

## Commentaire

### Décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015

*Époux P.*

*(Imposition des dividendes au barème de l'impôt sur le revenu – Conditions d'application de l'abattement forfaitaire)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 avril 2015 par le Conseil d'État (décision n° 384972 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour M. et Mme Jean-Marc P. portant sur le *f* du 3° du 3 de l'article 158 du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Dans sa décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré le *f* du 3° du 3 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, conforme à la Constitution, tout en émettant une réserve d'interprétation.

#### **I. – Dispositions contestées**

##### **A. – Historique et contexte des dispositions contestées : évolution des modalités d'imposition des dividendes au titre de l'impôt sur le revenu**

##### **1. – Jusqu'en 2004 : l'avoir fiscal et le précompte**

Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, les dividendes et revenus assimilés distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) ouvraient droit, sous certaines conditions, à un avoir fiscal qui était déclaré en complément du revenu perçu et faisait l'objet d'une imputation sur l'impôt sur le revenu (IR) ou d'une restitution si le montant de l'impôt était insuffisant. L'avoir fiscal et son corollaire, le précompte, visaient à neutraliser le phénomène de double imposition économique en évitant « *partiellement ou totalement, suivant le taux de l'impôt sur les sociétés, que les bénéficiaires taxés à l'impôt sur les sociétés au niveau de l'entreprise ne le soient de nouveau au niveau de l'actionnaire, personne physique ou personne morale qui reçoit des dividendes* »<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>M. Philippe Marini, *Rapport sur le projet de loi de finances pour 2004 modifié par l'Assemblée nationale, Sénat, n° 73 (tome III) (session ordinaire 2003-2004)*, 20 novembre 2003.

## 2. – De 2005 à 2007 : l'application du barème de l'impôt

En 2003, le législateur est intervenu pour réformer le régime fiscal des dividendes car il jugeait le système de l'avoir fiscal et du précompte très complexe, tant pour les entreprises distributrices que pour les actionnaires, et très coûteux (son coût a été évalué à 4,36 milliards d'euros en 2002).

L'article 93 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 a supprimé l'avoir fiscal pour les dividendes et revenus assimilés perçus par les personnes physiques à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et prévu l'imposition de ces revenus au barème progressif de l'IR.

Le législateur a néanmoins prévu deux abattements d'assiette (un abattement proportionnel et un abattement fixe) et un crédit d'impôt.

### \* L'abattement proportionnel

Afin de remédier au phénomène de double imposition économique, le paragraphe I de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 a mis en place un abattement proportionnel de 50 %, dont le principe a été codifié au 2° du 3 de l'article 158 du CGI : « Les revenus distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50 % de leur montant ». Compte tenu de son objet (atténuer la double imposition économique), le bénéfice de cet abattement est réservé aux dividendes ou revenus assimilés distribués par des sociétés passibles de l'IS ou d'un impôt équivalent. Par ailleurs, cet abattement ne s'applique qu'aux distributions « régulières », c'est-à-dire aux distributions opérées en vertu d'une décision régulière de l'organe compétent. Il ne s'applique donc pas aux revenus réputés distribués. Enfin, le montant de cet abattement n'est pas plafonné.

L'abattement proportionnel a été abaissé à 40 % par l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

### \* L'abattement fixe

Le paragraphe I de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 a également prévu, au 5° du 3 de l'article 158 du CGI, un abattement forfaitaire annuel de 1 220 euros pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et de 2 440

euros pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune sur le montant net des dividendes ayant fait l'objet de l'abattement proportionnel. Le montant de cet abattement a été porté à 1 525 euros pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs, et à 3 050 euros pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune par la loi du 30 décembre 2005 précitée<sup>2</sup>.

Cet abattement fixe a été supprimé à compter des revenus de 2012 par le 2° du H de l'article 9 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 et s'est appliqué pour la dernière fois aux revenus versés en 2011.

\* Le crédit d'impôt

Le 7° du paragraphe I de l'article 93 de la loi de finances pour 2004 a inséré un nouvel article 200 *septies* dans le CGI, prévoyant un crédit d'impôt sur les dividendes et revenus assimilés bénéficiant de l'abattement proportionnel et de l'abattement fixe. Ce crédit d'impôt était égal à 50 % du montant des dividendes avant application des deux abattements précités. Il était, cependant, plafonné à 115 euros par an pour une personne seule et à 230 euros par an pour un couple marié soumis à imposition commune.

Ce crédit d'impôt a été supprimé à compter des revenus de 2010 par l'article 7 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, qui a abrogé l'article 200 *septies* du CGI.

### **3 – De 2008 à 2012 : le choix entre un prélèvement forfaitaire libérateur et l'application du barème de l'impôt sur le revenu**

*a) L'institution d'un prélèvement forfaitaire optionnel, libérateur de l'impôt sur le revenu pour les dividendes versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent*

Afin d'inciter les contribuables à investir dans des placements en actions dans des sociétés passibles de l'IS, le législateur a entendu rapprocher le régime fiscal des dividendes de celui des produits de placement à revenus fixes tels que les obligations. En effet, ces derniers pouvaient être soumis, sur option, à un prélèvement forfaitaire au taux de 16 %, libérateur de l'impôt sur le revenu. À défaut d'option, ces produits figuraient dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et étaient donc soumis au barème progressif de cet impôt.

Le paragraphe I de l'article 10 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a inséré un nouvel article 117 *quater* dans le CGI, prévoyant un prélèvement forfaitaire libérateur de l'impôt sur le revenu applicable aux

<sup>2</sup> Art. 76, I, 2° de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

dividendes et revenus assimilés versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent. En vertu de cet article, les « *personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient de revenus éligibles à l'abattement prévu au 2° du 3 de l'article 158 (c'est-à-dire l'abattement proportionnel de 40 %) » peuvent « *opter pour leur assujettissement à un prélèvement au taux de 18 %, qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu* ». Le taux de ce prélèvement forfaitaire a été porté à 19 % par l'article 6 de la loi du 29 décembre 2010 précitée, puis à 21 % par l'article 20 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.*

Le second alinéa du paragraphe II de l'article 117 *quater* prévoit que « *l'option pour le prélèvement est exercée par le contribuable au plus tard lors de l'encaissement des revenus ; elle est irrévocable pour cet encaissement* ». Selon le bulletin officiel des finances publiques-Impôts, « *l'option doit être formulée de manière expresse pour chaque encaissement de revenus distribués et doit être effectuée au plus tard à la date de cet encaissement. Cela étant, l'option n'a pas besoin d'être renouvelée lors de chaque encaissement d'une même année ou même chaque année pour l'ensemble des encaissements de ladite année. En effet, une fois exercée, il peut être prévu, dans le document formalisant l'option du contribuable avec l'établissement payeur concerné, qu'elle reste valable pour l'ensemble des revenus distribués payés par cet établissement payeur aussi longtemps qu'elle n'a pas été expressément révoquée* »<sup>3</sup>.

En l'absence d'option pour le prélèvement forfaitaire, les dividendes et revenus assimilés entraînent dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, après application des deux abattements et du crédit d'impôt susmentionnés.

*b) L'impossibilité de bénéficier de l'abattement de 40 % pour les dividendes versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent en cas d'option partielle pour le prélèvement forfaitaire*

Lorsqu'il a instauré le prélèvement forfaitaire, le législateur a, dans le même temps, prévu qu'en cas d'exercice de l'option en faveur de ce prélèvement, quel que soit le montant de dividendes sur lequel elle portait, c'est-à-dire même si l'option était partielle (certaines distributions perçues par le contribuable étant soumises à l'impôt sur le revenu, les autres au prélèvement forfaitaire), ce choix du prélèvement forfaitaire privait le contribuable, pour tous les autres dividendes et revenus assimilés versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent perçus au cours de la même année, de l'abattement de

<sup>3</sup> BOFIP, RPPM – Revenus et profits du patrimoine mobilier, gains et profits assimilés – Modalités particulières d'imposition – Prélèvement forfaitaire libératoire optionnel sur les revenus distribués depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008 – Modalités d'application de l'option pour le prélèvement (BOI-RPPM-RCM-30-20-10-20120912).

40 % et, par voie de conséquence, également de l'abattement fixe et du crédit d'impôt.

En effet, les dispositions du *f* du 3° du 3 de l'article 158 du CGI, créées par l'article 10 de la loi de finances pour 2008, prévoyaient que cet abattement ne s'applique pas « *lorsque, au cours de la même année, le contribuable a perçu des revenus sur lesquels a été opéré le prélèvement prévu à l'article 117 quater* ». Ces dispositions, qui font l'objet de la décision commentée, visaient à « *supprimer la possibilité de cumuler au cours de la même année le prélèvement libératoire (...) et l'application du barème, après prise en compte des abattements* »<sup>4</sup>. En ce sens, l'exposé des motifs de l'amendement n° 72, présenté à l'Assemblée nationale et dont sont issues ces dispositions, indique « *ces abattements [proportionnel et fixe] permettent, en effet, la perception de dividendes en franchise d'impôt sur le revenu (pour un montant variable selon la situation fiscale du contribuable) et pouvaient, dans la rédaction actuelle, bénéficier également au contribuable optant pour le prélèvement libératoire à la condition que celui-ci n'exerce cette option que pour ceux des dividendes perçus au-delà du montant "effacé" par les abattements* »<sup>5</sup>.

En définitive, le contribuable percevant des dividendes et revenus assimilés pouvait se trouver dans trois situations différentes au regard de l'impôt sur le revenu, selon qu'il avait opté ou non pour le prélèvement forfaitaire et, le cas échéant, exercé cette option pour tout ou partie des dividendes distribués par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent :

- en l'absence d'option, l'ensemble des dividendes versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent étaient soumis, à hauteur de 60 % de leur montant, à l'impôt sur le revenu ;
- en cas d'option totale, l'ensemble des dividendes étaient soumis, à hauteur de 100 % de leur montant, au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu ;
- en cas d'option partielle, les dividendes ayant fait l'objet d'une option étaient soumis, à hauteur de 100 % de leur montant, au prélèvement forfaitaire ; les autres étaient soumis, à hauteur de 100 % de leur montant, à l'impôt sur le revenu.

#### **4. – Depuis 2013 : la suppression du caractère libératoire du prélèvement**

<sup>4</sup> M. Philippe Marini, *Rapport sur le projet de loi de finances pour 2008 modifié par l'Assemblée nationale*, Sénat, n° 91 Tome II, (Session ordinaire 2007-2008), 22 novembre 2007.

<sup>5</sup> Amendement n° 72, présenté par MM. Gilles Carrez, Michel Bouvard, Yves Censi, Louis Giscard d'Estaing, Jérôme Chartier et Hervé Mariton, Assemblée nationale, séance du 15 octobre 2007.

## **forfaitaire et le prélèvement à la source**

Il faut noter que les dispositions contestées sont aujourd'hui abrogées. En effet, afin de soumettre l'ensemble des dividendes et des produits de placement à revenu fixe à l'impôt sur le revenu, le B du paragraphe I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 a modifié la nature du prélèvement forfaitaire sur les dividendes prévu par l'article 117 *quater* du CGI. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, il s'agit d'un prélèvement à la source obligatoire, non libératoire de l'impôt sur le revenu : ce prélèvement est un acompte d'impôt sur le revenu imputable sur l'impôt (calculé selon le barème progressif) dû l'année suivante.

Par conséquent, l'ensemble des dividendes versés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent étant intégrés dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, leur est applicable l'abattement de 40 %.

### **B. – Origine de la QPC et question posée**

Les époux P. ont perçu différents dividendes au cours de l'année 2011 et opté, pour une partie d'entre eux, pour le prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu en application de l'article 117 *quater* du CGI. Conformément aux dispositions du *f* du 3<sup>o</sup> du 3 de l'article 158 du CGI, les autres dividendes perçus au cours de la même année sont entrés dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sans bénéficier de l'abattement proportionnel de 40 % prévu par le 2<sup>o</sup> du 3 du même article 158.

Par une réclamation en date du 15 octobre 2012, les époux P. ont demandé la restitution de la fraction d'imposition correspondante. Par une décision du 17 octobre 2012, leur réclamation a été rejetée par l'administration fiscale. Le 17 décembre 2012, ils ont porté le litige devant le tribunal administratif de Paris et soulevé à cette occasion une QPC portant sur le *f* du 3<sup>o</sup> du 3 de l'article 158 du CGI. Par une ordonnance du 15 février 2013, le tribunal a refusé de transmettre cette QPC au Conseil d'État. Par un jugement du 7 novembre 2013, leur requête tendant à la restitution partielle de la cotisation primitive d'IR à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011 a été rejetée.

Le 17 janvier 2014, les époux P. ont interjeté appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Paris. À cette occasion, ils ont demandé à la cour de transmettre au Conseil d'État une nouvelle QPC. Par une ordonnance du 22 avril 2014, la cour a refusé de transmettre au Conseil d'État cette QPC<sup>6</sup>. Par un arrêt rendu le 31 juillet 2014, leur recours au fond a été rejeté.

Le 3 octobre 2014, les époux P. se sont pourvus en cassation contre cet arrêt et

---

<sup>6</sup> CAA Paris, ord., 22 avril 2014, n° 14PA00338.

ont demandé l'annulation de l'ordonnance du 22 avril 2014 ainsi que le renvoi de leur QPC au Conseil constitutionnel.

Par une décision du 10 avril 2015 (n° 384972), le Conseil d'État a relevé que le moyen tiré de ce que les dispositions du f du 3° du 3 de l'article 158 du CGI, dans leur rédaction en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2013, « *portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soulève une question présentant un caractère sérieux* ». Il a donc décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution de ces dispositions.

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

Dans sa décision précitée du 10 avril 2015, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC portant sur les dispositions du f du 3° du 3 de l'article 158 du CGI « *dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2013* ». Le Conseil constitutionnel était saisi en conséquence de ces dispositions dans leur rédaction issue de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 (*cf. supra.*).

Dans sa décision n° 2015-473 QPC commentée, le Conseil a formulé une réserve d'interprétation afin de répondre au grief tiré de la violation du principe d'égalité devant la loi, puis écarté le grief tiré de la violation du principe d'égalité devant les charges publiques. Il a rapidement écarté les autres griefs tirés de la violation du principe de légalité des délits et des peines, du droit de propriété et de l'article 34 de la Constitution.

### **A. – Le grief tiré de la violation du principe d'égalité devant la loi**

Selon les requérants, les dispositions contestées instituait une différence de traitement injustifiée, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, entre les contribuables ayant soumis au barème de l'impôt sur le revenu des revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement proportionnel selon que ces contribuables ont ou non opté en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire pour d'autres revenus de capitaux mobiliers perçus au cours de la même année.

Le Conseil constitutionnel a rappelé son considérant de principe relatif au principe d'égalité devant la loi : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse"* ; que le principe

*d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* » (cons. 3).

Dans sa décision n° 2015-473 QPC commentée, le Conseil constitutionnel a d'abord jugé que les dispositions contestées *« instituent une différence de traitement entre les contribuables ayant soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement proportionnel prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts selon qu'ils ont opté ou non en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire pour d'autres revenus de capitaux mobiliers perçus au cours de la même année »* (cons. 4).

À la lumière des travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, et en particulier de l'amendement adopté par l'Assemblée nationale à l'origine des dispositions contestées, le Conseil a relevé *« qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu interdire le cumul du bénéfice des abattements, proportionnel et fixe, applicables en cas d'imposition au barème des dividendes, avec l'option en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire, afin d'éviter que le contribuable "n'exerce cette option que pour ceux des dividendes perçus au-delà du montant "effacé" par les abattements" »* (cons. 4).

Au regard de cet objectif d'intérêt général, le Conseil a ensuite vérifié que la différence de traitement était en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Pour exercer son contrôle, le Conseil a distingué deux périodes : d'une part, la période précédant la suppression de l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du CGI et, d'autre part, celle postérieure à cette suppression.

Concernant la première période (c'est-à-dire pour les dividendes perçus du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2011), le Conseil a relevé *« qu'avant la suppression de l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, les dispositions contestées avaient pour objet d'éviter que les contribuables ne combinent le recours, d'une part, à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu après prise en compte des abattements proportionnel et fixe pour certains de leurs revenus de capitaux mobiliers jusqu'au montant "effacé" par les abattements et, d'autre part, au prélèvement forfaitaire libératoire pour le surplus dans l'hypothèse où le taux marginal de l'impôt sur le revenu était supérieur au taux de ce prélèvement forfaitaire »* (cons. 5). Dès lors, le Conseil a jugé que *« le législateur s'est fondé, pour fixer les règles d'imposition des revenus perçus au cours des années 2008 à 2011, sur un motif d'intérêt général tendant à éviter l'optimisation fiscale »* (cons. 5). Il en

a déduit que « *la différence de traitement qui en résulte est fondée sur un critère en rapport avec l'objet de la loi* » (cons. 5).

Concernant la seconde période (c'est-à-dire pour les dividendes perçus au cours de la seule année 2012), le Conseil a relevé que dans la mesure où le 2° du H de l'article 9 de la loi du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 a supprimé l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158, à compter des revenus de l'année 2012, « *la faculté d'optimisation que le législateur a entendu interdire en adoptant les dispositions contestées a disparu pour l'imposition des revenus de l'année 2012* » (cons. 6). En privant les contribuables de l'application de l'abattement forfaitaire alors même que la suppression de l'abattement fixe rendait impossible l'optimisation précédemment combattue, le législateur maintenait ainsi en place un dispositif qui avait perdu sa justification. Le critère en fonction duquel les contribuables pouvaient se voir privés de l'application de l'abattement forfaitaire n'était plus en rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur.

On peut relever que le Conseil constitutionnel avait déjà été confronté à un dispositif fiscal qui n'était que pour partie en rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur et avait alors eu recours à une réserve d'interprétation permettant de neutraliser l'inconstitutionnalité relevée. Dans sa décision n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012 relative à la taxe sur les boues d'épuration, le Conseil, après avoir relevé que « *la différence instituée entre les boues susceptibles d'être épandues que le producteur a l'autorisation d'épandre et les autres déchets qu'il produit et qui ne peuvent être éliminés que par stockage ou par incinération est en rapport direct avec l'objet de la taxe* », avait considéré « *qu'il n'en va pas de même des boues susceptibles d'être épandues mais que le producteur n'a pas l'autorisation d'épandre ; que si la taxe instituée par le paragraphe II de l'article L. 425-1 du code des assurances était également assise sur les boues d'épuration que le producteur n'a pas l'autorisation d'épandre, elle entraînerait une différence de traitement sans rapport direct avec son objet et, par suite, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques* ». Il avait donc considéré que la taxe sur les boues d'épuration « *ne saurait être assise que sur les boues d'épuration que le producteur a l'autorisation d'épandre* »<sup>7</sup>.

Même si, dans la décision du 26 juin 2015 commentée, la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi provenait de l'évolution des autres dispositions législatives applicables à l'imposition des dividendes au barème de l'impôt sur le revenu au cours de la période correspondant à l'application des dispositions contestées, le Conseil a de la même manière formulé une réserve d'interprétation. Il a jugé que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans*

<sup>7</sup> Décision n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012, *COPACEL et autres (Taxe sur les boues d'épuration)*, cons. 6.

*instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur, avoir pour objet ou pour effet d'interdire l'application de l'abattement prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts à ceux des revenus de capitaux mobiliers soumis au barème de l'impôt sur le revenu dû en 2013 au titre de l'année 2012 nonobstant la perception d'autres revenus sur lesquels a été opéré en 2012 le prélèvement prévu à l'article 117 quater du même code » (cons. 6).*

Par ailleurs, le Conseil a limité le bénéfice de cette réserve aux seules impositions contestées avant la date de la publication de sa décision<sup>8</sup>, à l'instar des limites qu'il a déjà parfois apportées au bénéfice d'une déclaration d'inconstitutionnalité en matière fiscale<sup>9</sup>.

Sous cette réserve, le Conseil a considéré que les dispositions contestées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant la loi.

## **B. – Le grief tiré de la violation du principe d'égalité devant les charges publiques**

Selon les requérants, les dispositions contestées faisaient peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, dès lors que les revenus de capitaux mobiliers soumis au barème de l'impôt à hauteur de 100 % de leur montant, compte tenu de la perte de l'abattement proportionnel, ont déjà été taxés au titre de l'impôt sur les sociétés entre les mains de l'entreprise distributrice.

Conformément à sa jurisprudence, le Conseil a rappelé que si, « *pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions pesant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable* » (cons. 8).

Le Conseil a considéré qu'« *il n'y a pas lieu de prendre en compte les impositions acquittées par la société distributrice sur les bénéficiaires sur lesquels ont été prélevés les revenus de capitaux mobiliers imposés entre les mains d'un actionnaire personne physique* ». Il a alors jugé que « *les dispositions contestées ne font pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs propres facultés contributives* » et qu'elles « *n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (cons. 8). Dès lors, le

<sup>8</sup> A défaut de cette précision, tous les contribuables s'étant vus privés du bénéfice de l'abattement forfaitaire sur leurs dividendes en application du f du 3° du 3 de l'article 158 du CGI au titre des revenus de l'année 2012 auraient pu, jusqu'au 31 décembre 2015, formuler une réclamation afin de bénéficier de cet abattement.

<sup>9</sup> V. décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger (Taxe locale sur la publicité extérieure II)*.

Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

### C. – Les autres griefs

Les requérants soutenaient que les dispositions contestées portaient atteinte au principe de légalité des délits et des peines, au droit de propriété et à l'article 34 de la Constitution.

Le Conseil a déjà eu l'occasion de juger que des dispositions fiscales, si elles peuvent être confrontées aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, ne sauraient l'être au principe de légalité des délits et des peines (lequel ne serait opérant que s'il s'agissait de dispositions instituant une sanction ayant le caractère d'une punition)<sup>10</sup>, pas plus qu'au droit de propriété<sup>11</sup>.

Ces griefs ont donc été rapidement écartés par le Conseil qui a jugé que « *les dispositions contestées ne sont contraires ni au principe de légalité des délits et des peines ni au droit de propriété, ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit* » (cons. 9).

Le Conseil constitutionnel n'a pas répondu au grief tiré de la méconnaissance de l'article 34, qui n'est pas invocable en QPC lorsque, comme c'était le cas en l'espèce, l'incompétence négative alléguée n'affecte pas par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> V. décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 5.

<sup>11</sup> V. décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 11.

<sup>12</sup> V. décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force ouvrière FNEM FO (Régimes spéciaux de sécurité sociale)*, cons. 3.