



## Commentaire

### Décision n° 2016-627/628 QPC du 28 avril 2017

#### *Société Orange*

#### *(Contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 février 2017 par le Conseil d'État (décision n° 405102 du 8 février 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Orange relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale (CSS).

Le Conseil constitutionnel a été saisi, le même jour, par la Cour de cassation (2<sup>ème</sup> chambre civile, arrêt n° 308 du 9 février 2017) d'une QPC posée par la société Orange relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mêmes dispositions.

Dans sa décision n° 2016-627/628 QPC du 28 avril 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution, après avoir émis une réserve d'interprétation, les mots « *ou des actions* » figurant dans la seconde phrase du paragraphe II de l'article L. 137-13 du CSS, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008.

### **I. – Les dispositions contestées**

L'article L. 137-13 du CSS institue une contribution patronale pesant, notamment, sur les attributions d'actions gratuites. Les dispositions contestées du paragraphe II de cet article fixent son taux à 10 % et la rendent exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution de ces actions.

### **A. – Historique et objet des dispositions contestées**

Les attributions d'actions gratuites (AAG) constituent, avec les plans de souscription ou d'achat d'actions, dits « stock-options », un outil de rémunération, de motivation et de fidélisation des mandataires sociaux et des salariés.

Alors que les stock-options ont été institués en 1970<sup>1</sup>, les AAG n'ont été créées

---

<sup>1</sup> Loi n° 70-1322 du 31 décembre 1970 relative à l'ouverture d'options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice du personnel des sociétés.

que récemment, par la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, notamment pour répondre aux critiques suscitées par les dérives des stock-options, lesquelles ne bénéficient en pratique qu'à une partie des cadres dirigeants des entreprises, disposant des moyens d'investir dans le capital social de leur société.

## **1. – Le régime des attributions d'actions gratuites**

Les AAG sont régies par les articles L. 225-197-1 à L. 225-197-5 du code de commerce.

### **a. – Les sociétés pouvant attribuer des actions gratuites**

Les sociétés par actions françaises (SA, SCA, SAS), que leurs titres soient ou non admis aux négociations sur un marché réglementé, peuvent consentir des attributions d'actions gratuites.

### **b. – Les bénéficiaires des actions gratuites**

Ces attributions peuvent bénéficier aux salariés et, sous certaines conditions, à certains mandataires sociaux de la société attributrice ainsi qu'à ceux de certaines sociétés du groupe auquel elle appartient.

L'attribution est plafonnée. D'une part, il ne peut pas être attribué d'actions gratuites aux salariés et aux mandataires sociaux détenant chacun plus de 10 % du capital social de la société attributrice. Il en résulte que l'AAG ne peut avoir pour effet de permettre à une personne de détenir plus de 10 % du capital social. D'autre part, le nombre total des actions gratuites attribuées ne peut pas excéder 10 % du capital social de la société attributrice.

### **c. – La procédure d'attribution et d'acquisition des actions gratuites**

La procédure comprend une phase d'attribution et d'acquisition, elles-mêmes ponctuées de périodes minimales d'acquisition et de conservation.

*\* L'opération est d'abord autorisée par l'assemblée générale extraordinaire. « Certaines modalités de l'attribution sont fixées par l'assemblée générale extraordinaire, notamment le nombre maximum d'actions nouvelles ou existantes susceptibles de faire l'objet d'une attribution gratuite, la durée minimale de la période d'acquisition et enfin celle de la période de conservation. Pour le reste, comme pour les stock-options, l'assemblée "autorise" le conseil d'administration (ou le directoire) à procéder à l'attribution gratuite d'actions nouvellement émises ou existantes, à charge pour*

lui de rendre compte, lors de chaque assemblée annuelle, de l'utilisation qu'il a faite de cette autorisation »<sup>2</sup>.

\* La décision d'attribution est, sur la base de cette autorisation, prise par le conseil d'administration ou le directoire, qui désigne les bénéficiaires des actions gratuites, le nombre des actions et leur valeur d'attribution, ainsi que les conditions et critères d'attribution, dans le cadre fixé par l'assemblée générale. Les conditions sont liées aux délais d'acquisition et de conservation ; les critères supplémentaires sont souvent fonction des objectifs que s'est assignée la société. Il peut s'agir de critères de performance individuelle ou collective ou de critères d'ancienneté ou de présence du bénéficiaire dans la société.

\* L'attribution effective aux bénéficiaires n'est pas immédiate : entre la décision d'attribution et l'attribution effective, doit s'écouler une durée minimale, dite « période d'acquisition ». Cette période était, à l'époque des faits de l'espèce, de deux ans. Elle a été ramenée à un an par la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

\* Enfin, les actions gratuites doivent être conservées par leur bénéficiaire pendant une durée minimale de deux ans, dite « période de conservation ». Depuis la loi du 6 août 2015, l'assemblée générale n'est plus tenue de fixer une telle période.

## **2. – La contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites**

Afin de les rendre attractives, les AAG sont, comme les stock-options, soumises à un régime fiscal et social dérogatoire favorable.

Les AAG sont ainsi, en vertu du treizième alinéa de l'article L. 242-1 du CSS, exclues de l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Cette exclusion vaut tant pour les cotisations sociales patronales que salariales. Elle vaut, sans plafond, quel que soit le montant de l'avantage accordé. Pour les actions attribuées avant le 28 septembre 2012, cette exclusion était subordonnée au respect de la « période de conservation » par le bénéficiaire.

La Cour des comptes, dans son rapport annuel de 2007 sur la sécurité sociale, avait recensé les dispositifs réduisant l'assiette des prélèvements sociaux et des recettes potentielles, parmi lesquels figuraient les « *stock-options* » et les AAG. Elle évaluait la perte de recettes s'agissant des stock-options à trois milliards d'euros<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> François Basdevant et Frank Martin Laprade, « Attribution gratuite d'action », *JurisClasseur Banque - Crédit - Bourse*, fascicule n° 1866.

<sup>3</sup> Rapport annuel de la Cour des comptes 2007, p. 148.

Dans ce contexte, M. Yves Bur, député, a présenté un amendement au projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 visant « à instituer une contribution patronale affectée à la Caisse nationale d'assurance maladie » afin de « faire en sorte que ces rémunérations déguisées [les stock options et les actions gratuites], en forte expansion, participent davantage au financement de la protections sociale »<sup>4</sup>. Parallèlement, cet amendement instituait une contribution salariale sur les stock-options et les AAG, dont le produit était affecté à la Caisse nationale des allocations familiales.

Ainsi, la loi n° 2007-1586 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 a institué, à l'article L. 137-13 du CSS, une contribution patronale sur les stock-options et les AAG et, à l'article L. 137-14 du même code, une contribution salariale sur les mêmes avantages.

### **a. – La nature de la contribution**

Dans sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, le Conseil constitutionnel a jugé que la contribution patronale instituée à l'article L. 137-13 du CSS était une imposition destinée « à assurer le financement des dépenses des régimes obligatoires de sécurité sociale et des organismes concourant au financement de ces régimes »<sup>5</sup>.

### **b. – Le champ d'application de la contribution**

Le paragraphe I de l'article L. 137-13 prévoit que cette contribution s'applique « aux options consenties » de souscription ou d'achat d'actions et « aux actions attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-5 » du code de commerce, c'est-à-dire aux actions attribuées gratuitement.

### **c. – L'assiette de la contribution**

Le paragraphe I de l'article L. 137-13, dans sa rédaction contestée dans la QPC, prévoit que la contribution est assise, s'agissant des attributions d'actions gratuites, au choix de l'employeur sur « la juste valeur des actions » (pour les sociétés établissant des comptes consolidés conformes aux normes internationale) ou sur « la valeur des actions à la date de la décision d'attribution par le conseil d'administration ou le directoire ».

---

<sup>4</sup> Exposé sommaire de l'amendement n° 12 (2<sup>ème</sup> rect.) de M. Yves Bur, rapporteur au nom de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale en première lecture du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 (octobre 2007).

<sup>5</sup> Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 11.

Cette assiette a été modifiée par la loi du 6 août 2015 précitée : l'article L. 137-13 prévoit désormais que la contribution est assise sur « *la valeur, à leur date d'acquisition, des actions attribuées* ».

#### **d. – Le fait générateur de la contribution**

L'article L. 137-13 ne précise pas expressément le fait générateur de la contribution. Toutefois, dans un arrêt du 7 mai 2014<sup>6</sup>, la Cour de cassation a jugé, au visa de l'article L. 137-13 du CSS, « *qu'il résulte de ce texte que le fait générateur de la contribution (...) est constitué par la décision d'attribution [des actions], même assortie de conditions* ».

#### **e. – Le taux et l'exigibilité de la contribution**

Le paragraphe II de l'article L. 137-13, objet de la QPC, est relatif au taux et à l'exigibilité de la contribution.

\* Le taux de la contribution (sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions d'actions gratuites) a été initialement fixé à 10 %. Il a été porté à 14 % (avec un taux dérogatoire à 10 %) par la loi n° 2011-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012, puis à 30 % par la loi du 23 décembre 2013. Il a été ramené à 20 %, pour les seules AAG, par la loi du 6 août 2015, avant d'être de nouveau porté à 30 %, pour les mêmes AAG, par la loi de finances pour 2017<sup>7</sup>.

\* L'exigibilité de la contribution était fixée, dans sa rédaction initiale contestée dans la QPC, identiquement pour les stock-options et les actions attribuées gratuitement au mois suivant la date de la décision d'attribution des options ou des actions.

Dans l'arrêt précité du 7 mai 2014, la Cour de cassation a jugé : « *Attendu, selon le jugement attaqué rendu en dernier ressort, que la société Stmicroelectronics Grenoble 2 (l'employeur) a décidé, courant 2008, d'attribuer des actions gratuites à certains de ses salariés et s'est acquittée, auprès de l'URSSAF du Rhône (l'URSSAF), de la contribution prévue par l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale ; que par lettre du 20 juillet 2009, elle a demandé à*

---

<sup>6</sup> Cass. 2° civ. 7 mai 2014, n° 13-15.790 (n° 743), *Urssaf du Rhône c/ Sté STMicroelectronics Grenoble 2 : RJS 8-9/14 n° 645* ; D. Asquinazi-Bailleux, « *Contribution patronale sur les actions attribuées gratuitement : fait générateur de la contribution* » : *La semaine juridique - Social* 2014, n° 39, 1368 ; solution confirmée dans Cass. 2° civ. 2 avril 2015, n° 14-16.453 (n° 569), *Sté STMicroelectronics Crolles 2 c/ Urssaf Rhône-Alpes : RJS 6/15 n° 429*.

<sup>7</sup> Article 61 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. Le Conseil constitutionnel a contrôlé cet article, mais sous le seul angle de sa procédure d'adoption (décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 67 à 70).

*l'URSSAF le remboursement de la contribution acquittée sur des actions n'ayant pas fait l'objet d'une attribution définitive ; qu'un refus lui ayant été opposé, elle a saisi une juridiction de sécurité sociale ;*

*« Attendu que pour accueillir ce recours, le jugement retient que l'employeur a décidé d'attribuer des actions gratuites aux salariés sous condition de la réalisation de performances, que cette condition suspensive n'ayant pas été remplie, il a finalement renoncé à la distribution prévue ; que la date d'exigibilité de la contribution, qui correspond à la décision d'attribution des actions, ne peut être confondue avec le fait générateur qui est l'attribution des actions gratuites et non la simple décision de les attribuer non suivie d'effets ; qu'il en résulte qu'en l'absence d'attribution des actions du fait de la non-réalisation de la condition suspensive, la contribution patronale est constitutive d'un indu dont l'employeur est fondé à obtenir la restitution ;*

*« Qu'en statuant ainsi, le tribunal a violé le texte susvisé ».*

Il en résultait que la contribution est définitivement et irrévocablement due même si les actions ne sont jamais attribuées.

\* Cette situation est désormais résolue, l'article 135 de la loi du 6 août 2015 ayant repoussé la date d'exigibilité au mois suivant la date d'acquisition des actions par le bénéficiaire<sup>8</sup> : « La référence aux actions effectivement distribuées permet en outre d'éviter que la contribution ne soit due lorsque l'attribution des actions est décidée par l'entreprise mais que cette décision n'est pas suivie d'effet »<sup>9</sup>.

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

Le 27 juillet 2011, le conseil d'administration de la société France Telecom (devenue Orange en 2013) a décidé, après autorisation de l'assemblée générale extraordinaire, de procéder à une attribution d'actions gratuites, en vue d'une attribution effective en 2015, sous réserve de critères de performance et de présence.

En application de l'article L. 137-13 du CSS, la société Orange s'est acquittée d'une contribution patronale d'un montant de 19 528 405 euros.

---

<sup>8</sup> En revanche, la loi du 6 août 2015 n'a pas modifié la date d'exigibilité de la contribution en tant qu'elle s'applique aux stock-options. Il en résulte que, dans sa rédaction actuelle, la date d'exigibilité de la contribution patronale est différente selon que celle-ci s'applique aux AAG ou aux stock-options.

<sup>9</sup> Rapport n° 2498 (Assemblée nationale – XIV<sup>ème</sup> législature) au nom de la commission spéciale chargée d'examiner le projet de loi pour la croissance et l'activité présenté par M. Richard Ferrand, rapporteur général, et MM. Christophe Castaner, Laurent Grandguillaume, Denys Robiliard, Gilles Savary, Alain Tourret, Stéphane Travert, Mmes Cécile Untermaier et Clotilde Valter, déposé le 19 janvier 2015, tome I, volume 2, p. 151.

Les conditions d'attribution n'ayant pas été remplies, aucune action n'a, en définitive, été attribuée.

En juillet 2013, la société requérante a, sans succès, formé auprès de l'URSSAF du Bas-Rhin, successivement une demande de rescrit afin que cet organisme se prononce sur le principe d'un remboursement, puis une demande de remboursement de la contribution. À la suite du rejet de sa demande, la société requérante a vainement saisi le tribunal des affaires de sécurité sociale (TASS) du Bas-Rhin, puis la cour d'appel de Colmar.

\* La société requérante a formé un pourvoi devant la Cour de cassation contre l'arrêt de la cour d'appel, à l'occasion duquel elle a soulevé une QPC ainsi formulée :

*« Le II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008, porte-il atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, au principe d'égalité devant la loi fiscale garanti par l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, et au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, en ce qu'il prévoit que la contribution due par les employeurs sur les actions attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du code de commerce est exigible le mois suivant la date de la décision de principe d'attribution des actions, de sorte que la contribution est due même si les actions viennent en définitive à ne pas être effectivement attribuées en raison de la défaillance, indépendante de la volonté de l'entreprise, des conditions auxquelles cette attribution a été subordonnée ? »*

Par l'arrêt du 9 février 2017 précité, la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel cette QPC, avec la motivation suivante : *« en fixant au mois suivant la date de la décision d'attribution gratuite des actions, l'exigibilité de la contribution qu'elle prévoit, la disposition critiquée, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2015-990 du 6 août 2015, exclut implicitement mais nécessairement tout remboursement du montant de celle-ci lorsque les actions ne sont pas attribuées en raison de la défaillance des conditions auxquelles l'attribution était subordonnée ; que la présente question présente, dès lors, un caractère sérieux au regard des exigences du principe de l'égalité devant les charges publiques énoncé à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 29 août 1789 ».*

\* Parallèlement à son pourvoi en cassation, la société Orange a saisi, le 16 novembre 2016, le Conseil d'État d'un recours pour excès de pouvoir dirigé

contre les troisième et cinquième phrases du D du paragraphe I de la circulaire DSS/5B n° 2008-119 du 8 avril 2008 relative à la mise en œuvre de la contribution patronale sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attribution gratuites d'actions. À l'appui de sa requête, elle a soulevé une QPC.

Par la décision précitée du 8 février 2017, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, au motif « *que la question de savoir si elles portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment 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, en ce qu'elles prévoient [les dispositions du II de l'article L. 137-13 du CSS] l'exigibilité de la contribution due par les employeurs sur les actions attribuées gratuitement dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 et suivants du code de commerce dans le mois suivant la date de la décision d'attribution des actions, y compris lorsque le conseil d'administration ou le directoire a fixé des conditions et, le cas échéant, des critères pour l'attribution définitive des actions, sans corrélativement organiser la restitution de cette contribution si les actions ne sont pas effectivement attribuées, au terme de la période d'acquisition, notamment lorsque les conditions ainsi prévues n'ont pas été remplies, présente un caractère sérieux* ».

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

La société requérante soutenait qu'en liant l'exigibilité de la contribution patronale à la décision d'attribution d'actions gratuites, que ces actions soient ou non effectivement attribuées, les dispositions objet de la QPC méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et portaient atteinte au droit de propriété.

### **A. – Les questions préalables**

Les deux QPC renvoyées au Conseil constitutionnel étaient identiques. Dans sa décision commentée du 28 avril 2017, le Conseil a donc jugé qu'il y avait lieu de les joindre pour y statuer par une seule décision (paragr. 1).

#### **1. – La détermination du champ de la QPC**

Le Conseil constitutionnel était saisi du paragraphe II de l'article L. 137-13 du CSS, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008<sup>10</sup>. Sa première phrase fixe le taux

---

<sup>10</sup> La rédaction dans laquelle les dispositions sont contestées était précisée tant dans le dispositif de la décision de renvoi du Conseil d'État que dans la QPC reproduite dans les motifs de l'arrêt de renvoi de la Cour de cassation.



de la contribution, la seconde fixe la date de son exigibilité, tant en ce qu'elle concerne les AAG que les stock-options.

Or, les griefs soulevés par la société requérante portaient exclusivement sur la date d'exigibilité de la contribution sur les AAG.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a regardé la QPC comme portant « *sur les mots "ou des actions" figurant dans la seconde phrase du paragraphe II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale* » (paragr. 4).

## **2. – Les dispositions telles qu'interprétées par la Cour de cassation**

D'une part, ainsi qu'il a été indiqué précédemment, la Cour de cassation avait, dans ses arrêts précités de 2014 et 2015, interprété les dispositions de l'article L. 137-13 du CSS comme faisant obstacle à un remboursement de la contribution même lorsque les actions gratuites n'ont pas été effectivement attribuées.

D'autre part, dans l'arrêt de renvoi de la QPC, la Cour de cassation a indiqué qu'« *en fixant au mois suivant la date de la décision d'attribution gratuite des actions, l'exigibilité de la contribution qu'elle prévoit, la disposition critiquée, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2015-990 du 6 août 2015, exclut implicitement mais nécessairement tout remboursement du montant de celle-ci lorsque les actions ne sont pas attribuées en raison de la défaillance des conditions auxquelles l'attribution était subordonnée* ».

Le Conseil a donc considéré être saisi des dispositions contestées telles qu'interprétées par la Cour de cassation : « *En application des dispositions contestées, la contribution patronale est exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution des actions gratuites. Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de cassation qu'en l'absence d'attribution effective des actions en raison de la défaillance des conditions auxquelles cette attribution était subordonnée, l'employeur n'est pas fondé à obtenir la restitution de la contribution* » (paragr. 7.)

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

### **1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel**

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le Conseil constitutionnel considère de manière constante que « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie*

*entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »<sup>11</sup>.*

\* Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel vérifie, en particulier, si l'impôt est fondé sur des critères objectifs et rationnels.

Dans sa décision n° 2010-97 QPC, il a ainsi censuré des dispositions instaurant une différence de traitement entre les entreprises, au regard de la taxe sur la fourniture d'électricité, selon qu'elles avaient ou non conclu une convention de fourniture d'électricité avec une commune avant une certaine date : cette différence *« ne repose pas sur des critères objectifs et rationnels définis en fonction des buts que le législateur s'est assignés ; (...) cette différence est constitutive d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*<sup>12</sup>.

Dans sa décision n° 2013-684 DC, le Conseil a censuré des dispositions soumettant, « par défaut », des personnes à l'impôt au motif que leur co-contractant, non résident français, aurait été soumis à l'impôt s'il avait été résident français : *« Considérant que le seul fait que la personne établie à l'étranger aurait été redevable d'une imposition si elle avait été établie en France ne saurait suffire à constituer un motif objectif et rationnel justifiant de désigner un autre redevable de cette même imposition ; qu'en prévoyant que, selon que le détenteur des droits de diffusion des manifestations ou compétitions sportives est établi en France ou à l'étranger, la taxe sur la cession de ces droits serait acquittée soit par celui qui les cède soit par celui qui les acquiert, le législateur a instauré une différence de traitement qui méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques ; que, par suite l'article 66 doit être déclaré contraire à la Constitution »*<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs)*, cons. 8.

<sup>12</sup> Décision n° 2010-97 QPC du 4 février 2011, *Société LAVAL DISTRIBUTION (Taxe sur l'électricité)*.

<sup>13</sup> Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 37.

Plus récemment, dans sa décision n° 2016-587 QPC, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions qui subordonnaient le bénéfice d'une exonération à des conditions dépourvues de rapport avec l'objectif poursuivi par l'octroi de cette exonération :

*« En prévoyant que l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite bénéficie d'un régime d'exonération, le législateur a entendu favoriser la poursuite de l'activité exercée.*

*« Toutefois, en exigeant que le repreneur poursuive cette activité dans les mêmes locaux, alors qu'il n'y a pas de lien entre la poursuite de l'activité d'agent général d'assurances, qui consiste en la gestion d'un portefeuille de contrats d'assurances, et le local où s'exerce cette activité, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction des buts qu'il s'est proposé. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques »<sup>14</sup>.*

\* Le Conseil constitutionnel vérifie également qu'une imposition respecte la prise en compte des capacités contributives des contribuables : *« cette exigence [d'égalité devant l'impôt] ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives »<sup>15</sup>.*

Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel a formulé une règle de principe selon laquelle *« l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs »<sup>16</sup>.*

## **2. – L'application à l'espèce**

La société requérante soutenait qu'en liant l'exigibilité de la contribution patronale à la décision d'attribution d'actions gratuites, alors que cette décision peut ne pas être suivie d'effet, les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques dès lors, d'une part, qu'elles portaient atteinte aux facultés contributives des contribuables et, d'autre part,

---

<sup>14</sup> Décision n° 2016-587 QPC du 14 octobre 2016, *Époux F. (Exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances)*, paragr. 6 et 7.

<sup>15</sup> Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 65 et n° 2007-555 DC du 16 août 2007, cons. 24.

<sup>16</sup> Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29.

qu'elles créaient une imposition ne reposant pas sur des critères objectifs et rationnels. Elles permettraient, selon les écritures de la société requérante, de « *taxer une distribution d'actions qui au final n'a pas lieu, c'est-à-dire de taxer une opération inexistante ou encore une opération au cours de laquelle aucun transfert de richesse n'a eu lieu* ».

Dans la décision commentée du 28 avril 2017, le Conseil constitutionnel a, tout d'abord, relevé que « *la contribution patronale est exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution des actions gratuites* », puis a rappelé les conséquences que la Cour de cassation tirait de ces mêmes dispositions. Il a ainsi indiqué que, selon elle, « *en l'absence d'attribution effective des actions en raison de la défaillance des conditions auxquelles cette attribution était subordonnée, l'employeur n'est pas fondé à obtenir la restitution de la contribution* » (paragr. 7).

La Cour de cassation exclut ainsi, dans cette hypothèse, toute possibilité de remboursement de la contribution patronale.

Au regard de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel s'est alors, en premier lieu, attaché à rappeler l'objectif que le législateur avait assigné à cet impôt.

Ainsi, il ressortait des travaux parlementaires qu'en « *instituant la contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites* » le législateur avait entendu imposer ce qui s'analyse comme « *un complément de rémunération* » afin que ces avantages, exclus « *de l'assiette des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale* », participent au financement de la protection sociale (paragr. 8).

En second lieu, le Conseil a recherché si le dispositif contesté était en rapport avec les buts poursuivis par la loi et reposait sur des critères objectifs et rationnels.

À cet égard, il a jugé qu'il était « *loisible au législateur de prévoir l'exigibilité de cette contribution avant l'attribution effective* » des actions. Cependant, il a relevé que cette faculté ne saurait dispenser le législateur de fonder l'impôt sur des critères objectifs et rationnels, conformément aux exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

En effet, les dispositions contestées conduisaient à la taxation, non pas de l'octroi d'une rémunération, mais de la décision non irrévocable de l'octroi de cette rémunération.

Partant, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation, en énonçant que législateur « *ne peut, sans créer une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, imposer l'employeur à raison de rémunérations non effectivement versées. Dès lors, les dispositions contestées ne sauraient faire obstacle à la restitution de cette contribution lorsque les conditions auxquelles l'attribution des actions gratuites était subordonnée ne sont pas satisfaites* ». Sous cette réserve, il a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 8).

Cette réserve ne vaut ainsi que pour les actions qui ne seraient pas effectivement attribuées, et non dans l'hypothèse où la valeur des actions sur laquelle est assise la contribution a diminué entre la date de la décision d'attribution et la date d'attribution effective.

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

La société requérante reprochait aux dispositions contestées de traiter identiquement les sociétés qui, *in fine*, attribuent les actions gratuites à raison desquelles la contribution a été acquittée et celles qui ne le font pas, alors que pour ces dernières, la contribution serait sans cause.

Toutefois, le principe d'égalité devant la loi, garanti par l'article 6 de la Déclaration de 1789, n'oblige pas à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes<sup>17</sup>.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a relevé qu'en prévoyant une date d'exigibilité identique « *le législateur n'a institué aucune différence de traitement* ». Il a conclu : « *Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté* » (paragr. 10).

Après avoir considéré qu'aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit n'était méconnu, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution, sous la réserve énoncée précédemment, les mots « *ou des actions* » figurant dans la seconde phrase du paragraphe II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008.

---

<sup>17</sup> Voir, par exemple, la décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 13.