à charge seront traités différemment des*

---

<sup>15</sup> Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982 et décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981.

*contribuables sans enfant à charge ; que la circonstance que le plafonnement maximal résultant du bénéfice de deux demi-parts, accordé aux parents isolés, demeure fixé à 230 170 F est sans incidence sur la constitutionnalité du nouveau dispositif, le législateur ayant pu apprécier différemment les charges respectives des foyers selon leur composition »<sup>16</sup>.*

Le Conseil constitutionnel a déjà reconnu l'importance du principe de progressivité de l'impôt sur le revenu. En outre, saisi d'une QPC relative à l'impôt de solidarité sur la fortune, il a jugé, pour cette imposition par foyer sans prise en considération d'un mécanisme de quotient familial, que le législateur « n'a pas méconnu l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui ne suppose pas l'existence d'un quotient familial »<sup>17</sup>.

Dans sa décision du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 4 conforme à la Constitution.

Il a, tout d'abord, et sans rappeler une nouvelle fois son considérant de principe sur le principe de l'égalité devant les charges publiques (cons. 15), relevé que le législateur, par les dispositions contestées, a entendu augmenter les recettes fiscales et minorer le bénéfice tiré du quotient familial de droit commun pour renforcer la progressivité de l'impôt tout en limitant les effets de cette mesure pour les contribuables placés dans des situations particulières (cons. 25).

Puis le Conseil a jugé « qu'il résulte de l'objet même du mécanisme du quotient familial et de son plafonnement que les contribuables ayant des enfants à charge sont traités différemment, d'une part, des contribuables sans enfant à charge et, d'autre part, selon le nombre d'enfants à charge » et que « le plafonnement du quotient familial ne remet pas en cause la prise en charge des facultés contributives qui résulte de cette différence de situation »(cons. 26).

Le Conseil a conclu « qu'en abaissant de 2 336 à 2 000 euros le plafond du montant par demi-part de la réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial, le législateur n'a pas méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ». Auparavant, il a précisé, même si ce n'était pas nécessaire pour traiter le grief des requérants, que « l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'impose pas que la prise en compte des charges de famille pour apprécier les facultés contributives ne puisse résulter que d'un mécanisme de quotient familial » (cons. 26).

Le législateur pourrait donc mettre en place un autre dispositif que celui du quotient familial pour prendre en charge les capacités contributives des

<sup>16</sup> Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 12 à 14.

<sup>17</sup> Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 14.

contribuables liées à l'existence de charges de famille dès lors que ce dispositif satisfait aux exigences du dixième alinéa du Préambule de la Constitution de 1946.

### **III. - L'article 9 de la loi de finances pour 2013**

La loi de finances pour 2013 comporte un article 9 ayant pour objet de supprimer la possibilité d'opter pour un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu pour les revenus des dividendes et produits de placement à revenu fixe. Dans le même temps, un certain nombre de revenus ne pouvant faire l'objet d'une taxation au barème de l'impôt sur le revenu voient leur taux de prélèvement forfaitaire libératoire majoré (bons anonymes, revenus perçus dans un État ou territoire non coopératif). Enfin, le paragraphe IV de l'article 9 prévoit que ce basculement au barème des dividendes et produits de placement à revenu fixe s'applique aux revenus perçus en 2012.

L'article 9 prévoit également une réduction de la fraction de la CSG sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, prévue par les articles L. 136-6 et L. 136-7 du CSS, déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu, en la portant de 5,8 % à 5,1 %, ainsi qu'une suppression de l'abattement annuel de 1 525 ou 3 050 euros sur les dividendes soumis au barème de l'impôt sur le revenu, ces deux nouvelles dispositions étant applicables au titre des revenus 2012 (en application du paragraphe VI de l'article 9).

Les requérants contestaient tout d'abord le caractère rétroactif du basculement au barème de l'impôt sur le revenu des dividendes et produits de placement perçus en 2012 pour lesquels les contribuables avaient opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu (au taux de 21 % ou 24 %).

Le Conseil constitutionnel a considéré que la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires dans le cadre de la réforme prévue par l'article 9 ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause rétroactivement une imposition à laquelle le législateur avait attribué un caractère libératoire et qui était déjà acquittée (*cf. infra* commentaire point IX B. 3). Il a, en conséquence, censuré le paragraphe IV de l'article 9 et apporté également, par voie de conséquence, des modifications dans le paragraphe VI du même article relatif à l'entrée en vigueur de certaines dispositions pour les revenus perçus en 2012 (cons. 44 et art. 4 du dispositif).

Les députés requérants contestaient par ailleurs la modification de la fraction de la CSG acquittée sur les revenus du patrimoine et les produits de placement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Alors que cette fraction

déductible était jusqu'à présent de 5,8 % (pour une CSG portant sur ces revenus s'élevant à 8,2 %), le 2° du G du paragraphe I de l'article abaisse ce taux de déductibilité à 5,1 %, à l'instar de celui retenu pour les revenus d'activité (pour lesquels la CSG s'élève à 7,5 %). Selon les députés, cette déductibilité réduite, non accompagnée d'une réduction concomitante du taux de CSG, portait atteinte à l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion d'admettre que le législateur pouvait ne rendre déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu que la CSG acquittée au titre des revenus du patrimoine et des produits de placement assujettis au barème de l'impôt sur le revenu<sup>18</sup>.

Dans le prolongement, le Conseil a considéré que le législateur pouvait modifier la déductibilité d'un impôt de l'assiette d'un autre impôt « *dès lors qu'en modifiant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci* » (cons. 46). En l'espèce, la suppression de la déductibilité d'une fraction d'impôt de 0,7 % d'une assiette dont le barème de taxation marginale s'élève à 45 % peut conduire au plus à une majoration de l'imposition à acquitter représentant un taux de 0,315 %. Examinant cette incidence, le Conseil constitutionnel a considéré qu'elle ne pouvait, en l'espèce, être regardée comme entraînant une telle rupture d'égalité devant les charges publiques.

Les députés requérants contestaient, enfin, par un grief commun aux articles 9, 10 et 11, le fait que les modifications fiscales prévues par ces trois articles et présentées lors des travaux préparatoires comme devant permettre d'« aligner » la fiscalité pesant sur les revenus du capital sur la fiscalité pesant sur les revenus du travail, conduisaient à ce que, d'une part, ces revenus subissent des prélèvements sociaux à des taux supérieurs à ceux des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité et de remplacement et que, d'autre part, leur assiette au titre de l'imposition des revenus soit plus large que celle des revenus d'activité et de remplacement, créant par conséquent une rupture de l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a rejeté ce grief pour chacun des trois articles en question. Il a relevé, à chaque fois, que l'« alignement » auquel le législateur avait entendu procéder n'était en fait que très relatif, les taux des prélèvements sociaux pesant sur les revenus du patrimoine et de placement demeurant supérieurs à ceux pesant sur les revenus d'activité tandis que, dans le même temps, l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu tendait à devenir identique. Il a toutefois également relevé, à chaque fois, que le législateur avait maintenu

---

<sup>18</sup> Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 32.

des aménagements particuliers. Ainsi, en ce qui concerne l'imposition des dividendes et produits de placement, modifiée par l'article 9, le basculement dans le barème de l'impôt sur le revenu s'accompagne de plusieurs aménagements : les foyers percevant moins de 2 000 euros de produits de placement pourront continuer à opter pour un prélèvement forfaitaire à 24 % ; pour les dividendes, le bénéfice de l'abattement de 40 % sur le montant brut pour l'assiette de l'impôt sur le revenu est maintenu. Pour les plus-values de cession de valeurs mobilières, dont le régime est réformé par l'article 10, plusieurs dispositifs particuliers de report d'imposition, d'abattement ou de taux d'imposition forfaitaire sont également prévus. Pour les gains et avantages liés aux plans de souscription ou d'achat d'actions ou d'attributions gratuites d'actions, dont le régime est réformé par l'article 11, les moins-values de cession sont imputables sur les gains et avantages d'acquisition. Aussi, après avoir rappelé que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement et qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé, le Conseil a considéré que la modification de la charge pesant sur les contribuables percevant des revenus du patrimoine et des produits de placement ne créait pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (cons. 50, 65 et 79).

Sans que cette partie de l'article 9 fasse l'objet de griefs particuliers, le Conseil constitutionnel a enfin examiné les dispositions (*e* et *h* du 5° du E du paragraphe I) qui majoraient les taux de prélèvements sur les produits des bons et titres pour lesquels l'identité du bénéficiaire n'est pas communiquée à l'administration fiscale. Alors qu'en l'état actuel du droit, ces bons et titres font l'objet d'un prélèvement forfaitaire au taux de 42 % pour ceux émis avant le 1<sup>er</sup> janvier 1983 et à 60 % pour ceux émis à compter de cette même date, auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux sur les produits de placement, au taux cumulé de 15,5 %, les dispositions de l'article 9 portaient le taux de ce prélèvement à 75 % (et donc le taux de taxation du produit de ces bons à 90,5 %), ce qui a été considéré par le Conseil comme faisant porter sur les détenteurs de ces bons une charge excessive au regard de cette capacité contributive.

#### **IV. - L'article 10 de la loi de finances pour 2013**

La loi de finances pour 2013 comporte un article 10 ayant pour objet d'imposer au barème de l'impôt sur le revenu les plus-values de cession de valeurs mobilières. En particulier il assujettit ces plus-values au barème de l'impôt sur le revenu, tout en prévoyant un dispositif d'abattement sur le montant des gains

nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux selon la durée de détention de ces valeurs : l'abattement est de 20 % à compter de deux années de détention, 30 % à compter de quatre années et, enfin, 40 % à compter de six années. L'article 10 maintient dans le même temps une imposition sur option à un taux forfaitaire de 19 % lorsque le cédant remplit certaines conditions.

Les députés requérants contestaient, outre le fait que cette nouvelle imposition est supérieure à celle pesant sur les revenus du travail (*cf. supra* commentaire de l'article 9), la suppression d'un mode d'imposition des plus-values de valeurs mobilières permettant d'appréhender spécifiquement le caractère exceptionnel de la réalisation d'une plus-value et considéraient que le nouveau mode d'imposition créait une rupture d'égalité devant les charges publiques.

Ils mettaient en cause l'institution de deux régimes différents de taxation selon que le cédant remplit ou non certaines conditions de durée de détention et de participation au capital et a exercé certaines fonctions au sein de la société. Ils considéraient que l'imposition dérogatoire au taux de 19 % ne reposait pas sur des critères objectifs et rationnels en lien avec l'objectif poursuivi. Ils dénonçaient également « l'extrême inintelligibilité » du dispositif dérogatoire, ne permettant pas aux contribuables d'établir avec certitude s'ils peuvent ou non en bénéficier.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord considéré que le basculement des gains de cession de valeurs mobilières dans le barème de l'impôt sur le revenu s'accompagnait de l'instauration d'un dispositif d'abattement pour durée de détention, pouvant aller jusqu'à un abattement de 40 % à compter de six ans de détention. Le taux marginal effectif d'imposition à l'impôt sur le revenu de ces plus-values, qui est à l'origine de 45 %, peut ainsi, en cas de détention longue des titres, être réduit à 27 % (45 % appliqué à une assiette de 60 %). Par conséquent, il a jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu par la modification de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières, conduisant à une imposition au barème de l'impôt sur le revenu et dans le même temps à l'application d'un abattement progressif selon la durée de détention des titres cédés.

Le Conseil constitutionnel a ensuite examiné les griefs relatifs au dispositif introduit au cours de l'examen en première lecture à l'Assemblée nationale et prévoyant une imposition forfaitaire au taux de 19 % dans certaines conditions.

Le Conseil a déjà eu l'occasion à plusieurs reprises d'examiner des dispositifs fiscaux destinés à favoriser l'investissement dans les entreprises, soit en

favorisant cet investissement<sup>19</sup>, soit en établissant un régime favorable de détention<sup>20</sup> ou de cession<sup>21</sup>.

Examinant le dispositif optionnel d'imposition forfaitaire au taux de 19 % introduit à l'article 200 A du CGI par le 2° du N du paragraphe I de l'article 10, le Conseil constitutionnel a considéré que les critères retenus pour pouvoir bénéficier de ce dispositif (domaine d'activité de la société, durée de détention des titres, proportion dans le capital de la société, exercice de fonctions de direction ou de contrôle ou d'une activité salariée par le cédant), qui n'étaient pas inintelligibles, étaient objectifs et rationnels, et en lien avec l'objectif recherché par le législateur, d'instituer des mesures qui favorisent le développement d'activités économiques et ne dissuadent pas les entrepreneurs d'investir. Le régime fiscal dérogatoire ainsi institué ne permet par ailleurs pas de bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu dans le cadre du nouveau régime fiscal de droit commun, alors même qu'il pose également des conditions de durée de détention. Pour des titres détenus depuis au moins six ans, le différentiel maximal de taxation à l'impôt sur le revenu est donc en pratique de 8 %<sup>22</sup>. Le Conseil a donc considéré que le dispositif fiscal dérogatoire instauré au profit de certains contribuables n'apparaissait pas disproportionné au regard de l'objectif poursuivi (cons. 61).

## V. - L'article 12 de la loi de finances pour 2013

L'article 12 avait pour objet, en insérant un article 223 *sexies* A dans le CGI, d'instituer à la charge des personnes physiques une contribution exceptionnelle de 18 % sur la fraction de leurs revenus d'activité professionnelle excédant un million d'euros. Le paragraphe II de l'article 223 *sexies* A disposait que cette « *contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité* » était déclarée, établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu. Ces dispositions devaient s'appliquer à l'imposition des revenus des années 2012 et 2013.

Comme le soulignait l'exposé des motifs du Gouvernement, cette taxe était conçue pour s'ajouter à l'impôt sur le revenu (IR) et aux prélèvements sociaux afin d'aboutir à un taux marginal de 75 % : « *Ajouté au taux marginal d'IR prévu dans le présent projet de loi (45 %), à la contribution exceptionnelle sur*

---

<sup>19</sup> Voir décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi relative au travail, à l'emploi et au pouvoir d'achat*, cons. 29 à 33.

<sup>20</sup> Voir décisions n°s 2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Loi pour l'initiative économique*, cons. 11 à 15, 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 49.

<sup>21</sup> Voir décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*, cons. 7 à 10.

<sup>22</sup> Écart entre une imposition à 45 % sur 60 % de la plus-value nette et une imposition forfaitaire à 19 % sur cette plus-value nette.

*les hauts revenus (4 %)<sup>23</sup> et aux prélèvements sociaux (8 % sur les revenus d'activité), un taux de 18 % aboutira à cette taxation globale au taux de 75 % ».*

Les revenus d'activité professionnelle pris en compte pour l'établissement de la contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité professionnelle devaient s'entendre de la somme des revenus nets imposables à l'impôt sur le revenu suivants :

- traitements et salaires définis à l'article 79 du CGI, à l'exclusion des allocations chômage et de préretraite et des « *carried interests* » (ces derniers étant mentionnés à l'article 80 *quindecies* du CGI) ;
- rémunérations allouées aux gérants et associés des sociétés mentionnées à l'article 62 du CGI ;
- bénéfices provenant des activités relevant des bénéfices industriels ou commerciaux mentionnés aux articles 34 et 35 du CGI, bénéfices non commerciaux mentionnés au 1 de l'article 92, et bénéfices agricoles mentionnés à l'article 63, lorsque ces activités sont exercées à titre professionnel au sens du IV de l'article 155 ;
- avantages, distributions ou gains définis aux I des articles 80 *bis* du CGI (gains de levée d'options) et 80 *quaterdecies* (gains d'acquisition d'actions gratuites) dans leur rédaction issue de l'article 11 de la loi de finances pour 2013, à l'exception de ceux soumis à la contribution mentionnée à l'article L. 137-14 du CSS.

Cette contribution exceptionnelle ne devait donc pas porter sur les revenus qui n'ont pas un caractère professionnel : revenus de remplacement, bénéfices des activités industrielles et commerciales ou non commerciales ou agricoles qui ne sont pas exercées à titre professionnel, revenus du patrimoine.

D'autre part, divers revenus d'activité n'étaient pas pris en compte. Ainsi les revenus d'activité non professionnels déclarés en bénéfices industriels et commerciaux non professionnels ou en bénéfices non commerciaux non professionnels n'étaient pas éligibles à ce dispositif. En étaient ainsi notamment exclus : les revenus des loueurs en meublé non professionnels ; les bénéfices provenant d'activités non commerciales ne présentant pas un caractère professionnel (exemple : commissions ou honoraires rémunérant des prestations

---

<sup>23</sup> La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus citée dans ce calcul a été créée par la loi de finances pour 2012 du 28 décembre 2011 dont l'article 2 insère l'article 223 *sexies* dans le CGI. Pour la fraction du revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs, divorcés ou séparés et pour celle supérieure à un million d'euros pour les contribuables soumis à imposition commune, son taux est de 4 %.



occasionnelles d'entremise ou d'études...); les bénéfices réalisés par les inventeurs non professionnels.

Les députés et les sénateurs requérants, reprenant le mode de calcul figurant dans l'exposé des motifs de la loi de finances, soutenaient que cette contribution exceptionnelle, ajoutée au taux marginal d'impôt sur le revenu prévu à l'article 3 de la loi de finances pour 2013, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux prélèvements sociaux, aboutirait à une taxation globale au taux de 75 %. Ils en concluaient qu'elle présentait donc un caractère confiscatoire. Ils soutenaient aussi que cette contribution exceptionnelle portait atteinte au principe d'égalité devant l'impôt découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en retenant comme unité d'imposition les personnes physiques et non pas le foyer fiscal, en ne prévoyant pas de mécanisme de plafonnement ou de dégrèvement et en ne prenant pas en compte les charges de famille. Outre d'autres déclinaisons du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité, les députés soutenaient que cette contribution, qui ne peut être séparée de l'impôt sur le revenu lui-même, priverait ainsi le contribuable de sa propriété sans que cette atteinte au droit de propriété ne soit justifiée par une raison d'intérêt général, que l'institution d'une telle contribution contreviendrait au principe d'annualité de l'impôt et aurait méconnu les exigences de clarté et de sincérité du débat parlementaire.

Le Conseil constitutionnel a jugé que l'article 12 de la loi de finances pour 2013 était contraire au principe d'égalité devant les charges publiques.

Il a, tout d'abord, relevé que cette contribution exceptionnelle ne se détachait pas de l'impôt sur le revenu : « *qu'en instituant la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité, le législateur a mis en place, au titre des revenus des années 2012 et 2013, une imposition assise sur les seuls revenus d'activité professionnelle ; qu'il a retenu pour cette contribution exceptionnelle, dans le prolongement de l'impôt sur le revenu, un taux d'imposition de 18 % appliqué à la fraction de ces revenus excédant le seuil d'un million d'euros par personne physique* » (cons. 71).

Dans un deuxième temps, après avoir rappelé l'assiette de cette imposition, il a constaté que tous ces revenus d'activité professionnelle sont déjà assujettis à l'impôt sur le revenu du foyer fiscal (cons. 72).

Enfin, et après avoir souligné que « *le législateur a retenu le principe d'une imposition sur le revenu par personne physique sans prendre en considération l'existence du foyer fiscal* » le Conseil a relevé que, « *par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux*

*bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer* ». Le Conseil a conclu « *qu'en soumettant à cette contribution exceptionnelle les revenus des personnes physiques, sans tenir compte, comme pour l'imposition de l'ensemble du revenu à l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, de l'existence du foyer fiscal, le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives* » (cons. 73).

Pour respecter les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le législateur n'est pas obligé de toujours tenir compte du foyer fiscal et, comme cela a été précédemment rappelé, il n'est pas obligé d'organiser un dispositif de quotient familial, s'il a prévu d'autres dispositifs permettant notamment de prendre en compte les capacités contributives des contribuables. Mais, en l'espèce, pour une contribution exceptionnelle qui est un complément de l'impôt sur le revenu, il ne pouvait pas traiter différemment, en fonction de la répartition des revenus entre conjoints, deux foyers fiscaux qui disposent globalement du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle.

Le Conseil a déclaré l'article 12 contraire à la Constitution, sans examiner les autres griefs, notamment ceux tirés de ce que les « effets de seuil » et le caractère confiscatoire de cette contribution exceptionnelle méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques (cons. 74).

## **VI. - L'article 11 de la loi de finances pour 2013**

L'article 11 de la loi de finances pour 2013, s'inscrit dans la logique des dispositions de cette loi tendant à « aligner » la fiscalité des revenus du capital sur la fiscalité des revenus du travail, modifie l'imposition des gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 pour les soumettre au barème de l'impôt sur le revenu.

Les députés requérants contestaient ce nouveau régime d'imposition des gains afférents à des plans d'option de souscription ou d'achat d'actions et des avantages correspondant à la valeur des actions attribuées gratuitement. Ils avançaient que ce régime d'imposition, faisant peser sur les bénéficiaires de ces gains et avantages un prélèvement global supérieur à celui affectant les traitements et salaires, créerait une rupture d'égalité devant les charges publiques et porterait également atteinte au droit de propriété.

Le Conseil constitutionnel a examiné cet article 11 après l'article 12. En effet, compte tenu du choix d'examiner, pour apprécier la prise en compte des capacités contributives, l'ensemble des impôts acquittés par un même contribuable sur un même revenu, l'appréciation de la conformité à la Constitution de l'article 11 nécessitait que la conformité à la Constitution de l'article 12 fût préalablement examinée. Dès lors que l'article 12 était déclaré contraire à la Constitution, la contribution exceptionnelle n'entrait plus en ligne de compte pour cette appréciation.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord répondu au moyen tiré de l'instauration d'une imposition supérieure à celle pesant sur les revenus du travail, selon le même raisonnement que celui retenu pour les articles 9 et 10 (*cf. supra* commentaire de l'article 9).

Il a ensuite examiné les taux d'imposition des gains et avantages liés à l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou à l'acquisition d'actions gratuites résultant des dispositions de l'article déferé.

Selon la même démarche que celle retenue pour les articles 3 et 9, le Conseil constitutionnel a examiné conjointement les impositions portant sur ces gains et avantages. L'addition de l'impôt sur le revenu au taux de 45 % (en vertu de la modification de la tranche marginale par l'article 3 de la loi de finances pour 2013), de la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 *sexies* du CGI au taux de 4 %, de la CSG au taux de 7,5 %, de la CRDS au taux de 0,5 % et de la contribution salariale de l'article L. 137-14 du CSS au taux de 17,5 % ou 22,5 % en l'absence de respect d'une période d'indisponibilité portait le taux marginal maximal de taxation à 74,5 % ou à 79,5 %. Après déduction d'une fraction de CSG de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle, ce taux marginal s'établissait encore à 72 % ou à 77 %.

En outre, le Conseil constitutionnel ne s'est pas cantonné à un raisonnement en termes de taux marginal maximal. Il a également pris en considération le seuil à partir duquel le taux d'imposition des gains d'acquisition peut atteindre un pourcentage très élevé. En effet, à l'inverse de la taxation des retraites chapeau - laquelle conduisait à une taxation très élevée sur la fraction marginale de cette catégorie de revenus en raison de la combinaison du barème marginal de l'impôt sur le revenu et d'un barème marginal propre à ce type de revenus (*cf. supra* commentaire de l'article 3) -, dans le cas des gains et avantages liés à l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou à l'acquisition d'actions gratuites, seul le barème de l'impôt sur le revenu est à taux marginal. Par conséquent, pour un contribuable célibataire, au-delà des 150 000 premiers euros de revenus assujettis au barème de l'impôt sur le revenu, tout gain ou avantage tiré de « stock options » ou attributions gratuites d'actions est imposé à

un taux d'au minimum 68,2 % (et 73,2 % en l'absence de respect de la période d'indisponibilité) dès le premier euro de gain<sup>24</sup>. Le Conseil constitutionnel a considéré que de tels niveaux d'imposition faisaient peser sur les contribuables une charge excessive au regard de cette faculté contributive et les a donc censurés comme contraires au principe d'égalité devant les charges publiques (cons. 81). Cette censure a pour effet de ramener la taxation marginale maximale de ces gains et avantages à 64,5 % en cas de paiement de la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 *sexies* du CGI et, sinon, à 60,7 %.

Le problème aurait pu se poser, de manière indirecte, dans des termes similaires pour les « stock options » attribuées avant le 28 septembre 2012, qui, du fait des modifications introduites dans le régime de taxation des plus-values mobilières par l'article 10 de la loi déferée et de l'augmentation du barème de l'impôt sur le revenu par l'article 3 de la loi déferée, auraient pu également atteindre des niveaux de taxation très élevés dès le premier euro de gain. Toutefois, la nouvelle rédaction du 1 de l'article 150-0 D du CGI par l'article 10 de la loi déferée excluant le bénéfice de l'abattement sur les plus-values de cessions uniquement pour « *l'avantage mentionné à l'article 80 bis [de ce code] constaté à l'occasion de la levée d'options attribuées avant le 20 juin 2007* », cette exclusion ne peut jouer dans le cas où les « stock options » sont soumis à un régime d'imposition des plus-values mobilières commun aux gains et avantages d'acquisition et aux plus-values de cession. Par conséquent, les gains et avantages d'acquisition pouvant faire l'objet d'un barème de taxation significativement rehaussé par la présente loi de finances doivent pouvoir dans le même temps bénéficier de l'abattement pour durée de détention instauré par l'article 10 de la loi déferée.

Enfin, le Conseil constitutionnel a censuré, comme cela lui arrive rarement<sup>25</sup>, une disposition en raison de son inintelligibilité. Il s'agissait du b du 1° du A du paragraphe I de l'article 11, qui précisait les modalités de détermination du gain d'acquisition pour les actions attribuées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1990. Une telle précision, figurant dans des dispositions dont le paragraphe IV prévoyait qu'elles n'étaient applicables qu'aux actions attribuées à compter du 28 septembre 2012, n'avait aucune portée utile et pouvait au mieux introduire des interprétations erronées de la modification de l'article 80 *bis* du CGI par l'article 11 de la loi déferée (cons. 84).

---

<sup>24</sup> Par rapport au calcul du précédent paragraphe, seule la contribution exceptionnelle de l'article 223 *sexies* du code général des impôts n'est pas encore due à ce niveau de revenus.

<sup>25</sup> Voir décision n° 2008-567 DC du 24 juillet 2008, *Loi relative aux contrats de partenariat*, cons. 38 à 40.

## VII - Article 13 de la loi de finances pour 2013

L'article 13 rétablit un régime de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) proche de celui existant avant la loi de finances pour 1999, avec un seuil d'entrée relevé à 1,3 million d'euros et des taux marginaux similaires. Le barème progressif d'imposition comprend 6 tranches. Le taux maximal est de 1,5 %. Les règles d'assiette et les nombreux mécanismes d'exonération (biens professionnels, pactes d'actionnaires, œuvres d'art) demeurent. L'ISF reste ainsi un impôt à assiette réduite et taux élevé. En revanche, la réduction d'impôt de 300 euros par personne à charge est supprimée.

La critique des requérants consistait à dénoncer le caractère confiscatoire et excessif de l'ISF en soulignant notamment, d'une part, le relèvement de l'imposition des revenus du capital et, d'autre part, la faible rentabilité des revenus du capital. Ils dénonçaient enfin particulièrement la suppression de la réduction d'impôt pour personne à charge.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'imposition de la fortune est abondante. Le Conseil s'assure que l'imposition qu'il examine prend en compte la faculté contributive des contribuables de telle sorte qu'elle n'ait pas un caractère confiscatoire.

Le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de juger que respectaient la faculté contributive des contribuables :

- la mise à la charge de l'usufruitier ou du titulaire des droits d'usage ou d'habitation de l'impôt sur les grandes fortunes portant sur la valeur en pleine propriété de ces biens<sup>26</sup> ;
- la fixation d'un taux marginal maximal de 1,8 %<sup>27</sup> ;
- l'absence de quotient familial pour l'ISF, la prise en compte des capacités contributives des contribuables pouvant s'effectuer selon d'autres modalités<sup>28</sup> ;
- la modification du barème de l'ISF concomitante de la suppression du plafonnement de l'ISF ainsi que de la suppression du bouclier fiscal<sup>29</sup>.

À l'inverse, le Conseil avait censuré une disposition qui prévoyait que la valeur en pleine propriété de biens démembrés devait figurer dans l'assiette d'ISF de

<sup>26</sup> Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981 précitée, cons. 12.

<sup>27</sup> Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, précitée, cons. 23.

<sup>28</sup> Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, précitée, cons. 14.

<sup>29</sup> Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, précitée, cons. 19.

l'auteur du démembrement. Cette disposition ne permettait plus de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens, car elle pouvait conduire à assujettir à l'ISF un contribuable nu-propriétaire qui ne tirerait aucun revenu des biens en question<sup>30</sup>.

Toutefois, alors que le Conseil relevait dans cette décision du 29 décembre 1998 qu'« *en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables* »<sup>31</sup>, il avait depuis lors considéré, à l'occasion d'une QPC sur le dispositif de « plafonnement du plafonnement » de l'ISF, « *qu'en instituant un tel impôt, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits ; que la prise en compte de cette capacité contributive n'implique pas que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune* »<sup>32</sup>.

Dans la logique de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel a jugé que la prise en compte des facultés contributives « *n'implique ni que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ni que cet impôt ne doit être acquitté qu'au moyen des revenus des biens imposables* » (cons. 90).

Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le nouveau barème de l'ISF. Le Conseil a toutefois pris en compte l'argument des requérants tiré du relèvement corrélatif de l'imposition des revenus du capital. Il a ainsi jugé que « *si le législateur a pu accroître le nombre de tranches et rehausser les taux de l'imposition pesant sur le patrimoine alors qu'il a assujéti dans le même temps les revenus du capital au barème de l'impôt sur le revenu et qu'il a maintenu les taux particuliers de prélèvements sociaux sur les revenus du capital, c'est en raison de la fixation à 1,5 % du taux marginal maximal et du maintien de l'exclusion totale ou partielle de nombreux biens et droits hors de l'assiette de cette imposition* » (cons. 91).

Dans la décision sur la deuxième loi de finances rectificative pour 2012, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le législateur ne saurait établir un barème de l'impôt de solidarité sur la fortune tel que celui qui était en vigueur avant l'année 2012 sans l'assortir d'un mécanisme de plafonnement ou produisant des effets équivalents destinés à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, précitée, cons. 28.

<sup>31</sup> *Ibid.*, cons. 27.

<sup>32</sup> Décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune - Plafonnement)*, cons. 5

<sup>33</sup> Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, précitée, cons. 33.

À la suite de cette décision, les dispositions de l'article 13 rétablissent dans le CGI un article 885 V *bis* relatif au plafonnement de la somme de l'ISF lorsque la somme de cet impôt et des impositions sur le revenu excède 75 % de l'ensemble des revenus. Ce taux est inférieur à celui de 85 % applicable au dispositif de plafonnement en vigueur jusqu'en 2011. Par rapport au bouclier fiscal, ce plafonnement n'intègre pas tous les impôts directs, notamment la taxe d'habitation et la taxe foncière. Par ailleurs il n'existe plus de « plafonnement du plafonnement ».

Dans ces conditions, le calcul du plafonnement est assez différent de celui existant jusqu'en 2011. Les dispositions de l'article 13 prévoyaient d'assimiler cinq catégories de revenus à des revenus réalisés en France pour déterminer le respect du taux de 75 % :

- les intérêts des plans d'épargne logement (1°) ;
- la variation de la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation, des contrats d'assurance-vie, ainsi que des instruments financiers de toute nature visant à capitaliser des revenus (2°) ;
- les produits capitalisés dans les trusts à l'étranger (3°) ;
- le bénéfice distribuable pour les porteurs de parts ou d'actions d'une société passible de l'IS si le contribuable a contrôlé cette société « *à un moment quelconque* » au cours des cinq dernières années (4°) ;
- les plus-values ayant donné lieu à sursis d'imposition et les gains ayant donné lieu à report d'imposition (5°).

Le législateur avait ainsi entendu éviter que les contribuables ne réduisent leurs revenus en les mettant à l'abri dans des structures de capitalisation, à seule fin de réduire les revenus pris en compte pour déterminer si les impôts sur le revenu et l'ISF à acquitter dépassent 75 % du revenu imposable. Ce dispositif devait ainsi permettre de compenser l'absence de plafonnement du plafonnement.

Cette orientation aurait toutefois conduit à une appréciation de la capacité contributive des redevables en traitant comme des revenus des sommes qui n'ont pas toutes été effectivement perçues et qui pourront dans certains cas ne jamais l'être. En outre, la prise en compte de ces revenus latents au dénominateur pour le calcul du plafonnement de l'ISF ne s'accompagne pas de la prise en compte, dans le même temps, des impôts à acquitter sur ces revenus latents au

numérateur, dès lors que les impôts en question n'ont pas été effectivement acquittés.

Au total l'inclusion de ces revenus capitalisés ou distribuables non distribués dans le calcul du plafonnement conduisait à faire peser une charge fiscale totale à l'aune d'un revenu présumé, soit incertain, soit dont le redevable n'a pas la libre disposition.

Le Conseil a donc déclaré contraire à la Constitution l'intégration des revenus latents dans le dénominateur du calcul du plafonnement (troisième à seizième alinéas du F du paragraphe I de l'article 13).

Dans la même logique d'exigence de prise en compte des facultés contributives pour déterminer le montant de l'impôt sur la fortune, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions qui donnaient une nouvelle rédaction de l'article 885 O *ter* du CGI relatif à l'assiette de l'ISF lorsque des biens appartenant aux sociétés dont les contribuables sont associés ou actionnaires ne sont pas nécessaires à l'activité professionnelle.

Dans sa rédaction actuelle, l'article 885 O *ter* permet de réintégrer dans le patrimoine du contribuable la fraction de la valeur des parts ou actions détenues correspondant aux éléments du patrimoine social non nécessaires à l'activité professionnelle. Le C du paragraphe I de l'article 13 donnait une nouvelle rédaction de cet article afin de permettre que la fraction du patrimoine social non nécessaire à l'activité professionnelle puisse directement être intégrée dans le patrimoine du contribuable à l'ISF. Le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur « *ne pouvait asseoir l'impôt de solidarité sur la fortune sur ces éléments du patrimoine de la société à concurrence du pourcentage détenu dans cette dernière alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé* » (cons. 96). Il a déclaré le C du paragraphe I de l'article 13 contraire à la Constitution.

### **VIII - Article 73 de la loi de finances pour 2013**

L'article 73 abaisse le plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'IR. Dans l'état du droit antérieur à cet article, le total des avantages fiscaux inclus dans le plafonnement global ne peut procurer une réduction de l'impôt dû supérieure à la somme d'un montant de 18 000 euros et d'un montant égal à 4 % du revenu imposable. Désormais, ce total des avantages fiscaux sera plafonné à 10 000 euros à compter de l'impôt sur les revenus de l'année 2013. Toutefois, cet article prévoit que certaines réductions d'impôt existantes demeurent au plafond antérieur (qui devient ainsi un plafond majoré) : les investissements



ultra-marins et la réduction d'impôt « SOFICA » (financement au capital de films), laquelle demeure en outre soumise à un plafond propre de 6 480 euros.

Demeurent exclues de ce plafonnement global les réductions d'impôt au titre de l'adhésion à un centre de gestion agréé (199 *quater* B), des cotisations syndicales (199 *quater* C), des frais de scolarité (199 *quater* F), de certaines primes d'assurance (199 *septies*), des intérêts d'emprunts contractés pour la reprise d'une PME (199 *terdecies* 0), de l'hébergement en établissement de long séjour (199 *quindecies*), des prestations compensatoires en capital (199 *octodecies*), de différés de paiement accordés aux jeunes exploitants agricoles qui s'installent (199 *vicies* A), des dons des particuliers (200 et 200 *bis*), de même que les crédits d'impôt au titre de l'acquisition d'équipements pour personnes âgées (*quater* A), du droit à récupération d'une prime pour l'emploi (200 *sexies*), de l'aide bénévole à un demandeur d'emploi (200 *octies*), des cotisations à des associations syndicales chargées du défrichage forestier (200 *decies* A), des dépenses de remplacement pour congé de certains exploitants agricoles (200 *undecies*), de l'acquisition d'un trésor national (238 *bis* 0 AB). L'article 73 ajoute à cette liste d'exclusions les avantages fiscaux accordés au titre des dépenses supportées en vue de la rénovation complète d'un immeuble bâti (199 *tervicies*), c'est-à-dire le dispositif dit « Malraux », qui demeure soumis à un plafond propre de 22 000 euros ou 30 000 euros de réduction d'impôt.

Les requérants contestaient l'atteinte à l'égalité devant les charges publiques résultant, selon eux, des différences entre les deux régimes de plafonnement et de l'exclusion de certains avantages fiscaux de tout plafonnement. Ils contestaient en particulier la réduction d'impôt dite « Malraux ».

Le Conseil constitutionnel a déjà eu à connaître à deux reprises du plafonnement globalisé de certains avantages fiscaux.

Dans la décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, il a censuré un dispositif excessivement complexe, alors que le gain attendu par le budget de l'État de ce dispositif était sans commune mesure avec le coût global des niches : « *La complexité nouvelle imposée aux contribuables ne trouve sa contrepartie dans aucun motif d'intérêt général véritable* »<sup>34</sup>.

Dans la décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010, le Conseil constitutionnel avait à connaître d'une réduction plus limitée des « niches fiscales ». L'article 105 de la loi de finances pour 2011, d'une part, baissait de 10 % cet avantage en abaissant le plafond de 20 000 euros + 8 % à

---

<sup>34</sup> Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, précitée, cons. 88.

18 000 euros + 6 % et, d'autre part, maintenait certains avantages hors de cette baisse. Le Conseil a jugé qu'en « *adoptant l'article 105, le législateur a entendu réduire le coût des "dépenses fiscales" ; que, dans le même temps, il a souhaité ne pas affaiblir le caractère incitatif de certains dispositifs de réduction et de crédits d'impôts destinés à favoriser, notamment, le développement de l'emploi ainsi que l'offre du logement social outre-mer ; qu'ainsi en excluant les dispositifs prévus aux articles 199 undecies, 199 sexdecies et 200 quater B du CGI du champ de la mesure générale de réduction des avantages fiscaux prévus au b du 2° de l'article 200 0A du même code, il a établi une différence de traitement en rapport direct avec les objectifs qu'il s'est assignés ; que, dès lors, il n'a pas méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques* »<sup>35</sup>.

Ainsi, le législateur dispose d'une liberté d'appréciation importante pour fixer des avantages fiscaux différents en fonction des objectifs qu'il se propose, à la condition qu'il se fonde sur des critères objectifs et rationnels et qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

L'article 73 s'inscrit, de ce point de vue, dans un contexte renouvelé qui posait une question de constitutionnalité au regard du principe d'égalité devant les charges publiques

En quelques années, divers avantages fiscaux ont été supprimés. Par ailleurs, indépendamment du plafond individuel propre à chaque niche, un plafond général a été mis en place. Le plafonnement global, initialement fixé à 25 000 euros + 10 % du revenu imposable a été réduit par la loi de finances pour 2010 à 20 000 euros + 8 %, puis par la loi de finances pour 2011 à 18 000 euros + 6 %, puis par la loi de finances pour 2012 à 18 000 euros + 4 %. L'article 73 de la loi de finances pour 2013 le réduit à 10 000 euros.

La logique de rendement fiscal qui avait conduit aux abaissements opérés antérieurement a atteint ses limites alors que la dernière baisse opérée par la LFI pour 2012 aurait généré un rendement de 5 millions d'euros de recettes fiscales. L'impact financier attendu de l'article 73 est très faible. Dès lors, pour poursuivre cet abaissement, l'exposé des motifs du projet de loi de finances indiquait qu'il s'agissait « *de renforcer l'équité de ce dispositif et de mieux garantir la progressivité de l'impôt* ». C'est également l'analyse qui en est faite par le rapporteur général à l'Assemblée nationale : « *Il ne s'agit donc pas d'un outil visant à réduire le coût global de certaines dépenses fiscales, mais d'un dispositif visant à assurer que les personnes qui peuvent bénéficier de façon importante de la dépense fiscale, parce qu'elles disposent de hauts revenus, ne puissent pas minorer trop fortement le montant de leur imposition.* »<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010 précitée, cons. 24.

<sup>36</sup> Rapport n° 251 précité, tome III, pp 67 et 68.

Surtout, la loi de finances pour 2013 procède à un relèvement global important de l'impôt sur le revenu, tant par l'instauration d'une nouvelle tranche marginale que par l'inclusion d'une grande part des revenus du capital dans ce barème. Cette augmentation de la pression fiscale sur le revenu augmente corrélativement les différences de traitement entre contribuables qui résultent du choix de soumettre certains avantages fiscaux à un plafonnement forfaitaire et d'autres à un plafonnement proportionnel à leurs revenus.

Enfin, le Conseil constitutionnel a pris en compte le fait que les avantages fiscaux intégrés dans le plafonnement partiellement proportionnel étaient accordés au titre d'opérations d'investissement (ce qui les distingue d'autres avantages fiscaux liés à des dons ou cotisations qui, d'une part, représentent des sommes par nature plus limitées et, d'autre part, ne constituent pas des investissements).

Dans sa décision du 29 décembre 2012, le Conseil a jugé que, compte tenu du relèvement de l'imposition des revenus et de l'intégration de certains avantages fiscaux dans un plafonnement forfaitaire, en laissant « *subsister un plafonnement proportionnel au revenu imposable applicable à deux catégories d'avantages fiscaux attachés à des opérations d'investissement, le législateur a permis à certains contribuables de limiter la progressivité de l'impôt sur le revenu dans des conditions qui entraînent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (cons. 122).

Le Conseil a donc déclaré l'article 73 partiellement contraire à la Constitution. Il a censuré les dispositions qui prévoient, pour les investissements ultra-marins et les SOFICA, que le plafonnement des avantages peut s'élever à 4 % des revenus imposables. Il a en revanche validé l'existence d'un plafonnement global majoré à 18 000 euros pour ces investissements.

### **IX.- Les griefs dénonçant la rétroactivité des nouvelles mesures fiscales adoptées en loi de finances pour 2013 et en loi de finances rectificative pour 2012**

Tant à l'égard de la loi de finances pour 2013 que de la troisième loi de finances rectificative pour 2012, les requérants dénonçaient plusieurs dispositions comme ayant un effet rétroactif. Il en allait ainsi, s'agissant de la loi de finances pour 2013, des dispositions :

- de l'article 9, qui soumet à l'impôt sur le revenu les revenus distribués par les sociétés ainsi que les produits de placement en supprimant la possibilité d'opter

pour un prélèvement forfaitaire libératoire. Était particulièrement mise en cause la disposition prévoyant que les versements faits en 2012 au titre de ce prélèvement forfaitaire perdaient leur caractère libératoire ;

- de l'article 22, relatif au régime fiscal des plus-values de cession de titres de participation, qui modifie le mode de calcul de la quote-part représentative de frais et charges à réintégrer dans l'assiette taxable au taux normal de l'impôt sur les sociétés ; ces dispositions sont applicables aux plus-values réalisées en 2012 ;

- de l'article 23, qui diminue, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, la déductibilité des charges financières de leur résultat imposable ; ces dispositions sont applicables à l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2012 ;

- de l'article 24, qui aménage le mécanisme de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et qui a vocation à s'appliquer à l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2012 ;

- de l'article 73, qui modifie le plafonnement global de certains avantages fiscaux.

S'agissant de la loi de finances rectificative pour 2012, étaient visées les dispositions :

- de l'article 15, qui modifie le régime d'imposition applicable au produit de la cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire en prévoyant que cette modification est applicable aux cessions intervenues à compter du 14 novembre 2012 ;

- de l'article 18, qui modifie le régime applicable aux plus-values d'apports de titres ou de valeurs mobilières en cas d'apport dans une société contrôlée (un régime de report d'imposition optionnel et sous condition remplaçant le régime de sursis d'imposition) ; le paragraphe II de l'article 18 rend des modifications applicables aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012 ;

- de l'article 19, relatif à l'imposition des « donations-cessions » - mais cet article a été déclaré contraire à la Constitution en raison de la violation du principe d'égalité devant les charges publiques (cons. 24 de la décision n° 2012-661 DC), sans que le grief tiré de la rétroactivité soit examiné.

## A. - La jurisprudence du Conseil constitutionnel

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a évolué sur les principes de sécurité juridique et de confiance légitime. Pendant longtemps, le Conseil leur a dénié toute valeur constitutionnelle. Puis, sans les reconnaître, il leur a fait une place substantielle.

D'une part, le Conseil ne reconnaît pas l'existence d'un principe de confiance légitime<sup>37</sup>. Au contraire, le Conseil juge qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles<sup>38</sup>. Ainsi, dans la décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, il juge : « *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 ; qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garantie légale des exigences constitutionnelles ; qu'aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de « confiance légitime »*<sup>39</sup>. Dans cette décision, le Conseil en déduit « *qu'en prévoyant que les dispositions nouvelles (assujettissant à l'impôt sur les sociétés les plus-values résultant des cessions d'actif) régiraient les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997, le législateur s'est borné à déterminer les modalités d'application de la loi dans le temps en fondant son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il s'est fixé ; que, dans ces conditions, le principe d'égalité n'a pas été méconnu* »<sup>40</sup>.

Si l'exigence de sécurité juridique n'a pas été reconnue comme un principe constitutionnel par le Conseil, elle est, selon l'expression d'Olivier Dutheillet de Lamothe, « *une référence implicite majeure du contrôle de constitutionnalité des lois aujourd'hui* »<sup>41</sup>. Le Conseil utilise cette exigence pour limiter la rétroactivité des lois, protéger l'économie des contrats légalement conclus et renforcer son contrôle sur les lois de validation. Dans une décision du 18 décembre 1998, il a ainsi limité les possibilités de rétroactivité de la loi fiscale : « *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 ; que néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas*

<sup>37</sup> Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, précitée, cons. 18.

<sup>38</sup> Décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*, cons. 4.

<sup>39</sup> Décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, *Loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier*, cons. 6.

<sup>40</sup> *Ibid.*, cons. 10.

<sup>41</sup> « La sécurité juridique. Le point de vue du juge constitutionnel », 20 septembre 2005, site du Conseil constitutionnel.

*priver de garanties légales des exigences constitutionnelles* »<sup>42</sup>. En l'espèce, le Conseil a estimé que le souci de prévenir les conséquences financières d'une décision de justice censurant le mode de calcul de l'assiette de la contribution en cause ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour modifier rétroactivement l'assiette, le taux et les modalités de versement d'une imposition<sup>43</sup>. Le Conseil a ainsi utilisé sa technique du contrôle de proportionnalité entre l'atteinte portée au droit individuel et l'intérêt général invoqué.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a ainsi évolué en faisant une place plus grande à la sécurité juridique à travers la protection de la garantie des droits qui résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789. Ainsi, depuis sa décision sur la loi de finances pour 2006, il juge « *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* »<sup>44</sup>. La notion d'intérêt général « suffisant » indique un contrôle renforcé du Conseil constitutionnel sur les motifs invoqués pour justifier la rétroactivité ou la remise en cause par la loi de situations légalement acquises.

## **B - Les décisions du 29 décembre 2012**

### **1. - Les dispositions qui n'avaient pas d'effet rétroactif**

Pour l'article 73 de la loi de finances pour 2013, le grief tiré de la rétroactivité de la loi manquait en fait.

Cet article, qui procède à un plafonnement de l'avantage en impôt résultant de divers avantages et réductions d'impôt, n'avait pas d'effet rétroactif. Au contraire, le paragraphe II prévoyait que cette réforme du plafonnement « *est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2013* ». En outre, pour les avantages résultant d'opérations d'investissement ou de travaux, il reportait l'effet de cette réduction aux opérations d'investissement postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2013.

---

<sup>42</sup> Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, cons. 5.

<sup>43</sup> *Ibid.* cons ; 7 et 7.

<sup>44</sup> Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, précitée, cons. 45.

## 2.- La conformité à la Constitution de la « petite rétroactivité » fiscale

La « petite rétroactivité fiscale » est une invention jurisprudentielle du Conseil d'État. Elle est la conséquence de la détermination du fait générateur de l'impôt. Celui-ci est fixé en matière d'impôt sur les sociétés au jour de la clôture de l'exercice<sup>45</sup> et en matière d'impôt sur le revenu au dernier jour de l'année civile de réalisation ou de mise à disposition des revenus<sup>46</sup>. Le fait générateur de l'impôt intervient ainsi le 31 décembre, la plupart des sociétés clôturant leur exercice à la fin de l'année civile. La loi de finances de fin d'année étant publiée au plus tard à cette date, elle entre en vigueur le jour auquel est fixé le fait générateur de l'impôt mais régit l'établissement de l'impôt au titre de revenus réalisés pendant l'année qui a précédé cette entrée en vigueur.

Les requérants demandaient au Conseil constitutionnel de mettre fin à la « petite rétroactivité » fiscale des articles 22, 23 et 24 de la loi de finances ou du moins d'en limiter les effets.

Le Conseil n'a pas fait droit à cette demande. Il a estimé que cette « petite rétroactivité » est inhérente à des impositions acquittées en année  $n+1$  sur des revenus ou des produits réalisés en année  $n$ . Par suite, il n'a pas modifié sa jurisprudence et a jugé que la modification, en fin d'année 2012, des règles applicables aux impôts qui seront dus en 2013 au titre de l'année 2012, ne portait pas atteinte à des situations légalement acquises. Il a donc rejeté les griefs formulés contre les articles 22, 23 et 24 de la loi de finances pour 2013 tirés de la rétroactivité de la loi (cons. 108).

Le Conseil a confirmé cette position s'agissant de l'article 15 de la loi de finances rectificative relatif à la réforme de l'imposition du produit résultant de la cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire. En effet, cette réforme n'est applicable qu'aux cessions ayant pris date certaine postérieurement au 14 novembre 2012. Par conséquent, les produits de cessions ayant pris date certaine antérieurement continueront à être soumis à la législation antérieure. La « petite rétroactivité » était, en l'espèce, cantonnée à la période postérieure au dépôt du projet de loi sur le bureau de l'Assemblée nationale.

## 3.- Le contrôle de la rétroactivité de la loi fiscale

Le Conseil a reconnu le caractère rétroactif de deux ensembles de dispositions, celles de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 qui ôtaient au prélèvement forfaitaire opéré sur les dividendes et les produits de placement en 2012 son caractère libérateur et celles de l'article 18 de la loi de finances rectificative

<sup>45</sup> CE, Ass. 16 mars 1956, n° 35663, *Sieur Garrigou*, concl. Laurent, Recueil p. 121-122.

<sup>46</sup> CE, Ass. 5 janvier 1962, n° 46798, *Sieur X*, concl. Poussière, Recueil p. 7.

pour 2012 relatives aux règles d'imposition des plus-values d'apport de valeurs mobilières et de titres à une société contrôlée par le cédant.

\* S'agissant de la réforme du prélèvement libératoire versé en 2012, le Conseil a jugé que son effet rétroactif n'était pas fondé sur un motif d'intérêt général suffisant.

La notion de prélèvement libératoire revient en effet à libérer de l'impôt par le calcul d'un prélèvement sur l'opération considérée. Le paiement, lorsqu'il est opéré, est libératoire. Le Conseil a en effet jugé que la mesure qui retirait à ces prélèvements leur caractère libératoire n'était pas de la « petite rétroactivité », mais de la « vraie rétroactivité ». L'impôt exigible a déjà été versé et ce versement a libéré le contribuable. Les termes mêmes du A du paragraphe IV de l'article 9 dissipaient toute ambiguïté possible : *« À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, les prélèvements prévus au I des articles 117 quater et 125 A du code général des impôts ne libèrent plus les revenus auxquels ils s'appliquent de l'impôt sur le revenu... »*

Les travaux préparatoires de l'article 9 soulignaient que cette mesure tendait d'abord à permettre de lever de nouvelles recettes fiscales. Toutefois, le Conseil n'admet qu'exceptionnellement qu'un motif purement financier puisse justifier l'atteinte à des situations légalement acquises. Le Gouvernement faisait valoir, au soutien de la constitutionnalité de l'article 9, que l'imposition des revenus de placements au barème de l'impôt sur le revenu serait plus avantageux pour certains contribuables qui avaient opté à tort pour le prélèvement libératoire, de sorte que la remise en cause de ce caractère libératoire permettait, d'une part, à ces contribuables d'être soumis à un régime fiscal plus avantageux et, d'autre part, d'assurer l'égalité entre tous les contribuables.

Le Conseil n'a pas été convaincu par ces arguments, d'ailleurs contradictoires avec ceux qui étaient avancés au cours des débats. En outre, s'il ne s'était agi que de permettre à certains contribuables de revenir sur leur option, un tel objectif ne justifiait pas que tous les prélèvements forfaitaires perdent d'office leur caractère libératoire. Par suite, le Conseil constitutionnel a jugé contraire à la Constitution le paragraphe IV de l'article 9 et apporté également, par voie de conséquence, des modifications au paragraphe VI du même article relatif à l'entrée en vigueur de certaines dispositions pour les revenus perçus en 2012 (cons. 44 et art. 4 du dispositif de la décision n° 2012-662 DC).

\* S'agissant de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2012, il a pour objet de mettre fin à des mécanismes d'optimisation fiscale. Le Conseil a jugé que constitue un motif d'intérêt général suffisant, pour faire remonter la date de prise d'effet d'une mesure fiscale nouvelle de cette nature à la date du dépôt du



projet de loi de finances sur le bureau de l'Assemblée nationale, l'objectif d'éviter que la publication de ce projet résultant de ce dépôt n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi. Il a donc déclaré conformes à la Constitution les dispositions du paragraphe II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2012 qui prévoyaient que le paragraphe I est applicable aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012 (cons. 19 de la décision n° 2012-661 DC).