

Décision n° 2019-793 QPC
du 28 juin 2019

(Époux C.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 16 avril 2019 par le Conseil d'État (décision n° 428401 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. et Mme Étienne C. par Me Rodolphe Mossé, avocat au barreau de Lyon. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-793 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code de l'action sociale et des familles ;
- le code général des impôts ;
- le code de la sécurité sociale ;
- l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale ;
- la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 ;
- la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 ;
- les décisions du Conseil constitutionnel n°s 2016-610 QPC du 10 février 2017 et 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 9 mai 2019 ;
- les observations présentées pour les requérants par Me Mossé, enregistrées le 21 mai 2019 ;
- les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Mossé pour les requérants et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 18 juin 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l’occasion duquel elle a été posée. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 2° du 7 de l’article 158 du code général des impôts dans ses rédactions résultant respectivement de la loi du 28 décembre 2011 et de la loi du 29 décembre 2013 mentionnées ci-dessus.

2. L’article 158 du code général des impôts, dans ces rédactions, fixe les règles de détermination des différentes catégories de revenus entrant dans la composition du revenu net global soumis à l’impôt sur le revenu. Son 7 dispose que le montant de certains revenus et charges est, pour le calcul de cet impôt, multiplié par 1,25. Selon le 2° de ce 7, ces dispositions s’appliquent :

« Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l’article 111, aux bénéfiques ou revenus mentionnés à l’article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l’article 109 résultant d’une rectification des résultats de la société distributrice ».

3. Les requérants reprochent à ces dispositions d’instaurer une majoration d’assiette de 25 % pour l’imposition des revenus distribués résultant d’une rectification des résultats de la société distributrice et pour l’imposition des rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de

l'article 111 du code général des impôts. Ils soutiennent, en premier lieu, que cette majoration devrait être considérée comme une sanction ayant le caractère d'une punition, compte tenu de la finalité répressive qu'elle aurait acquise du fait des augmentations successives du barème de l'impôt sur le revenu. En l'absence de toute modulation, l'application systématique de ce coefficient de majoration contreviendrait au principe de légalité des peines. Ils font valoir, en deuxième lieu, que cette majoration d'assiette constituerait, par son application automatique, une présomption irréfragable de culpabilité, au mépris de l'article 9 de la Déclaration des droits et de l'homme et du citoyen de 1789. Ils invoquent, en dernier lieu, le principe d'égalité devant les charges publiques, qui serait doublement méconnu. D'une part, une distinction injustifiée serait établie entre les titulaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration d'assiette et les autres titulaires de revenus de capitaux mobiliers. D'autre part, le cumul de l'impôt sur le revenu, de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et des contributions sociales ferait peser sur les revenus soumis à cette assiette majorée une imposition revêtant un caractère confiscatoire.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur la référence « *c* » et les mots « *et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice* » figurant au 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts.

5. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *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* ». 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. 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

6. D'une part, le 7 de l'article 158 du code général des impôts prévoit que, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le montant de certains revenus et charges est multiplié par 1,25.

7. En vertu des dispositions contestées, cette majoration d'assiette de 25 % s'applique à deux catégories de revenus de capitaux mobiliers perçus par les personnes physiques. Sont ainsi visés les rémunérations et avantages occultes distribués par une société passible de l'impôt sur les sociétés. Sont également visés les revenus réputés distribués par une telle société, au motif qu'ils correspondent soit à des bénéfices ou produits qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital social soit à des sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices, lorsque ces revenus sont réintégrés dans les résultats de la société à la suite d'un contrôle fiscal.

8. D'autre part, cette majoration d'assiette s'applique également, compte tenu de la définition du revenu fiscal de référence prévue au paragraphe IV de l'article 1417 du code général des impôts, pour l'assujettissement de ces deux catégories de revenus à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue à l'article 223 *sexies* du même code, qui soumet notamment à un taux de 4 % la fraction du revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à un million d'euros pour les contribuables faisant l'objet d'une imposition commune. En revanche, ainsi qu'il résulte des décisions du Conseil constitutionnel des 10 février et 7 juillet 2017 mentionnées ci-dessus, cette majoration ne s'applique pas pour l'assujettissement des mêmes revenus à la contribution sociale généralisée prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, à la contribution au remboursement de la dette sociale prévue à l'article 15 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 mentionnée ci-dessus, au prélèvement social sur les revenus du patrimoine prévu à L. 245-14 du code de la sécurité sociale, à la contribution additionnelle à ce prélèvement social prévue à l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles et au prélèvement de solidarité prévu à l'article 1600-0 S du code général des impôts. Le taux global de ces contributions sociales était de 15,5 % au cours des périodes d'imposition en cause.

9. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre à une imposition plus forte certains revenus de capitaux mobiliers distribués dans des conditions irrégulières ou occultes, afin de dissuader de telles opérations. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. En opérant une distinction selon que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Il n'en résulte

aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers.

10. En second lieu, pour apprécier l'existence d'une charge excessive au regard des facultés contributives, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable. En l'occurrence, pour les revenus de capitaux mobiliers visés par les dispositions contestées, il convient de cumuler l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, tous deux calculés en fonction d'une assiette majorée de 25 %, ainsi que les contributions sociales, puis de tenir compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée, prévue à l'article 154 *quinquies* du code général des impôts. Il en résulte que, sous l'empire de l'article 158 dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011, les revenus en cause étaient soumis à un taux marginal maximal d'imposition de 68,9 %. Sous l'empire du même article dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013, ce taux s'établissait à 73,6 %.

11. Ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable. Il ne résulte pas de ces taux une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables.

12. Il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.

13. Par ailleurs, la majoration contestée ne constituant pas une sanction ayant le caractère d'une punition, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés comme inopérants. Dès lors, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – La référence « c » et les mots « *et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice* » figurant au 2^o du 7 de l'article 158 du code général

des impôts, dans ses rédactions résultant respectivement de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 et de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, sont conformes à la Constitution.

Article 2. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 27 juin 2019, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 28 juin 2019.