



Commentaire

Décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017

M. Alain C.

(Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)

Décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017

M. Amar H. et autre

(Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 11 mai 2017 par le Conseil d'État (décision n° 407832 du 9 mai 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Alain C, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit « *des dispositions combinées des trois premiers alinéas du 1 ter de l'article 150-0 D du code général des impôts et du IV de l'article 150-0 D ter du même code* ».

Dans sa décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution, sous plusieurs réserves d'interprétation, les trois premiers alinéas du 1 *ter* de l'article 150-0 D du code général des impôts (CGI).

Le Conseil constitutionnel a également été saisi le 11 mai 2017 par le Conseil d'État (décision n° 407999 du 9 mai 2017) d'une QPC posée par M. Amar H., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des « *dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, du 2° du 7 de l'article 158 du même code et du c du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ».

Il a, enfin, été saisi le 24 mai 2017 par le Conseil d'État (décision n° 408725 du 24 mai 2017) d'une QPC posée par M. Dominique L., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des « *dispositions combinées du 7 de l'article 158 du code général des impôts, en tant qu'elles visent au 2° les bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis du même code, et du c) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ».

Dans sa décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017, le Conseil constitutionnel, après avoir joint ces deux dernières questions, a déclaré le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) conforme à la Constitution, moyennant une réserve d'interprétation.

I. – Les dispositions contestées

A. – La QPC n° 2017-642

1. – Historique et présentation des dispositions contestées

L'imposition des plus-values réalisées par des particuliers lors de la cession à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux peut être calculée après des abattements d'assiette visant à inciter à une détention suffisamment longue de ces valeurs ou de ces droits. À l'abattement de droit commun pour durée de détention s'ajoutent des abattements spécifiques, au bénéfice notamment des dirigeants de petites et moyennes entreprises (PME) cédant les titres de leur société lors de leur départ à la retraite.

a. – L'abattement de droit commun pour durée de détention

Jusqu'au 31 décembre 2012, la soumission à l'impôt sur le revenu (IR) des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prenait la forme d'un prélèvement à taux proportionnel et forfaitaire (fixé à 19 % en 2011 puis à 24 % en 2012).

Depuis le 1^{er} janvier 2013, ces plus-values sont imposées au barème progressif de l'IR¹. Toutefois, afin d'atténuer les effets de la progressivité, le législateur a mis en place, au 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI (objet de la QPC n° 2017-642), un mécanisme d'abattement d'assiette en fonction de la durée de détention.

Modifié par l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, le 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI prévoit ainsi un abattement de 50 % du montant des gains nets lorsque la durée de détention des actions, parts, droits ou titres est comprise entre deux ans et moins de huit ans à la date de la cession (ou de la distribution) et porte cet abattement à 65 % lorsque la durée de détention est égale ou supérieure à huit ans.

Selon les travaux préparatoires de cette réforme, « *le taux d'imposition obtenu après deux ans de détention est très proche de celui du taux forfaitaire qui s'est appliqué jusqu'en 2011 (20,2 % contre 19 %) et plus faible que celui en vigueur*

¹ Article 150-0 A du CGI.

au titre de 2012, fixé à 24 %./ Le taux d'imposition obtenu après huit ans de détention est plus faible encore (13,46 % contre 19 %)./ Cet avantage est encore plus significatif si on le compare au taux marginal moyen de 40 % auquel sont imposés les foyers déclarant des plus-values mobilières imposées »².

Le paragraphe III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 prévoit l'application de ces nouvelles dispositions « *aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1^{er} janvier 2013* ».

Dans sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016³, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution, sous deux réserves d'interprétation, les trois premiers alinéas du 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

Afin de garantir l'égalité devant les charges publiques, la première réserve impose, pour la taxation des plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 qui ne font l'objet d'aucun abattement d'assiette sur leur montant brut, l'application d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition (cons. 11)⁴. Pour éviter toute atteinte aux situations légalement acquises, la seconde réserve exige, lorsque trouve à s'appliquer un mécanisme de report d'imposition obligatoire, de ne pas imposer les plus-values en cause selon des règles de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition (cons. 15)⁵. La première réserve ne s'applique donc qu'aux reports d'imposition facultatifs, sur option du contribuable.

b. – L'abattement spécifique pour durée de détention des dirigeants de petites et moyennes entreprises (PME) cédant les titres de leur société lors de leur départ à la retraite

* Jusqu'au 1^{er} janvier 2013, les dirigeants de PME cédant les titres de leur société lors de leur départ à la retraite bénéficiaient d'un abattement spécifique en application de l'article 150-0 D *ter* du CGI. Il s'agissait alors d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, prévu au 1 de l'ancien article 150-0 D *bis* du CGI (soit une exonération totale lorsque les titres étaient détenus plus de huit ans).

² M. Christian Eckert, rapport au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, n° 1428, tome II, XIV^e législature, octobre 2013.

³ Décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, *Époux M. D. (Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention)*.

⁴ Cette réserve a été prise en compte au 2 *bis* de l'article 150-0 D du CGI, introduit par l'article 34 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

⁵ Cette réserve a été prise en compte au 2 *ter* de l'article 200 A du CGI, introduit par l'article 34 de la loi du 29 décembre 2016 précitée.

Plusieurs conditions étaient mises au bénéfice de cet abattement, dont l'obligation pour le cédant de « *cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession* » (c du 2° du paragraphe I de l'article 150-0 D *ter*).

* Depuis le 1^{er} janvier 2013, cet abattement spécifique figure au 2° du B du 1 *quater* de l'article 150-0 D (renvoyant à l'article 150-0 D *ter* du CGI). Sont désormais combinés un abattement fixe de 500 000 euros et, « *pour le surplus éventuel* », un abattement proportionnel à la durée de détention des titres, renforcé par rapport au mécanisme de droit commun : 50 % lorsque cette durée est d'au moins un an et de moins de quatre ans à la date de la cession ; 65 % lorsqu'elle est d'au moins quatre ans et de moins de huit ans ; 85 % à partir de huit ans de détention.

En cas de non-respect des conditions ouvrant droit à cet abattement spécifique, sa remise en cause est prévue par le paragraphe IV du même article 150-0 D *ter*, objet de la QPC n° 2017-642⁶ :

« IV.- En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. Il en est de même, au titre de l'année d'échéance du délai mentionné au c du 2° du I, lorsque l'une des conditions prévues au 1° ou au c du 2° du même I n'est pas remplie au terme de ce délai ».

Ainsi, lorsque le dirigeant ne respecte pas les conditions d'application du dispositif, par exemple en ne cessant pas toute fonction dans la société dans les deux ans suivant la cession, il perd le bénéfice de l'abattement. L'avantage fiscal qu'il avait obtenu au titre des revenus de l'année *n* est alors remis en cause à l'occasion de l'imposition des revenus de l'année *n+2*.

Depuis la loi de finances pour 2014, il est expressément prévu à la dernière phrase du paragraphe IV de l'article 150-0 D *ter* que, dans ce cas, la plus-value est néanmoins réduite de l'abattement de droit commun prévu au 1 *ter* de l'article 150-0 D. Ces dispositions n'étaient cependant pas applicables à la situation à l'origine de la QPC.

⁶ Il s'agit de la rédaction résultant de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 (voir ci-après).

2. – Origine de la QPC et question posée

M. Alain C. a réalisé en 2011 une plus-value de cession de titres, qu'il détenait depuis plus de huit ans. Cette plus-value a été soumise à l'IR, au taux forfaitaire de 19 % alors applicable, après application de l'abattement prévu par l'article 150-0 D *ter* du CGI pour les dirigeants de PME partant à la retraite, ce qui a abouti à une imposition nulle.

Au terme du délai de deux ans imparti par l'article 150-0 D *ter* au dirigeant pour cesser toute fonction dans la société cédée, l'administration a constaté en 2013 que le requérant ne respectait pas cette condition et a remis en cause le bénéfice de l'abattement, en application du paragraphe IV de cet article.

La plus-value devenant imposable après le 1^{er} janvier 2013, elle a été taxée selon le nouveau régime en vigueur, c'est-à-dire selon le barème progressif de l'IR. Elle n'a toutefois pas pu faire l'objet de l'abattement de droit commun prévu au 1 *ter* de l'article 150-0 D, dès lors que l'article 17 de la loi de finances pour 2014 l'a réservé « *aux gains réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013* ». Le taux d'imposition globale, contributions sociales comprises, de la plus-value s'est ainsi élevé à près de 60 %.

À l'occasion d'une réclamation contre ces impositions supplémentaires, le requérant a posé une QPC devant le tribunal administratif de Montreuil portant sur le 1 *ter* de l'article 150-0 D du CGI, « *en tant qu'il ne prévoit pas, au regard des abattements de durée de détention, le sort des plus-values sur titres réalisées avant le 1^{er} janvier 2013 rendues taxables après le 1^{er} janvier 2013 par application du IV de l'article 150-0 D ter* ». L'affaire a été renvoyée au tribunal administratif de Paris, qui a transmis la QPC au Conseil d'État le 9 février 2017, après avoir jugé qu'il y avait lieu de « *regarder cette imposition comme constitutive d'une circonstance de fait et de droit nouvelle, affectant les dispositions contestées* », justifiant un nouvel examen de la constitutionnalité du 1 *ter* de l'article 150-0 D (déjà contrôlé par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-538 QPC précitée).

Par la décision de renvoi précitée, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, estimant, d'une part, que « *les dispositions combinées des trois premiers alinéas du 1 ter de l'article 150-0 D du code général des impôts et du IV de l'article 150-0 D ter du même code dont il a ainsi été fait application, qui ne sont pas couvertes par la réserve d'interprétation prononcée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 [i.e. : la réserve relative à l'érosion monétaire], ne peuvent être regardées comme ayant déjà été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif de cette décision* » et, d'autre part, « *que le moyen tiré de ce que les*

dispositions litigieuses méconnaissent les 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 ».

B. – Les QPC n^{os} 2017-643 et 2017-650

1. – Historique et présentation des dispositions contestées

a. – La réforme de l'impôt sur le revenu par la loi de finances pour 2006

* La loi n^o 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a procédé à une réforme globale de l'impôt sur le revenu (IR).

Elle a notamment supprimé l'abattement d'assiette de 20 % jusqu'alors applicable aux traitements, salaires et pensions. En contrepartie de cette suppression, les taux du barème ont été diminués : il s'agissait, « *afin que le barème de l'impôt traduise la réalité des taux auxquels les revenus sont imposés, (...) d'intégrer dans les taux actuels les effets de l'abattement d'assiette dont bénéficient les salariés, les non-salariés adhérents d'un centre ou d'une association de gestion agréés et les retraités* »⁷.

Toutefois, afin que cet abaissement des taux du barème ne crée pas un effet d'aubaine au profit des revenus qui ne bénéficiaient pas auparavant de l'abattement de 20 %, le législateur a affecté certains de ces revenus, pour le calcul de l'IR, d'un coefficient multiplicateur de 1,25. Un revenu de 100 est ainsi imposé à hauteur de 125. Cette mesure de neutralisation se veut arithmétiquement équivalente à l'application de l'ancien barème au revenu net.

* Les deux principaux types de revenus soumis à cette majoration de 25 % sont mentionnés aux 1^o et 2^o du 7 de l'article 158 du CGI⁸.

D'une part, en application de ce 1^o, elle s'applique aux revenus professionnels des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont « *pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé* ». Avant la réforme de 2005, les adhérents à un centre de gestion agréé (CGA) ou à une association de gestion agréée (AGA) bénéficiaient de l'abattement de 20 %, qui leur avait été accordé afin de favoriser une meilleure connaissance par l'administration fiscale des revenus non salariaux et ainsi de dissuader la fraude et l'évasion fiscales. À

⁷ Exposé des motifs de l'article 60 du projet de loi de finances pour 2006, devenu article 76 de la loi du 30 décembre 2005 précitée.

⁸ S'y ajoutent ceux mentionnés au 3^o (« *sommes mentionnées au 2^o du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006* ») du 7 de l'article 158 du CGI.

l'inverse, les non-adhérents à ces organismes ne bénéficiaient pas de cet abattement. Afin de maintenir le différentiel d'imposition entre ces deux types de contribuables, les revenus des non-adhérents à un CGA ou à une AGA ont été, lors de la réforme de 2005, soumis à la majoration d'assiette de 25 %, destinée à compenser la baisse des taux du barème. La conformité à la Constitution de cette mesure a été validée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010⁹.

D'autre part, en application du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, la majoration de 25 % s'applique également :

– aux « *revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111* », c'est-à-dire :

- aux « *rémunérations et avantages occultes* » (c de l'article 111). Les rémunérations occultes sont celles qui « *figurent régulièrement dans les charges comptables de l'entreprise et qui, en apparence tout au moins, rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont l'entreprise ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de la rémunération, lequel d'ailleurs est généralement un tiers étranger à l'entreprise* »¹⁰. Les avantages occultes correspondent à des distributions de revenus « *qui ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité* »¹¹ ;
- à la fraction des rémunérations non déductibles du résultat au motif qu'elles ne correspondent pas à un travail effectif ou qu'elles sont excessives eu égard à l'importance du service rendu (d de l'article 111, renvoyant au 1° du 1 de l'article 39). Est ainsi imposée la part des rémunérations allouées aux membres du personnel d'une société ne correspondant pas à la rétribution normale des fonctions exercées ;
- aux dépenses et charges « *dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite* » (e de l'article 111, renvoyant au premier alinéa et au c du 4 de l'article 39). Ces dépenses dites « *somptuaires* » sont celles « *ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche* », celles « *résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou*

⁹ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. (*Organismes de gestion agréés*).

¹⁰ BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-20140908.

¹¹ *Ibid.*

d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences » et celles « résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien » ;

– aux « *bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis* » du CGI, c'est-à-dire aux revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies dans des États ou territoires situés hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (au sens de l'article 238 A du CGI) ;

– et aux revenus distribués, au sens de l'article 109 du CGI, « *résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice* ». Les sommes correspondant aux rehaussements apportés, à la suite d'un contrôle fiscal, aux résultats déclarés pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés doivent en effet être considérées comme des revenus distribués.

Dans les travaux parlementaires de 2005, l'application de la majoration de 25 % à ces différents « *revenus mobiliers particuliers* »¹² est justifiée par le fait qu'ils ne bénéficiaient pas, avant la réforme, de l'abattement de 20 % précité. L'objectif poursuivi était donc d'éviter l'effet d'aubaine correspondant à la baisse de la charge d'imposition résultant de la diminution des taux du barème.

b. – Les conséquences sur les prélèvements sociaux

L'application, pour le calcul de l'IR, du coefficient multiplicateur de 1,25 aux revenus qui précèdent a des conséquences sur les prélèvements sociaux, dès lors que leur assiette est définie par référence à celle de l'IR.

Ainsi, l'assiette de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine¹³ est définie à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS), dont le premier alinéa du paragraphe I dispose qu'elle est « *assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu* » de plusieurs catégories de revenus, parmi lesquelles les « *revenus de capitaux mobiliers* », mentionnés au c).

Or, les règles déterminant le revenu net pour l'établissement de l'IR, notamment celles relatives aux revenus de capitaux mobiliers, sont fixées à l'article 158 du

¹² Selon l'expression de M. Gilles Carrez (rapport général n° 2568 au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, octobre 2005, tome III, volume 1, p. 201) et de M. Philippe Marini (rapport général n° 99 [2005-2006] au nom de la commission des finances du Sénat, novembre 2005, tome III, volume 1, p. 102).

¹³ Imposition de toutes natures (décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 9), la CSG a plusieurs composantes : la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement ; la contribution sociale sur les revenus du patrimoine ; la contribution sociale sur les produits de placement ; la contribution sociale sur les sommes engagées ou produits réalisés à l'occasion des jeux.

CGI. Comme exposé précédemment, le 7 de cet article prévoit que le montant de certains d'entre eux doit être « *multiplié par 1,25* ». Cette majoration de l'assiette s'applique donc également pour le calcul, pour les revenus en cause, de la CSG sur les revenus du patrimoine.

Il en va de même d'autres prélèvements sociaux, dont l'assiette est définie de manière identique, par renvoi au paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS. Tel est le cas :

– de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) assise sur les revenus du patrimoine, prévue à l'article 15 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale ;

– du prélèvement social sur les revenus du patrimoine institué par l'article 9 de la loi n° 97-1164 du 19 décembre 1997 de financement de la sécurité sociale pour 1998 (article L. 245-14 du CSS) ;

– de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine, affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA)¹⁴ (2° de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles [CASF]) ;

– du prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine (1° de l'article 1600-0-S du CGI), qui a remplacé depuis 2013¹⁵ l'ancienne contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine (ancien III de l'article L. 262-24 du CASF).

Par conséquent, toutes ces contributions, lorsqu'elles portent sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers précités, s'appliquent à une assiette majorée de 25 %.

Toutefois, à la différence de l'IR, pour lequel cette majoration compensait globalement la baisse des taux du barème, les prélèvements sociaux sur ces revenus ont été augmentés par la loi du 30 décembre 2005, par rapport à l'état du droit antérieur.

Cet effet avait été relevé dans les travaux parlementaires, notamment par M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances du Sénat : « *Toutes choses étant égales par ailleurs, la diminution du montant des charges*

¹⁴ Contribution créée par la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées.

¹⁵ Créé par l'article 3 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013.

ou des abattements devrait donc être calibrée pour aboutir à une majoration des revenus nets de 25 %. En fait, hormis pour les revenus de capitaux mobiliers imposés au barème, une majoration du revenu imposable entraîne aussi une augmentation des contributions sociales. Dès lors, afin de tendre vers une véritable neutralité de la mesure auprès des contribuables concernés, la hausse du revenu net imposable résultant de la diminution des charges y afférentes doit être nettement inférieure à 25 % »¹⁶ ; « afin de compenser la baisse des taux de 20 % dans le nouveau barème, le D du I du présent article propose de majorer de 25 % les revenus susvisés, ce qui aboutit à une pénalisation des contribuables concernés en raison de l'augmentation parallèle des prélèvements sociaux auxquels ces revenus sont soumis par ailleurs »¹⁷.

2. – Origine des QPC et question posée

a. – La QPC n° 2017-643

La société dont M. Amar H. est associé et gérant a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013. À l'occasion de ce contrôle, le service vérificateur a remis en cause la déduction de frais de déplacements non justifiés mais inscrits au crédit du compte courant des associés de la société. Ces sommes ont été qualifiées de revenus distribués au sens du 2° du 1 de l'article 109 du CGI.

M. Amar H. s'est ainsi vu rehausser son revenu imposable. Ces sommes ont été ensuite soumises à l'IR, dans la catégorie des capitaux mobiliers, et aux contributions sociales, sur la base d'une assiette majorée de 25 % conformément, d'une part, aux dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI pour l'impôt sur le revenu et, d'autre part, à ces mêmes dispositions combinées avec celles du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, pour les prélèvements sociaux.

M. Amar H. a contesté ces impositions devant l'administration puis devant le tribunal administratif de Grenoble. À l'occasion de ce recours, il a déposé une QPC portant sur la constitutionnalité de la combinaison de l'article 109 du CGI, du 2° du 7 de l'article 158 du même code et du c) de l'article L. 136-6 du CSS. Le tribunal administratif a transmis cette question au Conseil d'État qui, par la décision précitée du 9 mai 2017, l'a renvoyée au Conseil constitutionnel. Le Conseil d'État a jugé que la question de la constitutionnalité de la combinaison de ces dispositions présentait un caractère sérieux au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

¹⁶ Rapport précité n° 99 (2005-2006), p. 97.

¹⁷ *Ibid.*, p. 102.

b. – La QPC n° 2017-650

En juin 2016, M. Dominique L. a saisi l'administration afin de régulariser sa situation fiscale au regard de comptes bancaires non déclarés au Luxembourg, qu'il détenait notamment au travers de deux structures situées en Nouvelle-Zélande et au Panama.

Le 17 juin 2016, le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) l'informait qu'il était redevable de plusieurs sommes au titre de l'IR et des prélèvements sociaux au titre des années 2006 à 2014, de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des années 2007 à 2015 et d'une amende fiscale fondée sur le paragraphe IV de l'article 1736 du CGI sanctionnant le défaut de déclaration d'avoirs détenus à l'étranger. Après une transaction, les sommes dues ont été totalement réglées par l'intéressé le 29 septembre 2016.

Le 8 mars 2017, ce dernier a demandé au Conseil d'État d'annuler le paragraphe n° 390 de l'instruction publiée au *BOFiP-Impôts* le 12 septembre 2012 sous la référence BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20. Il s'agit d'une instruction relative aux modalités d'application de l'article 123 *bis* du CGI pour le calcul du montant des revenus de capitaux mobiliers soumis à l'impôt sur le revenu. Le deuxième alinéa de ce paragraphe rappelle que, « *conformément au 2° du 7 de l'article 158 CGI, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis (...) sont multipliés par un coefficient de 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu* ».

À cette occasion, le requérant a posé une QPC tirée de ce que les dispositions du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, combinées avec celles du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, en tant qu'elles portent sur les revenus ou bénéfices mentionnés à l'article 123 *bis* de ce code, méconnaissent les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

Par la décision précitée du 24 mai 2017, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution « *des dispositions combinées du 7 de l'article 158 du CGI, en tant qu'elles visent au 2° les bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis du même code, et du c) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ». Il a jugé que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques présentait un caractère sérieux.

II. – Les griefs des requérants et la jurisprudence constitutionnelle

A. – La QPC n° 2017-642

1. – Les griefs du requérant et la détermination des dispositions contestées

* En premier lieu, le requérant reprochait aux dispositions contestées de méconnaître le principe d'égalité devant la loi selon l'année d'imposition : à la différence des dirigeants de PME ayant réalisé des plus-values au titre d'autres années, ceux ayant réalisé des plus-values avant le 1^{er} janvier 2013, rendues imposables à l'IR postérieurement à cette date du fait de la perte du bénéfice du régime fiscal antérieurement applicable, ne pourraient bénéficier d'aucun abattement pour durée de détention.

En deuxième lieu, les dispositions contestées contrevenaient, selon lui, au principe d'égalité devant les charges publiques, en ce qu'elles priveraient ces mêmes dirigeants de PME de toute possibilité de voir prise en compte la durée de détention des titres, au mépris du respect de leurs facultés contributives.

En dernier lieu, le requérant estimait que les dispositions contestées méconnaissaient la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en ce qu'elles portaient atteinte aux situations légalement acquises ou remettaient en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. En effet, aucun motif d'intérêt général ne justifiait que la plus-value initialement placée sous le régime d'imposition spécifique applicable aux dirigeants de PME soit finalement soumise à des règles d'imposition qui n'étaient pas déterminées à la date de sa réalisation.

* Le Conseil constitutionnel était saisi par le Conseil d'État « *des dispositions combinées des trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150-0 D du code général des impôts et du IV de l'article 150-0 D ter du même code* ».

La décision de renvoi indiquait que les trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150-0 D du CGI étaient contestés dans la rédaction de cet article résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014. Elle indiquait par ailleurs que le paragraphe IV de l'article 150-0 D ter du CGI était contesté « *dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014* ». Le Conseil constitutionnel en a donc déduit qu'il était saisi de ce paragraphe, dans la rédaction de l'article 150-0 D ter résultant

de l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs¹⁸.

Compte tenu des griefs du requérant, le Conseil constitutionnel a par ailleurs jugé que la QPC portait uniquement sur les trois premiers alinéas du 1^{er} de l'article 150-0 D (paragr. 4). Le paragraphe IV de l'article 150-0 D *ter* du CGI, qui a pour seul effet de rendre de nouveau imposable la plus-value, n'était pas contesté en soi : le requérant critiquait seulement le régime fiscal auquel il était soumis en application de l'article 150-0 D.

2. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'imposition des plus-values mobilières

L'imposition des plus-values mobilières a fait l'objet de plusieurs décisions du Conseil constitutionnel, dont certaines étaient invoquées par le requérant à l'appui de sa QPC.

a. – La décision n° 2012-662 DC

Dans sa décision n° 2012-662 DC, le Conseil constitutionnel a validé une première réforme¹⁹ de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières instituée par l'article 10 de la loi de finances pour 2013, considérant que le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu par l'imposition de ces plus-values au barème de l'IR après application d'un abattement progressif selon la durée de détention des titres cédés :

« Considérant, en premier lieu, que le 1^o du N du paragraphe I de l'article 10 modifie le 2 de l'article 200 A du code général des impôts, pour soumettre les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux au barème de l'impôt sur le revenu ; que le E du paragraphe I de l'article 10 instaure, au 1 de l'article 150-0 D du même code, un abattement progressif sur le montant des gains nets de cession de valeurs mobilières soumis au barème de l'impôt sur le revenu selon la durée de détention des valeurs mobilières à la date de leur cession ; que cet abattement peut atteindre 40 % du montant des gains nets de cession lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins six ans ; que la combinaison de l'assujettissement au barème de l'impôt sur le revenu et de l'abattement pour durée de détention a pour effet de réduire l'augmentation de l'imposition qui résulte des dispositions de l'article 10 dans des proportions importantes ;

¹⁸ Ratifiée par l'article 25 de la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises.

¹⁹ Ces nouvelles règles d'imposition au barème progressif de l'IR des plus-values de cession de valeurs mobilières ont été modifiées par la loi de finances pour 2014, avant même leur première application aux plus-values réalisées en 2013.

« Considérant, par suite, qu'en augmentant l'imposition pesant sur les plus-values de cession de valeurs mobilières tout en prenant en compte la durée de détention de ces valeurs mobilières pour diminuer le montant assujéti à l'impôt sur le revenu, le législateur n'a pas instauré des modalités d'imposition qui méconnaîtraient les capacités contributives des contribuables »²⁰.

Le Conseil a ainsi jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu par l'application aux plus-values de cession de valeurs mobilières du barème progressif de l'IR et, dans le même temps, d'un abattement fondé sur la durée de détention des titres cédés.

b. – La décision n° 2013-685 DC

Dans sa décision n° 2013-685 DC, saisi de dispositions prévoyant une imposition au barème de l'IR du montant brut des plus-values de cession de terrains à bâtir, sans aucun abattement pour durée de détention, le Conseil a jugé *« que l'assujettissement des plus-values de cession de terrains à bâtir à l'impôt sur le revenu prévu par l'article 200 B du code général des impôts ainsi qu'aux prélèvements sociaux prévus par l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 susvisée, par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et par les articles L. 136-7 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale, quel que soit le délai écoulé depuis la date d'acquisition des biens ou droits immobiliers cédés et sans que soit prise en compte l'érosion de la valeur de la monnaie ni que soit applicable aucun abattement sur le montant de la plus-value brute calculée en application des articles 150 V à 150 VB du même code, conduit à déterminer l'assiette de ces taxes dans des conditions qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables intéressés »²¹.*

Ainsi, s'il était loisible au législateur de prévoir une imposition à taux élevé d'une plus-value de cession, il ne pouvait empêcher toute prise en compte de l'érosion monétaire sans aboutir, en l'espèce, à une imposition méconnaissant les capacités contributives des contribuables. En effet, la valeur nominale des plus-values intègre les effets de l'inflation qui résultent du délai de conservation des titres.

c. – La décision n° 2015-515 QPC

Dans sa décision n° 2015-515 QPC, saisi d'une QPC portant sur le troisième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI, le Conseil constitutionnel a analysé le régime fiscal d'imposition des plus-values mobilières, résultant des lois de

²⁰ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 57 et 58.

²¹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 46.

finances pour 2013 et 2014, comme constituant un ensemble indivisible, constitué corrélativement d'une imposition au barème et d'un abattement pour durée de détention. Il a relevé « *qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer qu'en toute hypothèse la durée de détention ouvrant droit à abattement soit appréciée à la date de la cession des titres* »²².

* Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation garantissant l'application de l'abattement pour durée de détention aux compléments de prix qui peuvent – au terme d'une clause d'intéressement dite d'« *earn out* » – s'ajouter au prix de cession des titres, dès lors que les conditions de détention étaient remplies au moment de la cession :

*« les dispositions contestées ne sauraient, sans créer de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, avoir pour effet de faire obstacle à l'application de l'abattement pour durée de détention lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention était satisfaite, soit que cette cession a été réalisée avant le 1^{er} janvier 2013, soit qu'elle n'a pas dégagé de plus-value ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté ; qu'il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi »*²³.

Les dispositions contestées prévoyaient en effet que l'abattement était appliqué « *lors de la cession* ». Sans la réserve d'interprétation, le complément de prix n'aurait donc pu faire l'objet de l'abattement que dans deux hypothèses : en cas de versement de ce complément après le 1^{er} janvier 2013 pour une cession de titres ayant été réalisée avant cette date ; en cas d'absence de toute plus-value dégagée par le prix de cession.

* Dans la même décision, le Conseil constitutionnel a répondu à un grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits : les dispositions contestées auraient porté atteinte à des situations légalement acquises ou remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus de telles situations, en raison de l'absence d'application de l'abattement pour durée de détention à la plus-value résultant d'un complément de prix perçu postérieurement à la modification du régime d'imposition des plus-values alors que la cession initiale était antérieure à cette modification.

Après avoir rappelé qu'il résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789 « *qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa*

²² Décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016, *M. Marc François-Xavier M.-M. (Exclusion de certains compléments de prix du bénéfice de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-value mobilière)*, cons. 11.

²³ *Ibid*, cons. 12

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 ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations », le Conseil constitutionnel a jugé « que, d'une part, les dispositions contestées modifient, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, des règles d'assiette applicables à des faits générateurs postérieurs à leur entrée en vigueur ; que, d'autre part, la soumission à un taux forfaitaire, au titre de l'impôt sur le revenu, de la plus-value réalisée lors de la cession des titres ne peut être regardée comme ayant fait naître l'attente légitime que le complément de prix y afférent soit soumis aux mêmes règles d'imposition ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté »²⁴.

d. – La décision n° 2016-538 QPC

Dans la décision n° 2016-538 QPC déjà évoquée, le Conseil constitutionnel a statué sur l'exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition des abattements pour durée de détention prévus aux 1^{er} et 1^{quater} de l'article 150-0 D du CGI.

* Saisi d'un grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, le Conseil a tenu compte de ce que l'imposition de la plus-value placée en report d'imposition a vu son fait générateur et l'établissement de son assiette intervenir avant la date d'application du nouveau régime fiscal. Cela l'a conduit à ne pas transposer la réserve d'interprétation formulée dans la décision n° 2015-515 QPC, dès lors que les contribuables qui ont dégagé des plus-values placées en report d'imposition ne sont pas dans la même situation que ceux dégageant des plus-values à l'occasion de la perception de compléments de prix postérieurs à la cession des titres : dans le cas d'un report d'imposition, l'assiette est déjà connue de façon certaine (elle est constatée lors de la réalisation de la plus-value) et seules les règles de liquidation ne sont pas encore connues.

Par conséquent, la différence de traitement entre les plus-values postérieures au 1^{er} janvier 2013 et celles placées en report d'imposition avant cette date, lesquelles ne bénéficient pas des nouvelles règles d'abattement pour durée de détention, repose sur une différence de situation et est en rapport avec l'objet de la loi (cons. 10).

²⁴ Décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016 précitée, cons. 8 et 9.

* Du point de vue de l'égalité devant les charges publiques, se posait la question du respect des facultés contributives des contribuables dont les plus-values placées en report d'imposition se trouvaient soumises à un IR au taux marginal maximal élevé, sans application d'un abattement pour durée de détention.

Le Conseil constitutionnel a pris en considération le taux marginal maximal de l'IR (soit 45 %), auquel s'ajoutent une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au taux de 4 %, ainsi que des prélèvements sociaux au taux cumulé de 15,5 %²⁵. Une fraction de ces prélèvements sociaux (5,1 %) est toutefois déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu ainsi que de la contribution exceptionnelle. Il en résulte que la somme des impositions portant sur la plus-value en report d'imposition représente un taux marginal maximal de 62,001 %.

Le Conseil a donc considéré « *qu'il résulte de l'assujettissement des plus-values mobilières à l'impôt sur le revenu prévu par l'article 200 A du code général des impôts, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 sexies du même code ainsi qu'aux prélèvements sociaux prévus par l'article 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 susvisée, par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et par les articles L. 136-7 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale qu'un taux marginal maximal d'imposition de 62,001 % s'applique à la plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui a été placée en report d'imposition et dont le report expire postérieurement à cette date ; que les valeurs mobilières qui ont donné lieu à la réalisation [de] cette plus-value, fait générateur de l'imposition, ont pu être détenues sur une longue durée avant cette réalisation ; que, faute de tout mécanisme prenant en compte cette durée pour atténuer le montant assujetti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à cette plus-value méconnaîtrait les capacités contributives des contribuables » (cons. 11).*

Afin de neutraliser cette inconstitutionnalité, le Conseil a formulé une réserve d'interprétation imposant la prise en compte de l'érosion monétaire : « *les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver les plus-values placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, de l'application à l'assiette ainsi déterminée d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition* » (cons. 11).

²⁵ Contribution sociale généralisée (8,2 %), contribution au remboursement de la dette sociale (0,5 %), prélèvement social (4,5 %), contribution additionnelle (0,3 %), prélèvement de solidarité (2 %).

Un tel raisonnement signifie implicitement que le législateur peut prévoir un taux de 62 % d'imposition d'une plus-value brute résultant d'une détention de longue durée sans nécessairement prévoir un abattement, dès lors qu'un autre mécanisme – en tout cas la prise en compte de l'érosion monétaire – permet d'éviter qu'un tel taux conduise à une imposition confiscatoire.

* S'agissant des exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, le Conseil a distingué selon le caractère obligatoire ou optionnel du report d'imposition des plus-values :

– pour les reports d'imposition obligatoires, le Conseil a jugé que *« seul un motif d'intérêt général suffisant peut justifier que la plus-value soit ainsi rétroactivement soumise à des règles de liquidation qui n'étaient pas déterminées à la date de sa réalisation »* (cons. 15). Après avoir relevé *« qu'en l'espèce, aucun motif d'intérêt général ne justifie l'application rétroactive de telles règles de liquidation à une plus-value placée, antérieurement à leur entrée en vigueur, en report d'imposition obligatoire »*, il a considéré que les dispositions contestées *« ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition »* (cons. 15). Les contribuables s'étant vu appliquer un report d'imposition obligatoire avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2013 doivent donc être imposés selon le régime fiscal en vigueur l'année de réalisation de la plus-value (soit par exemple, en 2012, une imposition forfaitaire au taux de 24 %, sans abattement) ;

– en revanche, pour les reports d'imposition sur option du contribuable, le Conseil constitutionnel a refusé de considérer que la détermination de l'assiette de l'imposition, lors du constat de la plus-value placée en report, faisait naître une attente légitime quant aux règles de taux ultérieurement applicables. Le contribuable a volontairement sollicité, plutôt qu'une imposition immédiate et certaine, une imposition différée et, dans certains de ses aspects, aléatoire. Par suite, *« lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition ; qu'en particulier, l'imposition de la plus-value selon le taux applicable l'année de cet événement ne porte, par elle-même, atteinte à aucune exigence constitutionnelle »* (cons. 14). Les contribuables concernés bénéficient cependant de la première réserve d'interprétation, imposant la prise en compte de l'érosion monétaire.

B. – Les QPC n^{os} 2017-643 et 2017-650

1. – Les griefs des requérants et la détermination des dispositions contestées

* Dans la QPC n° 2017-643, le requérant contestait la majoration de 25 % des revenus mentionnés à l'article 109 du CGI distribués par une société après rectification de ses résultats, en ce qu'elle est prise en compte pour l'assujettissement de ces revenus aux contributions sociales. Cette majoration résultait selon lui de la combinaison de cet article 109, du 2° du 7 de l'article 158 du CGI et du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS.

Reprenant la logique suivie par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-610 QPC²⁶, il soutenait que cette combinaison méconnaissait le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Il souhaitait en conséquence que ces dispositions soient déclarées conformes à la Constitution sous une réserve identique à celle figurant dans la QPC n° 2016-610, mais visant les revenus mentionnés à l'article 109 du CGI résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice. Cette réserve interdisait, selon lui, que ces dispositions puissent être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du CGI pour l'établissement des contributions sociales assises sur les revenus en cause.

Dans la QPC n° 2017-650, le requérant contestait la même majoration de 25 % pour l'établissement des contributions sociales assises, cette fois, sur les revenus visés par l'article 123 *bis* du CGI. Il sollicitait également que les dispositions combinées du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, en tant qu'elles portent sur les revenus visés par l'article 123 *bis*, et celles du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, soient déclarées conformes à la Constitution sous la réserve qu'elles ne permettent pas l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 pour l'établissement des contributions sociales assises sur ces revenus.

* Le Conseil d'État n'ayant pas précisé la version dans laquelle ces dispositions étaient renvoyées, il revenait au Conseil constitutionnel de la déterminer. Dans une telle hypothèse, la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée.

La QPC n° 2017-643 avait été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles le requérant avait été assujéti au titre des années 2011, 2012 et 2013. Dès lors, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi du 2° du 1 de l'article 109 du CGI, dans sa

²⁶ Décision n° 2016-610 du 10 février 2017, *Époux G. (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes)*.

rédaction résultant de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers, du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, et du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

La QPC n° 2017-650 avait été soulevée à l'occasion d'un recours en excès de pouvoir à l'encontre d'une instruction administrative du 12 septembre 2012. Dès lors, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, et du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012.

Par ailleurs, dès lors que les requérants contestaient uniquement la majoration de 25 % de l'assiette pour la détermination des prélèvements sociaux, le Conseil constitutionnel a jugé, comme il l'avait fait dans la décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017 (cf. *infra*), que les QPC n°s 2017-643 et 2017-650 portaient sur le seul c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS (paragr. 7).

2. – La jurisprudence constitutionnelle sur la majoration de l'assiette des revenus mobiliers soumis à contributions sociales

a. – La décision n° 2016-610 QPC

Le Conseil constitutionnel avait déjà été saisi de la constitutionnalité des « *dispositions combinées du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, en tant qu'elles portent sur les revenus distribués sur le fondement du c de l'article 111 du même code, et du c) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ». Les requérants soutenaient alors que la majoration de 25 % des revenus mentionnés au c de l'article 111 du CGI, pour leur assujettissement aux contributions sociales, était contraire aux principes d'égalités devant la loi et devant les charges publiques.

Dans sa décision n° 2016-610 QPC, le Conseil constitutionnel a d'abord jugé que les dispositions transmises étaient le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS et le 2° du 7 de l'article 158 du CGI : le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que le Conseil d'État n'avait pas transmis le c de l'article 111 du CGI et qu'il avait en revanche transmis entièrement le 2° du 7 de l'article 158 ; il n'a donc pas tiré de conséquences de la mention « en tant que » dans la saisine.

En revanche, dans la mesure où les requérants contestaient les modalités de calcul des seules contributions sociales, et non celles de l'IR, il a jugé que la

QPC portait en réalité uniquement sur le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS²⁷.

Le Conseil constitutionnel a ensuite relevé que « *les dispositions contestées ont pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il n'a pas disposé* »²⁸ avant de juger que « *la majoration de l'assiette prévue au 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts a été instituée par l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus en contrepartie de la baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu, concomitante à la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient certains redevables de cet impôt, afin de maintenir un niveau d'imposition équivalent* »²⁹, mais qu'« *il ressort des travaux préparatoires de cette dernière loi que, pour l'établissement des contributions sociales, cette majoration de l'assiette des revenus en cause n'est justifiée ni par une telle contrepartie, ni par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par aucun autre motif* »³⁰.

Il en a conclu que la majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes méconnaissait le principe d'égalité devant les charges publiques. Il a en conséquence émis une réserve d'interprétation selon laquelle « *les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du même code. Sous cette réserve, le grief tiré de la violation de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté* »³¹.

Sous cette réserve, il a déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution. Sur la base de cette déclaration de conformité, il a prononcé un non-lieu à statuer lorsqu'il a été saisi ensuite de la même disposition dans une rédaction identique bien qu'antérieure³².

²⁷ Décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017 précitée, paragr. 5.

²⁸ Décision précitée, paragr. 9.

²⁹ Décision précitée, paragr. 10.

³⁰ Décision précitée, paragr. 11.

³¹ Décision précitée, paragr. 12.

³² Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V. (Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG)*.

b. – La décision n° 2016-614 QPC

Le Conseil constitutionnel avait par ailleurs déjà été saisi de la constitutionnalité de l'article 123 *bis* du CGI. Dans sa décision n° 2016-614 QPC³³, le Conseil constitutionnel a contrôlé le second alinéa du 3 et une partie du 4 *bis* de cet article.

Les dispositions du 4 *bis* prévoyaient une « clause de sauvegarde » permettant de renverser la présomption irréfragable d'évasion fiscale, dans le seul cas où l'entité interposée était située dans un État de l'Union européenne.

Dans la droite ligne de ses précédentes décisions portant sur des présomptions irréfragables de fraude fiscale, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en ne permettant pas au contribuable de renverser cette présomption, le législateur avait porté une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques. Il a en conséquence censuré partiellement le 4 *bis* de façon à généraliser la clause de sauvegarde, quel que soit l'État dans lequel est localisée l'entité juridique. Il a en revanche déclaré conforme à la Constitution, sous une réserve, le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis*.

III. – La recevabilité des QPC

* Les trois QPC jugées le 7 juillet 2017 répondaient à une problématique commune : le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions qu'il avait déjà déclarées conformes à la Constitution, sous certaines réserves d'interprétation. Ces trois affaires posaient ainsi la question de la portée des réserves d'interprétation énoncées par le Conseil constitutionnel lorsque des dispositions législatives déjà contrôlées sont applicables à d'autres situations que celles ayant suscité la formulation de ces réserves.

Ainsi, dans sa décision n° 2016-538 QPC, le Conseil constitutionnel avait déclaré conformes à la Constitution, sous deux réserves, les trois premiers alinéas du 1 *ter* de l'article 150-0 D du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014. Si, en l'espèce, le Conseil était saisi dans la QPC n° 2017-642 de l'article 150-0 D dans une rédaction différente, les trois premiers alinéas du 1 *ter* étaient identiques dans ces deux rédactions. En conséquence, ils avaient bien déjà été déclarés conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

³³ Décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, *M. Dominique L. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié)*.

De même, dans sa décision n° 2016-610 QPC, le Conseil constitutionnel avait déclaré conforme à la Constitution, sous une réserve, le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009. Or, si les versions de l'article L. 136-6 examinées dans les QPC n°s 2017-643 et 2017-650 différaient de celle examinée dans la QPC n° 2016-610, la rédaction du c) était identique dans ces différentes versions.

Dans une telle hypothèse, seul un « *changement des circonstances* », au sens de l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, peut justifier un réexamen des dispositions déjà déclarées conformes à la Constitution. À défaut, le Conseil constitutionnel prononce un non-lieu à statuer³⁴.

Le Conseil d'État avait toutefois choisi de transmettre les QPC en cause au Conseil constitutionnel, sans se fonder sur l'existence d'un changement des circonstances.

Dans ses décisions de renvoi, le Conseil d'État avait suivi le raisonnement suivant :

- d'une part, les réserves d'interprétation formulées par le Conseil constitutionnel dans ses décisions n°s 2016-610 QPC et 2016-538 QPC ne s'appliquent pas aux hypothèses soulevées par les requérants ; il en résulte que le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé dans ces décisions sur la conformité à la Constitution de la combinaison des dispositions contestées par les requérants ;
- d'autre part, il se déduit du raisonnement suivi par le Conseil constitutionnel dans ces décisions que les réserves d'interprétation qu'il a déjà formulées devraient également s'appliquer aux hypothèses soulevées par les requérants ; la question posée est donc sérieuse.

La logique suivie par le Conseil d'État aurait abouti à ce que le Conseil constitutionnel se livre à un contrôle d'une combinaison de dispositions légales et qu'il déclare celles-ci conformes ou non à la Constitution. Or, si le Conseil constitutionnel a déjà accepté d'examiner la constitutionnalité d'une disposition légale compte tenu de sa combinaison avec d'autres dispositions légales³⁵, il

³⁴ La décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017 précitée constitue un exemple récent d'un tel non-lieu, rendu précisément à propos du c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS.

³⁵ Par exemple, le Conseil constitutionnel a examiné la constitutionnalité d'une « *combinaison* » de deux articles, après avoir contrôlé ces deux mêmes articles « *pris isolément* » dans les décisions n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude*

s'est toujours prononcé dans le dispositif de ces décisions sur la conformité à la Constitution de chaque disposition prise isolément et non sur la conformité à la Constitution de la combinaison de ces dispositions.

En défense, le Premier ministre concluait pour sa part au non-lieu à statuer. Il estimait qu'en l'absence de changement des circonstances, le Conseil constitutionnel ne pouvait à nouveau réexaminer les dispositions transmises.

Dans ses décisions du 7 juillet 2017, le Conseil constitutionnel n'a suivi ni la solution suggérée par le Premier ministre, ni celle retenue par le Conseil d'État. Il a accepté de réexaminer les dispositions en cause, sans se limiter à ces dernières en tant qu'elles s'appliquaient en combinaison avec d'autres dispositions.

En effet, lorsque plusieurs dispositions lui sont soumises, le Conseil constitutionnel ne restreint pas son examen à la seule combinaison de celles-ci, mais s'estime saisi aussi de chacune individuellement. Il lui appartient cependant ensuite, le cas échéant, de restreindre le champ de la QPC en fonction des griefs présentés. C'est ainsi qu'il a procédé en l'espèce, puisqu'après avoir cité chacune des dispositions dont la combinaison lui était soumise, il a restreint le champ des QPC aux dispositions qu'il avait déjà déclarées conformes à la Constitution, sous réserves, dans ses précédentes décisions.

* Pour justifier le réexamen des dispositions en cause, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur l'existence d'un changement des circonstances intervenu depuis ses précédentes déclarations de conformité à la Constitution.

Ainsi, après avoir rappelé qu'il ne peut statuer sur une QPC « *relative à une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* » (paragr. 5 de la décision n° 2017-642 ; paragr. 8 de la décision n° 2017-643/650), le Conseil constitutionnel a constaté que le Conseil d'État l'avait saisi au motif que les réserves d'interprétation énoncées dans ses précédentes décisions ne s'appliquaient pas au cas soumis au juge du filtre, alors même que les motifs de ces décisions devraient conduire à une telle application. Or, le Conseil constitutionnel a jugé que : « *Cette difficulté dans la détermination du champ d'application d'une réserve d'interprétation, qui affecte la portée de la disposition législative critiquée, constitue un changement des circonstances justifiant, en l'espèce, le réexamen des dispositions contestées* » (paragr. 8 de la décision n° 2017-642 ; paragr. 12 de la décision n° 2017-643/650).

fiscale) et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, M. Jérôme C. (*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*).

Le Conseil constitutionnel a donc dégagé une nouvelle hypothèse de « *changement des circonstances* ». Pour relever que la difficulté à déterminer le champ d'application des réserves déjà formulées pouvait affecter la portée des dispositions législatives critiquées, il a repris les termes du considérant 13 de sa décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009 portant sur la loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution :

« Considérant, en premier lieu, que les trois conditions qui déterminent la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité ne méconnaissent pas l'article 61-1 de la Constitution ; que la condition prévue par le 2° de l'article 23-2 est conforme au dernier alinéa de l'article 62 de la Constitution qui dispose : "Les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles" ; qu'en réservant le cas du "changement des circonstances", elle conduit à ce qu'une disposition législative déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel soit de nouveau soumise à son examen lorsqu'un tel réexamen est justifié par les changements intervenus, depuis la précédente décision, dans les normes de constitutionnalité applicables ou dans les circonstances, de droit ou de fait, qui affectent la portée de la disposition législative critiquée ».

Dans la décision n° 2017-642 QPC, le changement des circonstances résultait de la difficulté, révélée dans la décision de renvoi, qu'il y avait à déterminer si la réserve d'interprétation imposant la prise en compte de l'érosion monétaire pour l'imposition de la plus-value placée en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 était transposable au cas où une plus-value, bénéficiant avant cette date d'un régime fiscal dérogatoire, se trouvait finalement, du fait de la remise en cause de ce régime³⁶, soumise au barème progressif de l'IR sans aucun abattement pour durée de détention.

Dans la décision n° 2017-643/650 QPC, le changement des circonstances résultait, de la même façon, de la difficulté à déterminer si la réserve prohibant la majoration de 25 % de l'assiette des rémunérations et avantages occultes, pour l'établissement des prélèvements sociaux, s'appliquait également aux autres revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 du CGI.

³⁶ Comme exposé ci-avant, l'abattement pour durée de détention applicable aux plus-values de cession de titres de petites et moyennes entreprises réalisées, avant le 1^{er} janvier 2013, par leurs dirigeants partant à la retraite est remis en cause, en application du paragraphe IV de l'article 150-0 D *ter* du CGI, lorsque le cédant n'a pas cessé toute fonction dans l'entreprise et fait valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession.

Ce faisant, le Conseil constitutionnel a permis qu'il soit, sous certaines conditions, ressaisi de dispositions déjà déclarées conformes à la Constitution sous réserve d'interprétation. La justification d'une telle possibilité tient à la nature même du contrôle de constitutionnalité. Le Conseil constitutionnel, lorsqu'il est saisi d'une disposition législative, juge de sa constitutionnalité au regard de tous les principes constitutionnels et *erga omnes*. Il ne se borne pas à répondre aux griefs formulés par les requérants. Or, une disposition législative est susceptible de produire un effet particulier lorsqu'elle se combine avec de nombreuses autres dispositions législatives et peut s'appliquer à des hypothèses variées. Toutes ces hypothèses ne peuvent pas nécessairement être mentionnées dans les motifs de la décision et figurer explicitement dans une réserve d'interprétation, ce qui justifie que le Conseil constitutionnel puisse, si les conditions de transmission prévues à l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 le permettent, se prononcer à nouveau.

IV. – L'application à l'espèce

A. – La QPC n° 2017-642

Examinant de nouveau le 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI, le Conseil constitutionnel a répondu aux trois griefs soulevés par le requérant.

* Il a d'abord écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi : *« les règles de détermination de l'assiette des plus-values mobilières fixées par l'article 150-0 D du code général des impôts ne sont applicables qu'aux plus-values réalisées à compter de l'entrée en vigueur de ces règles, soit le 1^{er} janvier 2013. Il en résulte que les plus-values mobilières réalisées avant cette date, y compris celles rendues imposables à l'impôt sur le revenu postérieurement à cette date, sont exclues du bénéfice de l'abattement pour durée de détention prévu au 1^{er} de l'article 150-0 D. Cette différence de traitement, qui repose sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de loi »* (paragr. 11).

* Se prononçant ensuite au regard de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation imposant la prise en compte de l'érosion monétaire lors de l'imposition d'une plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui, du fait de la remise en cause d'un abattement accordé sous conditions avant cette date, se trouve soumise au barème progressif de l'IR sans bénéficier d'aucun abattement pour durée de détention : *« il résulte de l'assujettissement des plus-values mobilières à l'impôt sur le revenu, prévu par l'article 200 A du code général des impôts, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 sexies du même code ainsi qu'aux prélèvements sociaux prévus par l'article 15 de l'ordonnance du 24 janvier*

1996 mentionnée ci-dessus, par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles, par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et par les articles L. 136-6 et L. 245-14 du code de la sécurité sociale qu'un taux marginal maximal d'imposition de 62,001 % s'applique à la plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 qui, du fait de la remise en cause d'un abattement accordé sous conditions avant cette date, se trouve soumise à l'impôt sur le revenu selon les règles de taux en vigueur postérieurement à cette date. Les valeurs mobilières dont la cession a donné lieu à la réalisation de cette plus-value ont pu être détenues sur une longue durée avant cette cession. Faute de tout mécanisme prenant en compte cette durée pour atténuer le montant assujéti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à cette plus-value méconnaîtrait les capacités contributives des contribuables. Par suite, pour les mêmes motifs que ceux énoncés au considérant 11 de la décision du 22 avril 2016, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver une telle plus-value réalisée avant le 1^{er} janvier 2013, qui ne fait l'objet d'aucun abattement sur son montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2013, de l'application à l'assiette ainsi déterminée d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition. Sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté » (paragr. 12).

Comme l'indique la décision, cette réserve d'interprétation est identique à celle énoncée, à propos des plus-values placées en report d'imposition optionnel, au considérant 11 de la décision n° 2016-538 QPC. Dans les deux cas, en effet, le fait générateur de l'imposition de la plus-value s'est produit avant le 1^{er} janvier 2013, mais l'établissement de l'impôt a lieu postérieurement – en raison soit du mécanisme même du report d'imposition, soit de la déchéance rétroactive d'un régime de faveur.

* Enfin, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, de bénéficier sous certaines conditions d'un régime dérogatoire d'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences de la remise en cause de ce régime en cas de non-respect des conditions auxquelles il était subordonné. Il en résulte que l'imposition de la plus-value selon les règles applicables l'année de cette remise en cause ne porte atteinte à aucune situation légalement acquise et ne remet pas en cause les effets qui pourraient légitimement être attendus d'une telle situation » (paragr. 14).

Ce faisant, le juge constitutionnel a appliqué à l'espèce le raisonnement suivi dans la décision n° 2016-538 QPC, dans laquelle la garantie des droits n'avait justifié une réserve d'interprétation, préservant l'application du droit en vigueur lors du fait générateur de la plus-value, qu'au bénéfice des plus-values placées de plein droit en report d'imposition. Dans la décision commentée, au contraire, la situation visée était celle de contribuables ayant sollicité un traitement fiscal spécifique, plus avantageux que le droit commun et soumis à ce titre à des conditions résolutoires. Ces contribuables ont, en quelque sorte, « opté » pour un régime favorable en s'engageant à en respecter les conditions. Lorsqu'ils ne respectent pas ces conditions et que ce traitement est alors remis en cause, ils ne peuvent se prévaloir de ce que, entre-temps, la législation fiscale a changé et qu'ils se trouvent alors soumis à un droit commun encore moins favorable qu'il ne l'était lorsqu'ils ont sollicité l'application du régime dérogatoire.

* En définitive, après avoir mentionné dans les motifs (paragr. 15) et le dispositif (article 1^{er}) de sa décision les deux réserves d'interprétation relatives aux plus-values en report d'imposition énoncées dans la décision n° 2016-538 QPC, en les associant, non seulement à la situation visée dans cette décision, mais aussi à celle visée dans la QPC commentée, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution, sous la réserve exposée ci-avant, les trois premiers alinéas du 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI.

B. – Les QPC n^{os} 2017-643 et 2017-650

Examinant de nouveau le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, le Conseil constitutionnel a, sur le fondement de l'égalité devant les charges publiques, repris le cheminement suivi dans la décision n° 2016-610 QPC.

Il a d'abord relevé que ces dispositions ont « *pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il n'a pas disposé* » (paragr. 14), puis que la majoration de l'assiette prévue au 2° du 7 de l'article 158 du CGI a été instituée par l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 précitée « *en contrepartie de la baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu, concomitante à la suppression et à l'intégration dans ce barème de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient certains redevables de cet impôt, afin de maintenir un niveau d'imposition équivalent* » (paragr. 15).

Toutefois, comme l'a jugé le Conseil, « *il ressort des travaux préparatoires de cette dernière loi que, pour l'établissement des contributions sociales, cette majoration de l'assiette des revenus en cause n'est justifiée ni par une telle contrepartie, ni par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par aucun autre motif* » (paragr. 16).

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a conclu : « *pour les mêmes motifs que ceux énoncés aux paragraphes 9 à 12 de la décision du 10 février 2017, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les bénéfiques ou revenus mentionnés au 2° de ce même 7. Sous cette réserve, le grief tiré de la violation de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté* » (paragr. 17).

Le Conseil a ainsi étendu le périmètre de la réserve d'interprétation déjà formulée dans la décision n° 2016-610 QPC à propos des seules rémunérations et avantages occultes (mentionnés au c de l'article 111 du CGI) à l'ensemble des bénéfiques ou revenus mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 du CGI. En conséquence, bénéficient également de l'absence de majoration de 25 % de leur assiette pour le calcul des prélèvements sociaux : les rémunérations non déductibles du résultat au motif qu'elles ne correspondent pas à un travail effectif ou qu'elles sont excessives eu égard à l'importance du service rendu (d de l'article 111) ; les dépenses dites « somptuaires » (e du même article) ; les bénéfiques ou revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies dans des États ou territoires situés hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (article 123 *bis*) ; les revenus distribués, au sens de l'article 109 du CGI, après une rectification des résultats de la société distributrice.

Sous cette réserve, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le c) du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS (paragr. 18).