



Commentaire

Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019

Époux C.

(Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 16 avril 2019 par le Conseil d'État (décision n° 428401 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. et Mme Étienne C. portant sur le 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution 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 à ce 2°, dans les rédactions de l'article 158 du CGI résultant 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.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et évolution des dispositions contestées

1. – La réforme de l'impôt sur le revenu par la loi de finances pour 2006 et ses conséquences sur les revenus de capitaux mobiliers

La loi n° 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, à compter du 1^{er} janvier 2006, l'abattement d'assiette de 20 % jusqu'alors applicable aux traitements, salaires et pensions. En contrepartie de cette suppression, les taux du barème de l'IR 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 de 20% dont bénéficient les salariés, les nonsalariés adhérents d'un centre ou d'une association de gestion agréés et les retraités* »¹.

¹ 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.

Toutefois, le législateur a, dans le même temps, entendu éviter que cet abaissement des taux du barème crée un effet d'aubaine au profit des revenus qui ne bénéficiaient pas auparavant de l'abattement de 20 %. Il a donc prévu un mécanisme correcteur, consistant à affecter 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 s'est voulue arithmétiquement équivalente à l'application de l'ancien barème au revenu net.

Cette majoration d'assiette de 25 % est applicable, notamment, à deux catégories de revenus².

La première, prévue au 1^o du 7 de l'article 158 du CGI, est celle des **bénéficiaires professionnels des contribuables non-adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés** (CGA et AGA)³. Afin de favoriser une meilleure connaissance de ces revenus professionnels non salariaux, l'ancien abattement de 20 % était en effet réservé, pour cette catégorie de revenus, à ceux perçus par des contribuables ayant adhéré à un tel organisme.

Le Conseil constitutionnel a jugé cette majoration d'assiette conforme à la Constitution dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 (voir *infra*)⁴.

La seconde catégorie de revenus soumise à la majoration d'assiette de 25 %, prévue au 2^o du même 7 de l'article 158 CGI, en cause dans la QPC objet de la décision commentée, concerne des **revenus de capitaux mobiliers particuliers**.

Sont ainsi visées plusieurs distributions de revenus irrégulières (également qualifiées par la doctrine de distributions « *officieuses* » ou « *présumées* »), par opposition aux distributions régulières de revenus par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) résultant d'une décision de leurs organes compétents (ainsi que l'indique le 2^o du 3 de l'article 158).

Sont à ce titre soumis à la majoration d'assiette de 25 % :

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

² S'y ajoutent ceux mentionnés aux 3^o et 4^o du 7 de l'article 158 du CGI, c'est-à-dire, d'une part, les « *sommes mentionnées au 2^o du II de l'article 156 [i.e. certaines pensions alimentaires] versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006* » (mesure favorable au contribuable, dès lors que ces pensions sont déductibles des revenus imposables) et, d'autre part, certains bénéfices de micro-exploitations agricoles soumis au régime, abrogé depuis lors, de l'évaluation forfaitaire prévue aux articles 64 et suivants du CGI (dès lors que ces bénéfices n'étaient pas éligibles à l'ancien abattement de 20 %).

³ Les centres de gestion agréés, placés sous la tutelle des services fiscaux, sont destinés à permettre à l'administration fiscale de mieux connaître les revenus déclarés par les professionnels indépendants.

⁴ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*.

– les « *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* »⁵. Ces rémunérations peuvent traduire la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le bénéficiaire, tel un chèque au porteur encaissé en espèces.

Les avantages (ou distributions) 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* »⁶. Ces avantages correspondent, le plus souvent, à des dissimulations de recettes (ventes sans facture) dont on ignore l'utilisation.

– la fraction des rémunérations non déductible 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^o du 1 de l'article 39) ;

– les 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) ;

* les « *bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis* » du CGI, c'est-à-dire les 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)⁷ ;

* et les **revenus distribués, au sens de l'article 109 du CGI, « résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice »**. Sous ces termes sont visés,

⁵ BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-20170822, § 20.

⁶ *Ibid.*

⁷ Sur le dispositif institué par l'article 123 bis du CGI, voir les décisions 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)* et n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Époux N. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II)*.

après leur réintégration dans les bénéfices imposables d'une société ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal :

– les bénéfices ou produits qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital social. Le 1^o de l'article 109 institue ainsi une présomption de distribution de ces revenus non investis dans l'entreprise. Cette présomption étant opposable à la société mais non aux associés, c'est à l'administration de prouver l'appréhension par l'intéressé de revenus distribués, ce qu'elle peut chercher à établir en démontrant que ce dernier est le « *maître de l'affaire* »⁸ ;

– les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. Le 2^o de l'article 109 assimile également ces « *prélèvements directs* » à des revenus distribués, sous réserve que l'administration apporte la preuve que les sommes en cause ont été effectivement appréhendées par les bénéficiaires. Le Conseil d'État juge que l'objectif poursuivi par ces dispositions (ainsi que celles du a de l'article 111) « *est d'imposer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers les sommes dont les sociétés peuvent faire bénéficier leurs associés, qu'ils soient gérants ou non, à travers des distributions officieuses, notamment par le biais des comptes courants d'associés, afin de lutter contre la fraude fiscale* »⁹.

Dans la même logique que celle précédemment décrite, le législateur a soumis ces différents revenus à la majoration d'assiette de 25 %, afin d'éviter qu'ils ne bénéficient d'un effet d'aubaine lié à la baisse des taux du barème de l'IR en contrepartie de la suppression de l'abattement de 20 %.

En outre, cette majoration visait à maintenir le différentiel d'imposition entre ces revenus de capitaux mobiliers distribués irrégulièrement et les autres revenus de capitaux mobiliers – distribués, eux, de façon régulière.

En effet, à la différence des revenus salariaux et des revenus professionnels des adhérents des AGA et CGA évoqués ci-dessus, les revenus de capitaux mobiliers, qu'ils soient ou non distribués régulièrement, ne bénéficiaient pas de l'abattement de 20 % avant la réforme. En revanche, depuis l'origine, et sans que la loi de finances pour 2006 ait modifié ce point, les revenus distribués à la suite d'une « *décision régulière des organes compétents* » de la société (2^o du 3 de l'article

⁸ Selon le Conseil d'État, « *est qualifiée de maître de l'affaire une personne qui exerce la responsabilité effective de l'ensemble de la gestion administrative, commerciale et financière de la société et dispose sans contrôle de ses fonds* » (CE, 14 septembre 2016, n° 400882).

⁹ CE, 11 mai 2017, n° 405313.

158 pour l'abattement proportionnel, conditions auxquelles renvoie également le 5° du même 3 pour l'abattement forfaitaire) bénéficiaient de deux abattements : un abattement forfaitaire et un abattement proportionnel. L'abattement proportionnel avait été introduit par la loi de finances pour 2004, afin de compenser la suppression de l'avoir fiscal et d'éviter la double imposition des bénéficiaires des entreprises, déjà assujettis au titre de l'IS¹⁰. Quant à l'abattement forfaitaire, il a, depuis lors, été supprimé à compter des revenus perçus en 2012¹¹.

La loi de finances pour 2006 a donc modifié les conditions d'imposition des revenus de capitaux mobiliers distribués régulièrement, afin de tenir compte de la baisse du barème de l'IR. Cette loi a ainsi abaissé à 40 %, au lieu de 50 % auparavant, l'abattement proportionnel et modulé l'abattement forfaitaire prévus respectivement aux 2° et 5° du 3 de l'article 158 du CGI¹² : ces modifications ont en réalité seulement atténué, sans la neutraliser totalement, la baisse du barème, l'ensemble s'avérant *in fine* légèrement favorable au contribuable¹³.

Sont demeurées exclues de ces abattements les différentes catégories de revenus distribués mentionnés au 3° du 3 de l'article 158, en particulier les bénéficiaires et revenus soumis à l'article 123 bis (d du même 3°). Selon les travaux préparatoires, « *Le bénéfice de l'abattement nécessite [...] que la distribution des revenus ait été décidée par l'assemblée des actionnaires chargée d'approuver les comptes de la société ou toute autre assemblée générale tenue dans des conditions régulières* »¹⁴, « *au regard des règles de droit civil et commercial qui régissent leur fonctionnement* »¹⁵.

Bien que les autres catégories de revenus distribués prévues au 2° du 7 de l'article 158 ne soient pas explicitement mentionnées au 3° du 3 de ce même article, le *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts (BOFIP)* considère, de manière générale, que « *ces revenus ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du CGI* »¹⁶.

¹⁰ Article 93 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

¹¹ Article 9 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

¹² Voir les 1° et 2° du paragraphe I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005 précitée. Ces dispositions ont, dans une rédaction postérieure, été contrôlées par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015, *Époux P. (Imposition des dividendes au barème de l'impôt sur le revenu - Conditions d'application de l'abattement forfaitaire)*.

¹³ Voir le rapport n° 99 de M. Philippe Marini (Sénat – 2005-2006) au nom de la commission des finances, tome III, volume 1, p. 101.

¹⁴ Rapport n° 1110 (Assemblée nationale – XII^{ème} législature) de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances, tome III, déposé le 9 octobre 2003, p. 81.

¹⁵ Rapport n° 1976 (Assemblée nationale – XII^{ème} législature) de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances, fascicule 3, déposé le 7 décembre 2004, p. 42.

¹⁶ BOI-RPPM-RCM-20-10-20-80-20140211. De la même façon, sous le régime antérieur, l'ancien article 158 *ter* du CGI limitait l'application de l'avoir fiscal « *exclusivement aux produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires dont la distribution [...] résulte d'une décision régulière des organes compétents de la société* ».

Ainsi, dès lors que les revenus de capitaux distribués irrégulièrement ne bénéficiaient pas de ces deux abattements (et n'étaient donc pas affectés par leur ajustement, destiné à compenser la baisse du barème de l'IR), le législateur a soumis ces différents « *revenus mobiliers particuliers* »¹⁷ à la majoration d'assiette de 25 %, afin de maintenir le différentiel de taxation entre les deux catégories de revenus de capitaux mobiliers.

2. – Les conséquences de la majoration de 25 % sur les autres impositions portant sur les revenus de capitaux mobiliers distribués irrégulièrement

* L'application de la majoration d'assiette de 25 % prévue par le 7 de l'article 158 du CGI a, tout d'abord, des répercussions sur une autre imposition : la **contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR)**.

Cette contribution, additionnelle à l'IR, a été créée par la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 (article 2)¹⁸. En application de l'article 223 *sexies* du CGI, elle est due par les personnes passibles de l'IR et s'applique à partir du revenu fiscal de référence (RFR), qui varie en fonction de la situation conjugale du contribuable et comprend deux tranches d'imposition.

Le RFR a vocation à prendre en compte l'ensemble des revenus d'un ménage, qu'ils soient imposables ou non (1° du paragraphe IV de l'article 1417 du CGI). L'assiette de la CEHR est donc constituée du revenu net imposable à l'IR (incluant ainsi les revenus éventuellement soumis à la majoration de 25 %), majoré de certaines charges déductibles¹⁹.

* La majoration d'assiette de 25 % ne peut plus, en revanche, s'appliquer lors de l'établissement des **prélèvements sociaux** (ou « *contributions sociales* »). Le Conseil constitutionnel a en effet, dans ses décisions n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, formulé une réserve d'interprétation en ce sens, sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques²⁰ (voir *infra*).

¹⁷ Selon l'expression de M. Gilles Carrez (rapport général n° 2568 [Assemblée nationale – XII^e législature] 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 [Sénat – 2005-2006] au nom de la commission des finances du Sénat, novembre 2005, tome III, volume 1, p. 102).

¹⁸ Sur cette contribution, voir la décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, *M. Jean-François V. (Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus)*.

¹⁹ Par exemple, le RFR neutralise le montant de l'abattement de 40 % applicable sur les revenus distribués.

²⁰ Décisions n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, *Époux G. (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes)* et 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)*.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Étienne C. était gérant et associé majoritaire d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) qui avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 2013, 2014 et 2015. À cette occasion, l'administration fiscale avait constaté que des recettes avaient été omises et que des rétrocessions avaient été mal ou non comptabilisées.

En conséquence, ces sommes avaient été considérées respectivement comme des revenus distribués résultant d'une rectification des résultats de la SELARL, au sens du 1° du 1 de l'article 109 du CGI, et comme des rémunérations et avantages occultes, au sens du c de l'article 111 du même code. Elles avaient donc été réintégrées au revenu net global du foyer fiscal des époux C. au titre des années 2014 et 2015, après application du coefficient de 1,25 prévu au 2° du 7 de l'article 158 du même code. Ces époux avaient en conséquence été soumis à des cotisations supplémentaires d'IR sur le montant de revenus de capitaux mobiliers ainsi calculé, à des cotisations supplémentaires de contributions sociales, ainsi qu'aux pénalités de 10 % pour retard de déclaration et de 40 % pour manquement délibéré prévues respectivement aux articles 1758 A et 1729 du CGI.

Le 25 février 2019, les époux C. avaient introduit un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation des paragraphes n^{os} 1, 20 et 30 des commentaires administratifs publiés le 12 septembre 2012 et le 11 février 2014 au *Bulletin officiel des finances publiques*, sous le n° BOI-RPPM-RCM-20-10-20-80, en ce qu'ils réitéraient la règle posée par le 2° du 7 de l'article 158 du CGI, en vertu de laquelle, pour le calcul de l'IR, le montant des revenus à prendre en compte est multiplié par 1,25.

Les requérants avaient soulevé, dans le même temps, une QPC portant sur ce 2° du 7 de l'article 158, dont ils contestaient la conformité aux principes de légalité des délits et des peines, de présomption d'innocence et d'égalité devant les charges publiques.

Par la décision précitée du 16 avril 2019, le Conseil d'État l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel après avoir considéré qu'elle revêtait un caractère sérieux, dès lors « *qu'en prévoyant l'imposition des revenus visés au c de l'article 111 du code général des impôts et, lorsqu'ils résultent d'une rectification des résultats de la société distributrice, au 1° du 1 de l'article 109 du même code à l'impôt sur le revenu sur une base de 125 % de leur montant, les dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts sont susceptibles, compte tenu du cumul de l'impôt sur le revenu, de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et des autres prélèvements assis sur les mêmes revenus, de faire peser sur eux une*

imposition revêtant un caractère confiscatoire, portant ainsi atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ».

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

A. – La version des dispositions contestées et la délimitation du champ de la QPC

* Le Conseil d'État avait renvoyé au Conseil constitutionnel les « *dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, en tant qu'elles s'appliquent aux revenus taxés sur le fondement du c de l'article 111 du code général des impôts et du 1° du 1 de l'article 109 du même code* ». Le Conseil constitutionnel ne pratiquant pas le contrôle de dispositions « *en tant que* », il était en réalité saisi du 2° du 7 de l'article 158 du CGI dans son entier.

Le Conseil d'État n'ayant, par ailleurs, pas précisé la version dans laquelle ces dispositions étaient renvoyées, il revenait au Conseil constitutionnel de la déterminer.

Après avoir rappelé que la QPC « *doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (paragr. 1), le Conseil a jugé qu'il était saisi du 2° du 7 de l'article 158 du CGI dans ses rédactions résultant respectivement de la loi du 28 décembre 2011 et de la loi du 29 décembre 2013 précitées.

Cette double version s'explique par le fait que la QPC avait été posée à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation de deux commentaires administratifs publiés au *BOFIP* les 12 septembre 2012 et 11 février 2014. Le Conseil constitutionnel était donc saisi des dispositions en cause dans la version de l'article 158 du CGI applicable à ces deux dates (même si le 2° du 7 de cet article est, quant à lui, resté identique dans ces deux versions).

* Les requérants reprochaient 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 CGI.

Ils soutenaient, en premier lieu, que cette majoration devait 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'IR. En l'absence de toute modulation, l'application systématique de ce coefficient de majoration contrevenait, selon eux, au principe de légalité des peines.

Ils faisaient valoir, en deuxième lieu, que cette majoration d'assiette constituait, 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 invoquaient, en dernier lieu, le principe d'égalité devant les charges publiques, qu'ils estimaient doublement méconnu. Selon eux, d'une part, une distinction injustifiée était 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, ils soutenaient que le cumul de l'IR, de la CEHR et des contributions sociales faisait peser sur les revenus soumis à cette assiette majorée une imposition revêtant un caractère confiscatoire.

Par conséquent, dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a jugé que la question prioritaire de constitutionnalité portait uniquement sur la référence « c » (laquelle renvoie aux rémunérations et avantages occultes) et sur 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 CGI (paragr. 4).

B. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'égalité devant les charges publiques

1. – La jurisprudence sur les majorations d'assiette

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère 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* ». 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* »²¹.

Le Conseil a admis, à plusieurs reprises, des dispositifs de majoration de l'impôt (autres que des sanctions) visant à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales qui conduisaient à imputer aux contribuables des revenus présumés.

²¹ Par exemple : décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

C'est le cas par exemple dans :

– sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 précitée, qui portait sur la majoration de 25 % de l'assiette des revenus professionnels des contribuables n'ayant pas adhéré à un centre de gestion ou à une association agréés (majoration prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI). Dans cette décision, le Conseil a d'abord rappelé que ces organismes de gestion agréés ont été institués « *pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée²², le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1^{er} janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable* ».

Il a ensuite jugé que « *la majoration, à compter du 1^{er} janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²³ ;

– la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, dans laquelle il a validé l'essentiel d'un dispositif d'évaluation forfaitaire minimale du revenu soumis à l'impôt par la prise en compte de certains éléments du « *train de vie* » : « *en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168 [du CGI], susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés* »²⁴. Il a cependant censuré une règle particulière (selon laquelle lorsque le contribuable

²² Décision du Conseil constitutionnel n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 51 à 54.

²³ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 précitée, cons. 6 et 7.

²⁴ Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B.*, (*Évaluation du train de vie*), cons. 6.

avait disposé de plus de six éléments de train de vie figurant au barème, l'évaluation forfaitaire de son revenu était majorée de 50 %) et formulé une réserve (les dispositions contestées ne sauraient, « *sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement* »²⁵) ;

– la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, dans laquelle il a jugé conformes à la Constitution plusieurs dispositifs visant à lutter contre les « paradis fiscaux » : le législateur « *a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté* »²⁶. Le Conseil a néanmoins émis une réserve d'interprétation permettant au contribuable de renverser la présomption de fraude fiscale : « *les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif [...], le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire* »²⁷ ;

– la décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, dans laquelle il a validé sous réserve des dispositions de l'article 123 bis du CGI soumettant des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (car situées, par exemple, dans un paradis fiscal) à une définition forfaitaire, en fonction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la structure en cause. Il a cependant jugé que ces dispositions « *ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges*

²⁵ *Ibid.*, cons. 8.

²⁶ 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. 9.

²⁷ *Ibid.*, cons. 10.

publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions »²⁸.

* Toutefois, le Conseil constitutionnel n'a, dans ces précédents, admis ce type de dispositifs que parce qu'il était possible de leur trouver une justification, en l'espèce, la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales. En revanche, lorsqu'aucune justification ne pouvait être invoquée, le Conseil a jugé inconstitutionnelle, à deux reprises, **la majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers**²⁹.

Dans sa décision n° 2016-610 QPC précitée, le Conseil s'est prononcé sur le premier alinéa de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) prévoyant que la contribution sociale généralisée (CSG), acquittée sur les revenus du patrimoine, 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 relatives à la détermination du revenu net pour l'établissement de l'IR, notamment celles relatives aux revenus de capitaux mobiliers, sont fixées à l'article 158 du CGI. La majoration de 25 % de l'assiette prévu par le 7 de cet article 158 devait donc s'appliquer également pour le calcul, pour les revenus en cause, de la CSG et des autres prélèvements sociaux, dont l'assiette est définie de manière identique, par renvoi au paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS.

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a d'abord 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* » (paragr. 9). Il s'est ensuite refusé à transposer aux contributions sociales le raisonnement suivi à propos de l'IR dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 précitée, dans laquelle la différence de traitement entre adhérents et non-adhérents à un CGA ou à une AGA n'avait été admise que parce qu'elle était justifiée par « *l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale* ».

Or, en matière de contributions sociales, la majoration de l'assiette imposable n'avait aucunement cet objet. Leurs taux n'ayant en rien été affectés par la réforme de l'IR, la loi du 30 décembre 2005 s'était traduite, du fait de la majoration de 25 %, par une augmentation nette de ces contributions sur les revenus en cause. Cette majoration n'était pas davantage justifiée dans les travaux parlementaires, ce qui ne permettait pas d'y voir un outil de lutte contre la fraude ou l'évasion

²⁸ Décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017 précitée, paragr. 12.

²⁹ Décisions n°s 2016-610 QPC et 2017-643/650 QPC précitées.

fiscales ou un dispositif visant à favoriser les distributions régulières de revenus. Comme l'avait noté le rapporteur public du Conseil d'État, cette majoration « *s'apparent[ait] davantage à un effet collatéral de la réforme du barème de l'impôt sur le revenu, certes identifié, mais non désiré et jamais neutralisé* »³⁰. M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances du Sénat, avait ainsi regretté « *une pénalisation des contribuables concernés en raison de l'augmentation parallèle des prélèvements sociaux auxquels ces revenus sont soumis par ailleurs* »³¹.

Dès lors, le Conseil constitutionnel a relevé 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 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* », mais a jugé 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* »³².

En conséquence, il a énoncé une réserve d'interprétation proscrivant l'application de la majoration de 25 % pour l'établissement des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du CGI.

Quelques mois après cette décision, le Conseil a réitéré cette réserve d'interprétation relative aux prélèvements sociaux, afin d'en étendre le champ à l'ensemble des bénéfices ou revenus mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 du CGI, au nombre desquels figurent donc également les revenus réputés distribués correspondant à des rémunérations irrégulières ou à des dépenses somptuaires ou faisant suite à une rectification des résultats de la société, ainsi que les bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 *bis*³³.

2. – La jurisprudence sur le caractère confiscatoire de l'imposition

En matière d'impositions de toute nature, le Conseil constitutionnel s'assure que l'imposition établie ne méconnaît pas les capacités contributives et, notamment, qu'elle ne revêt pas un caractère confiscatoire. La formulation de principe précitée

³⁰ M. Romain Victor, conclusions sur la décision de renvoi (CE, 2 décembre 2016, n° 403171).

³¹ Rapport n° 99 précité, p. 102-103.

³² Décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, paragr. 9 à 11.

³³ Décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017 précitée, paragr. 17.

relative à l'article 13 de la Déclaration de 1789 est alors complétée d'une mention selon laquelle l'exigence d'égalité « *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* »³⁴.

Jusqu'à 2012, le Conseil analysait « *chaque imposition prise isolément* »³⁵ pour apprécier cet éventuel caractère confiscatoire.

À compter de sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, il a fait évoluer sa jurisprudence en acceptant de contrôler l'éventuelle rupture d'égalité entre les contribuables au regard de l'ensemble des impositions ayant le même fait générateur. En l'occurrence, saisi des dispositions instituant une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012, il a considéré que « *la contribution exceptionnelle sur la fortune, combinée avec l'impôt de solidarité sur la fortune pour 2012, ne fait pas peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* »³⁶.

Le Conseil a confirmé cette jurisprudence dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, où il a considéré qu'« *il convient, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, de prendre en compte l'ensemble [des] impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable* »³⁷.

Pour apprécier le caractère excessif de la charge fiscale, le Conseil a alors opéré une addition des taux marginaux maximums des impositions dues par le même contribuable pour le même revenu. Précisons qu'il tient systématiquement compte de ce qu'une imposition est déductible de l'assiette d'une autre imposition portant sur la même opération : il opère alors la déduction à hauteur du taux marginal maximal applicable à la déduction³⁸.

* Jusqu'à présent, ce contrôle a conduit le Conseil à censurer des dispositions fiscales ayant pour conséquence :

³⁴ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65.

³⁵ Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 28.

³⁶ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 32.

³⁷ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 18.

³⁸ Voir en ce sens, explicitement, la décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 19, 81 et 101 et, implicitement, les décisions 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)*, cons. 11 et n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, *M. Alain C. (Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)*, paragr. 12.

1) un taux d'imposition marginal maximal de 75,04 % pour les retraites dites « chapeau » excédant 288 000 euros annuels perçues en 2012 et de 75,34 % pour celles perçues à compter de 2013³⁹. Le Conseil a fait usage de sa jurisprudence dite « néo-calédonienne », afin de censurer l'imposition spécifique aux retraites chapeau, pourtant non modifiée par la loi déferée, plutôt que la nouvelle tranche d'IR à 45 % alors introduite par cette loi⁴⁰. Sa décision a ainsi eu pour effet de ramener la taxation marginale maximale sur les retraites chapeau à 68,34 % ;

2) un taux d'imposition forfaitaire de 90,5 % sur les revenus des bons anonymes⁴¹. Il n'a en revanche pas mis en œuvre sa jurisprudence « néo-calédonienne » à l'encontre du taux alors en vigueur de 75,5 % (prélèvements sociaux compris) ;

3) des taux d'imposition marginaux maximaux de 72 % ou 77 % pour les gains et avantages procurés par la levée de stock-options ou l'attribution gratuite d'actions⁴² et, lorsque les autres revenus du contribuable excèdent 150 000 euros sans atteindre le seuil d'assujettissement à la CEHR, des taux d'imposition marginaux minimaux (c'est-à-dire dès le premier euro de gain) de 68,2 % ou 73,2 % sur ces mêmes gains ou avantages⁴³. Cette censure a eu pour effet de ramener leur taxation marginale maximale à 64,5 % en cas de paiement de la CEHR et, sinon, à 60,7 % ;

4) un taux d'imposition marginal maximal de 82 % pour les plus-values immobilières⁴⁴ ;

5) un taux d'imposition forfaitaire de 90,5 % sur les revenus générés par des instruments financiers à terme lorsque le teneur de compte a son domicile fiscal

³⁹ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 12 à 21.

⁴⁰ La « conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine ; qu'en l'espèce, l'augmentation du taux marginal maximal d'imposition au barème de l'impôt sur le revenu prévue par l'article contesté a pour effet, par sa combinaison, notamment avec l'application du taux marginal maximal de la contribution prévue par l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 susvisée, de modifier la portée du taux marginal de cette imposition au regard des facultés contributives des contribuables ; que, par suite, l'article 3 de la loi déferée doit être regardé comme affectant le domaine d'application des dispositions de l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale ; / Considérant que, dans ces conditions, pour remédier à l'inconstitutionnalité tenant à la charge excessive au regard des facultés contributives de certains contribuables percevant des rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies, les dispositions des cinquième et neuvième alinéas de l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale et les mots : "et inférieure ou égale à 24 000 euros par mois" figurant aux quatrième et huitième alinéas de ce même article doivent être déclarés contraires à la Constitution » (*ibid.*, cons. 20 et 21).

⁴¹ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 51 et 52.

⁴² L'existence, dans chaque cas, de deux taux alternatifs s'explique par la dualité des taux de la contribution salariale prévue par l'article L. 137-14 du CSS, selon qu'a été respectée ou non une période d'indisponibilité des actions.

⁴³ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 80 et 81.

⁴⁴ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 101.

dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC)⁴⁵.

En revanche, dans la même décision n° 2012-662 DC, le Conseil constitutionnel a validé le taux de 75 % de retenue à la source appliquée aux produits distribués dans un ETNC (article 187 du CGI). Dans sa décision n° 2016-598 QPC, sans se prononcer de nouveau sur ce taux, le Conseil a jugé que ces dispositions spécifiques aux ETNC poursuivent « *un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Toutefois ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve de ce que les distributions de produits dans un État ou un territoire non coopératif n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un tel État ou territoire* », avant d'écarter, sous cette réserve, le grief⁴⁶.

Par ailleurs, dès lors que la plus-value est calculée en intégrant un coefficient d'érosion monétaire, une imposition au taux marginal maximal de 62,001 % sur des plus-values mobilières n'est pas confiscatoire⁴⁷.

C. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa formulation de principe relative à l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a précisé, d'une part, l'objet des dispositions contestées du 2° du 7 de l'article 158 du CGI (paragr. 6 et 7), d'autre part, le champ des impositions qu'il convenait de prendre en compte pour apprécier la constitutionnalité de la majoration d'assiette portant sur les revenus de capitaux mobiliers.

Outre l'impôt sur le revenu, il a rappelé à ce titre, et contrairement à ce que soutenaient les requérants, que cette majoration d'assiette s'appliquait « *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*

⁴⁵ Décision n° 2013-684 DC précitée, cons. 31 à 33.

⁴⁶ Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance (Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif)*, paragr. 8.

⁴⁷ Décisions précitées n° 2016-538 QPC, cons. 11 et n° 2017-642 QPC, paragr. 12.

divorcés et à un million d'euros pour les contribuables faisant l'objet d'une imposition commune » (paragr. 8).

Dans le prolongement des décisions n^{os} 2016-610 QPC du 10 février 2017 et 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017, le Conseil constitutionnel a confirmé, en revanche, que devaient être exclus du champ de la majoration d'assiette de 25 % la CSG et les autres prélèvements sociaux dont l'assiette est définie par renvoi à celle de l'IR : *« 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 » (même paragr.).*

* Ces précisions apportées, le Conseil constitutionnel a écarté la première branche du grief fondé sur le principe d'égalité devant les charges publiques, dans laquelle les requérants critiquaient la distinction opérée entre les titulaires de revenus de capitaux mobiliers « irréguliers », soumis à la majoration d'assiette de 25 %, et les autres titulaires de revenus de capitaux mobiliers, non soumis à cette majoration. Tenant compte de la volonté du législateur de décourager les sociétés redevables de l'IS de procéder à des distributions irrégulières ou occultes et, corrélativement, de favoriser les distributions régulières, au nom de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, le Conseil a admis les critères retenus pour poursuivre cet objectif : *« 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 » (paragr. 9).*

La décision commentée s'inscrit ainsi dans le sillage de la décision n° 2010-16 QPC par laquelle le Conseil s'était déjà appuyé sur l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre l'évasion fiscale pour valider l'application de la majoration de 25 % prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI aux revenus des professionnels non-adhérents à un organisme de gestion agréé.

Cette solution se distingue logiquement, en revanche, de celle retenue dans les décisions n°s 2016-610 QPC et 2017-643/650 QPC qui avaient jugé inconstitutionnelle la majoration de 25 % pour le calcul des prélèvements sociaux sur les mêmes revenus de capitaux mobiliers. Comme indiqué plus haut, cette majoration entraînait en effet une augmentation de ces prélèvements, sans être justifiée ni par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par le contexte de la réforme de l'IR de 2006, ni par un quelconque autre motif, le législateur s'étant alors borné à constater, sans le corriger, cet effet collatéral de cette réforme (l'assiette des prélèvements sociaux étant, par renvoi, calquée sur celle de l'IR).

* La seconde branche du grief portait sur la question du caractère confiscatoire du niveau global de taxation des revenus de capitaux mobiliers distribués irrégulièrement.

Le Conseil a rappelé que, « *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* » (paragr. 10).

Cela l'a d'abord amené à additionner les taux marginaux applicables à l'IR, à la CEHR et aux prélèvements sociaux au cours des deux périodes couvertes par les dispositions contestées de l'article 158 du CGI, en appliquant la majoration de 25 % aux deux premières impositions, mais non aux prélèvements sociaux, du fait des décisions précitées n°s 2016-610 QPC et 2017-643/650 QPC. Il a ensuite tenu compte de la quote-part de 5,1 % de CSG déductible de l'assiette de l'IR et de la CEHR, en application du paragraphe II de l'article 154 *quinquies* du CGI⁴⁸.

Il en est résulté 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 %* » (même paragr.).

⁴⁸ Cette quote-part a été fixée à 5,1 % à compter des revenus versés à partir du 1^{er} janvier 2012 par l'article 9 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 (2° du G du paragraphe I et paragraphe VI).

Le tableau ci-après détaille les calculs opérés pour les deux périodes durant lesquelles étaient en vigueur les dispositions contestées de l'article 158 du CGI.

	Période 1 (année 2012)	Période 2 (du 31/12/2013 au 30/05/2014)
Sans application du coefficient de 1,25		
Impôt sur le revenu [A]	41 %	45 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [B]	38,909 %	42,705 %
Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus [C]	4 %	4 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [D]	3,796 %	3,796 %
Contributions sociales [E]	15,5 %	15,5 %
Total imposition [A + C + E]	60,5 %	64,5 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [B + D + E]	58,205 %	62,001 %
Avec application du coefficient de 1,25		
Impôt sur le revenu [A]	51,25 %	56,25 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [B]	48,636 %	53,381 %
Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus [C]	5 %	5 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [D]	4,745 %	4,745 %
Contributions sociales [E]	15,5 %	15,5 %
Total imposition [A + C + E]	71,8 %	76,8 %
<i>soit compte tenu de la CSG déductible</i> [B + D + E]	68,881 %	73,626 %

Les taux en cause, en particulier celui de 73,6 % applicable durant la seconde période examinée, pouvaient poser question au regard de ce qu'avait déjà jugé le Conseil constitutionnel, notamment à propos des gains tirés des stock-options et des actions gratuites, au considérant 81 de sa décision n° 2012-662 DC précitée.

Dans la décision commentée, le Conseil a relevé que ces taux ne s'appliquaient « *qu'à de hauts niveaux de revenus imposables* » et portaient « *sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable* » (paragr. 11).

Cette double constatation montre que, pour apprécier le caractère confiscatoire d'une imposition, le Conseil constitutionnel n'entend pas nécessairement se fonder exclusivement sur le taux maximal marginal d'imposition et qu'il est également susceptible de prendre en compte d'autres critères, tels que le niveau des revenus imposés et la nature de ces revenus.

Ces critères transparaisaient toutefois déjà, par certains aspects, dans la jurisprudence constitutionnelle antérieure.

Ainsi, d'une part, en distinguant les hauts revenus des autres dans son appréciation du caractère confiscatoire de l'impôt ou en se montrant plus exigeant pour les taux

marginaux minimaux appelés à frapper un revenu dès le premier euro perçu⁴⁹, le Conseil constitutionnel acceptait déjà d'examiner un taux au regard du niveau de revenu imposé.

D'autre part, le Conseil a déjà montré qu'il n'était pas insensible à la nature des revenus imposés, dans la mesure où il a pu admettre des taux d'imposition particulièrement élevés, par exemple pour les bons anonymes ou les revenus distribués dans un paradis fiscal (ETNC)⁵⁰.

En l'espèce, le Conseil a jugé que les taux critiqués par les requérants ne faisaient pas peser une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables (paragr. 11). En conséquence, il a écarté la seconde branche du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

* Pour finir, le Conseil constitutionnel a écarté comme inopérants les deux griefs fondés sur les articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 (paragr. 13). Il ressort en effet de sa jurisprudence⁵¹, comme d'ailleurs de celle du Conseil d'État⁵², que le mécanisme de coefficient multiplicateur prévu par les dispositions contestées n'est pas une sanction ayant le caractère d'une punition.

Par conséquent, après avoir jugé que les dispositions contestées ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution 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 CGI, dans ses rédactions résultant 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.

⁴⁹ S'agissant de l'imposition des gains ou avantages tirés des stock-options ou des actions attribuées gratuitement, lorsque les autres revenus du contribuable excèdent 150 000 euros sans atteindre le seuil d'assujettissement à la CEHR : décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 81.

⁵⁰ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée (voir *supra*).

⁵¹ Telle qu'elle résulte implicitement des décisions n°s 2010-16 QPC, 2016-610 QPC et 2017-643/650 QPC précitées.

⁵² CE, 17 septembre 2010, n° 341293 ; 9 novembre 2015, n° 366457 ; 29 mars 2017, n° 397658.