



Décision n° 2019 - 793 QPC

2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts

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

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel - 2019

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	4
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	16

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	4
A. Dispositions contestées	4
1. Code général des impôts	4
- Article 158 - dans sa version issue de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012	4
- Article 158 - dans sa version issue de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.....	5
B. Évolution des dispositions contestées	7
1. Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006	7
- Article 76	7
C. Autres dispositions	8
1. Code général des impôts	8
- Article 109	8
- Article 111	8
- Article 123 bis.....	9
2. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-20170822	10
D. Jurisprudence administrative	11
- CE, 17 septembre 2010, n° 341293.....	11
- CE, 9 novembre 2015, n° 366457.....	11
- CE, 14 septembre 2016, n° 400882.....	13
- CE, 29 mars 2017, n° 397658	14
- CE, 11 mai 2017, n° 405313.....	14
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	16
A. Normes de référence.....	16
Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.....	16
- Article 8	16
- Article 9	16
- Article 13	16
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	16
Sur le principe d'égalité devant les charges publiques	16
a. Sur les majoration d'assiette.....	16
- Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés).....	16
- Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B., (Évaluation du train de vie)	17
- Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013.....	18
- Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision).....	18
- Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances rectificative pour 2013.....	19
- Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres	19
- Décision 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)	21
- 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).....	22
- Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017.....	22
- Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision).....	23

- 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)	23
- Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II).	25
b. Sur le caractère confiscatoire de l'imposition	26
- Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, <i>Loi de finances pour 1991</i>	26
- Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, <i>Loi de finances pour 2006</i>	26
- Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, Loi de finances rectificative pour 2012 (II).....	27
- Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013.....	29
- Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances rectificative pour 2013.....	32
- 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).....	33
- 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)...	34
- 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).....	35

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

(Les dispositions renvoyées sont en gras)

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

2e Sous-section : Revenu global

I : Revenu imposable

- **Article 158 - dans sa version issue de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012**

1. Les revenus nets des diverses catégories entrant dans la composition du revenu net global sont évalués d'après les règles fixées aux articles 12 et 13 et dans les conditions prévues aux 2 à 6 ci-après, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France.

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises et exploitations situées hors de France, les règles fixées par le présent code pour la détermination forfaitaire des bénéficiaires imposables ne sont pas applicables.

2. Le revenu net foncier est déterminé conformément aux dispositions des articles 14 à 33 quinquies.

3. 1° Les revenus de capitaux mobiliers comprennent tous les revenus visés au VII de la 1^{ère} sous-section de la présente section, à l'exception des revenus expressément affranchis de l'impôt en vertu de l'article 157 et des revenus ayant supporté les prélèvements visés aux articles 117 quater et 125 A.

Lorsqu'ils sont payables en espèces les revenus visés au premier alinéa sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de l'année soit de leur paiement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte.

2° Les revenus mentionnés au 1° distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à 40 % de leur montant brut perçu. À compter du 1^{er} janvier 2009 pour les sociétés étrangères n'ayant pas leur siège dans un État de la Communauté européenne, cette disposition est réservée aux revenus distribués par des sociétés établies dans un État ou territoire ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

3° Les dispositions du 2° ne s'appliquent pas :

a. Aux produits des actions des sociétés d'investissement mentionnées au 1° ter de l'article 208 et des sociétés de capital-risque mentionnées au 3° septies du même article prélevés sur des bénéficiaires exonérés d'impôt sur les sociétés ;

b. Aux produits des actions des sociétés mentionnées au 1° bis A de l'article 208 et des sociétés d'investissement de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent ;

b bis) Aux bénéficiaires exonérés distribués par les sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées à l'article 208 C ou par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 ;

c. Aux revenus distribués qui ne constituent pas la rémunération du bénéficiaire en sa qualité d'associé ou d'actionnaire. Pour l'application de cette disposition, est considéré comme actionnaire ou associé le preneur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° distribués par la société dont il loue les actions ou parts sociales en application des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce. De même, en cas d'acquisition d'actions sur un marché d'instruments financiers, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire, est considéré comme actionnaire ou associé, dès le jour de l'exécution de l'ordre, l'acheteur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° ;

d. Aux revenus distribués mentionnés au a de l'article 111 ;

e. Aux bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis ;

f. lorsque, au cours de la même année, le contribuable a perçu des revenus sur lesquels a été opéré le prélèvement prévu à l'article 117 quater.

(...)

5° Il est opéré un abattement annuel de 1 525 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et de 3 050 € pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune sur le montant net des revenus déterminé dans les conditions du 2° et après déduction des dépenses effectuées en vue de leur acquisition ou conservation.

(...)

7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition :

a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérant à l'un de ces organismes ;

b) Ou qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfices 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° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants.

- **Article 158 - dans sa version issue de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013**

1. Les revenus nets des diverses catégories entrant dans la composition du revenu net global sont évalués d'après les règles fixées aux articles 12 et 13 et dans les conditions prévues aux 2 à 6 ci-après, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France.

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises et exploitations situées hors de France, les règles fixées par le présent code pour la détermination forfaitaire des bénéfices imposables ne sont pas applicables.

2. Le revenu net foncier est déterminé conformément aux dispositions des articles 14 à 33 quinquies.

3. 1° Les revenus de capitaux mobiliers comprennent tous les revenus visés au VII de la 1^{ère} sous-section de la présente section, à l'exception des revenus expressément affranchis de l'impôt en vertu de l'article 157 et des revenus ayant supporté les prélèvements visés au II de l'article 125-0 A et aux I bis, II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A.

Lorsqu'ils sont payables en espèces les revenus visés au premier alinéa sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de l'année soit de leur paiement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte.

2° Les revenus mentionnés au 1° distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à 40 % de leur montant brut perçu. À compter du 1^{er} janvier 2009 pour les sociétés étrangères n'ayant pas leur siège dans un État de la Communauté européenne, cette disposition est réservée aux revenus distribués par des sociétés établies dans un État ou territoire ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

3° Les dispositions du 2° ne s'appliquent pas :

a. Aux produits des actions des sociétés de capital-risque mentionnées au 3° septies du même article prélevés sur des bénéficiaires exonérés d'impôt sur les sociétés ;

b. Aux produits des actions des sociétés mentionnées au 1° bis A de l'article 208 et des sociétés d'investissement de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent ;

b bis) Aux bénéficiaires exonérés distribués par les sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées à l'article 208 C ou par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 ;

c. Aux revenus distribués qui ne constituent pas la rémunération du bénéficiaire en sa qualité d'associé ou d'actionnaire. Pour l'application de cette disposition, est considéré comme actionnaire ou associé le preneur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° distribués par la société dont il loue les actions ou parts sociales en application des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce. De même, en cas d'acquisition d'actions sur un marché d'instruments financiers, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire, est considéré comme actionnaire ou associé, dès le jour de l'exécution de l'ordre, l'acheteur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° ;

d. Aux revenus distribués mentionnés au a de l'article 111 ;

e. Aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis ;

f. Abrogé.

(...)

5° Abrogé.

(...)

7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition :

a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

b) Ou qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires 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° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants.

B. Évolution des dispositions contestées

Le 2° du 7 de l'article 158 n'a pas évolué depuis 2005

1. Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006

- Article 76

I. - L'article 158 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans le 2° du 3, le taux : « 50 % » est remplacé par le taux : « 60 % » ;

2° Dans le 5° du 3, les montants : « 1 220 EUR » et « 2 440 EUR » sont remplacés respectivement par les montants : « 1 525 EUR » et « 3 050 EUR » ;

3° Les dispositions mentionnées au 4 bis et aux quatrième, cinquième et sixième alinéas du a du 5 sont abrogées;

4° Il est ajouté un 7 ainsi rédigé :

« 7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

« 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

« 2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires 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° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

« 4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants. »

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

Ire Sous-section : Détermination des bénéfices ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII : Revenus des capitaux mobiliers

1 : Produits des actions et parts sociales - Revenus assimilés

b : Calcul de la masse des revenus distribués

- Article 109

1. Sont considérés comme revenus distribués :

1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon des modalités fixées par décret en conseil d'Etat (1).

2. (Abrogé)

NOTA :

(1) Voir les articles 40 à 47 de l'annexe II.

- Article 111

Modifié par Décret n°97-661 du 28 mai 1997 - art. 1 JORF 1er juin 1997

Sont notamment considérés comme revenus distribués :

a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret (1) ;

b. Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;

c. Les rémunérations et avantages occultes ;

d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 ;

e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions du premier alinéa et du c du 4 de l'article 39.

(1) Annexe III, art. 49 bis à 49 sexies.

3 : Revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés

- Article 123 bis

Modifié par loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 - art. 25

1. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique-personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable-établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne physique mentionnée au 1, s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention desdites actions ou parts, des droits financiers ou des droits de vote successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionné au 1.

3. Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéfices ou revenus positifs en cause par l'entité juridique est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39.

4. Les revenus distribués ou payés à une personne physique mentionnée au 1 par une entité juridique ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120, sauf pour la partie qui excède le revenu imposable mentionné au 3.

4 bis. Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/ UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et qui n'est pas un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ou territoire ne répondant pas aux conditions mentionnées au premier alinéa du présent 4 bis, le 1 n'est pas applicable si la personne domiciliée en France démontre que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de

cette entité juridique a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

4 ter. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

5. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application des dispositions qui précèdent et notamment les obligations déclaratives des personnes physiques.

2. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-20170822

RPPM - Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés - Champ d'application - Revenus distribués et assimilés de source française - Distributions en cours de société sans modification du pacte social - Rémunérations et distributions occultes

20

On distingue cependant :

- les rémunérations occultes 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 ;

- les distributions occultes 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.

Les rémunérations occultes traduisent notamment la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le ou les bénéficiaires.

Exemple : Il peut être cité la constatation dans les écritures passées en comptabilité d'une charge non précisée d'un montant de 7 622 € correspondant à une sortie effective de trésorerie, tel un chèque au porteur encaissé en espèces.

S'agissant des distributions occultes, celles-ci correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation. D'une façon générale, les distributions occultes bénéficient aux associés.

D. Jurisprudence administrative

- CE, 17 septembre 2010, n° 341293

Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat lui a transmis, en application de l'article 23-2 de cette même ordonnance, un moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soulevée soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

Considérant que, dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu applicable à compter du 1er janvier 2006, le législateur a supprimé l'abattement de 20 % dont bénéficiaient les traitements, salaires, pensions et rentes viagères en application du a du 5 de l'article 158 du code général des impôts ainsi que les revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés en application du 4 bis du même article et a compensé cette suppression par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu ; que la modification du barème ayant concerné tous les contribuables, le législateur a, afin de maintenir l'exclusion, qui prévalait sous l'empire du régime antérieur, du bénéfice, pour certains revenus, de l'abattement de 20 %, décidé, par une mesure arithmétiquement équivalente, de majorer de 25 % ces revenus ; qu'ainsi, aux termes du 7 de l'article 158 du code général des impôts dans sa rédaction issue du 4° du I de l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 : 7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1, 25. Ces dispositions s'appliquent : / (...) 2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfices 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 ;

Considérant, en premier lieu, que M. et Mme A, qui ont été imposés au titre de l'année 2006 à raison de revenus distribués sur le fondement du c de l'article 111 du code général des impôts, soutiennent qu'en prévoyant l'imposition de tels revenus à hauteur de 125 % de leur montant, les dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du même code méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt ainsi que le principe d'égalité répartition des charges de la Nation entre tous les citoyens à raison de leurs facultés contributives dès lors que les salariés et, sous réserve qu'ils aient adhéré à un centre de gestion agréé ou une association de gestion agréée, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux ou de bénéfices agricoles sont imposés sur le revenu qu'ils ont réellement perçu alors que les titulaires de revenus distribués mentionnés au c de l'article 111 sont imposés sur un revenu présentant pour une part un caractère fictif ;

Considérant que les revenus distribués mentionnés au c de l'article 111 du code général des impôts sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et relèvent d'une catégorie de revenus différente de celles relatives aux salaires, aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux ou aux bénéfices agricoles ; que les contribuables ayant perçu de tels revenus sont placés dans une situation différente qui, au regard de l'objet de la loi, justifie la différence de traitement que celle-ci a instituée ; que, par suite, le moyen tiré de la méconnaissance par ces dispositions législatives des principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt ainsi que le principe d'égalité répartition des charges de la Nation entre tous les citoyens à raison de leurs facultés contributives ne peut être regardé comme soulevant une question sérieuse ;

Considérant, en second lieu, que ces dispositions n'instituent ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ; que, dès lors, le moyen tiré de ce qu'elles méconnaîtraient le principe constitutionnel de la présomption d'innocence, énoncé à l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, ne revêt pas un caractère sérieux ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, qui, contrairement à ce que M. et Mme A soutiennent, n'est pas nouvelle au sens de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, ne présente pas un caractère sérieux ; que, par suite, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel ;

- CE, 9 novembre 2015, n° 366457

1. Considérant qu'aux termes du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005 : " Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : / 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par

des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes (...) " ;

2. Considérant qu'ainsi que l'a relevé la cour administrative d'appel de Paris par son arrêt du 28 décembre 2012 contre lequel M. A...se pourvoit en cassation, ces dispositions s'inscrivent dans le cadre d'une réforme de l'impôt sur le revenu qui a consisté à supprimer l'abattement de 20 % dont bénéficiaient les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que les revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés, cette suppression étant compensée par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu ; que cette modification du barème ayant concerné tous les contribuables, le législateur a décidé, afin de tenir compte de ce que certains revenus étaient auparavant exclus du bénéfice de l'abattement de 20 %, de majorer ces revenus de 25 % ;

Sur le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 1er du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

3. Considérant qu'aux termes de cet article : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour (...) assurer le paiement des impôts (...) " ;

4. Considérant que la cour a relevé que les centres de gestion ou associations agréés mentionnés au 7 de l'article 158 du code général des impôts 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 oeuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale, que le législateur a tenu compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, et qu'il a, en contrepartie, encouragé sur le plan fiscal l'adhésion à un tel organisme ; qu'en jugeant que le traitement fiscal plus favorable appliqué aux adhérents des centres de gestion et associations agréés, qui ne supportent pas la majoration de 25 % appliquée en vertu des dispositions précitées du code général des impôts aux contribuables qui ne sont pas adhérents, était justifié par la volonté du législateur d'encourager l'adhésion à ces organismes, tout en précisant que l'existence de ceux-ci contribue à l'amélioration des conditions d'établissement et de recouvrement de l'impôt et à la mise en oeuvre de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, la cour a suffisamment justifié le motif d'intérêt général que le législateur a poursuivi par l'instauration des dispositions litigieuses ; que, par suite, en déduisant de ce qui précède que les dispositions du 7 de l'article 158 du code général des impôts n'étaient pas contraires aux stipulations de l'article 1er du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la cour n'a, en tout état de cause, pas commis d'erreur de droit ;

Sur le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 11 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

5. Considérant qu'aux termes de cet article : " 1. Toute personne a droit à la liberté de réunion pacifique et à la liberté d'association, y compris le droit de fonder avec d'autres des syndicats et de s'affilier à des syndicats pour la défense de ses intérêts. / 2. L'exercice de ces droits ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui. Le présent article n'interdit pas que des restrictions légitimes soient imposées à l'exercice de ces droits par les membres des forces armées, de la police ou de l'administration de l'État." ;

6. Considérant qu'en jugeant que les dispositions du 7 de l'article 158 du code général des impôts, qui visaient à encourager l'adhésion de certaines catégories de contribuables à des organismes de gestion agréés, n'avaient ni pour objet ni pour effet de contraindre ceux-ci à adhérer à une association et ne portaient donc pas atteinte à la liberté d'association, la cour a suffisamment motivé son arrêt et n'a pas commis d'erreur de qualification juridique ; que, dès lors, le requérant ne peut utilement contester le motif par lequel la cour a jugé, de façon surabondante, qu'en admettant même que ces dispositions puissent être regardées comme portant atteinte à la liberté d'association, cette atteinte ne saurait être regardée comme revêtant un caractère disproportionné par rapport aux buts d'intérêt général poursuivis par le législateur ;

Sur le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

7. Considérant qu'aux termes de cet article : " La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation " ; qu'il résulte des termes mêmes de cet article que le principe de non-discrimination qu'il édicte ne concerne que la jouissance des droits et libertés reconnus par

la convention et ses protocoles ; que dès lors, il appartient à tout requérant qui se prévaut de la violation de ce principe d'invoquer devant le juge le droit ou la liberté dont la jouissance est affectée par la discrimination alléguée;

8. Considérant qu'il ressort des pièces de la procédure que la cour a pu juger, sans entacher son arrêt de dénaturation, que M. A...n'avait pas précisé le droit ou la liberté, reconnus par la convention ou ses protocoles, qu'aurait méconnus la discrimination qu'il invoquait au titre des stipulations de l'article 14 de la convention ; Sur le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 6 §1 et § 2 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

9. Considérant qu'aux termes de cet article : " 1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...). / 2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie " ;

10. Considérant que, comme l'a jugé la cour, la majoration de 25 % prévue par le 7 de l'article 158 du code général des impôts, dont l'objet est rappelé au point 2, ne résulte ni d'une accusation en matière pénale ni d'une contestation portant sur des droits et obligations de caractère civil et n'institue ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ; qu'il suit de là qu'en jugeant que M. A...ne pouvait pas utilement se prévaloir, à l'encontre de ces dispositions, des stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

11. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A...n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ; que ses conclusions tendant à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'État au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, dès lors, qu'être rejetées ;

- **CE, 14 septembre 2016, n° 400882**

1. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, y compris pour la première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) " ; qu'il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et qu'elle soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

2. Considérant qu'aux termes des deux premiers alinéas de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : / 1° Tous les bénéfiques ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital " ; que M. et Mme B...contestent la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des dispositions du 1° du 1 de l'article 109 ; qu'ils soutiennent qu'en se bornant à donner une simple définition des revenus distribués, sans déterminer les critères ou les conditions d'appréhension de ces revenus afin de les intégrer dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et en soumettant le maître de l'affaire à la présomption irréfragable qu'il aurait perçu des revenus distribués, ces dispositions, telles qu'interprétées par la jurisprudence, d'une part, méconnaissent le critère des facultés contributives, qui découle du principe d'égalité devant les charges publiques consacré à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et, d'autre part, alors que le législateur a méconnu sa propre compétence, privent les contribuables des garanties légales attachées au consentement à l'impôt, en méconnaissance de l'article 14 de la même Déclaration ;

3. Considérant, en premier lieu, qu'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 ; que si l'administration fiscale entend imposer des revenus réputés distribués sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts au nom du maître de l'affaire, elle doit justifier de cette qualification ; que celle-ci nécessite une analyse des circonstances propres à l'affaire et notamment du fonctionnement spécifique de l'entreprise ; que le contribuable peut établir que les éléments apportés par l'administration sont insuffisants pour justifier de cette qualification ; que s'il est reconnu maître de l'affaire, il est être réputé avoir appréhendé la totalité des revenus distribués par la société ; que la situation d'une personne reconnue maître de l'affaire n'est pas identique à celle d'un associé disposant d'une quote-part du capital d'une société qui ne dispose pas des pouvoirs exclusifs de gestion de cette dernière ; qu'il existe ainsi une différence de situation entre, d'une part, les personnes qui sont imposées sur les revenus réputés distribués qu'elles ont appréhendés et, d'autres part, le maître de l'affaire qui est réputé avoir reçu la totalité des revenus réputés distribués ; qu'en revanche, les impositions sur les revenus réputés distribués mises à la charge de ce dernier résultent de l'application des règles et barèmes communs à tous les contribuables ayant perçu des revenus réputés distribués ;

qu'elles sont ainsi en relation avec la capacité contributive de ce contribuable et ne sont pas confiscatoire ; qu'elles ne méconnaissent pas, dès lors, le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

4. Considérant, en second lieu, que, d'une part, la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité dans le cas où serait affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ne saurait l'être à l'encontre d'une disposition législative antérieure à la Constitution du 4 octobre 1958, telle celle figurant au 1 de l'article 109 du code général des impôts ; que, d'autre part, les dispositions de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen sont mises en oeuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la constitution ;

5. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de constitutionnalité invoquée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; que, par suite, il n'y a pas lieu renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée ;

- **CE, 29 mars 2017, n° 397658**

1. Aux termes du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts : " Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : / 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition : / a. Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion (...) ".

2. Les dispositions citées ci-dessus, issues de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005, s'inscrivent dans le cadre d'une réforme de l'impôt sur le revenu qui a consisté à supprimer l'abattement de 20% dont bénéficiaient jusqu'en 2005, notamment, les revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréée. Ces organismes procurent à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et, en favorisant une meilleure connaissance des revenus non salariaux, contribuent à la lutte contre l'évasion fiscale. La suppression de l'abattement ayant été compensée par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu pour tous les contribuables, le législateur a décidé, afin de tenir compte de ce que certains revenus étaient auparavant exclus du bénéfice de l'abattement de 20%, de majorer ces revenus de 25%. L'application de la majoration de 25%, qui ne constitue pas une sanction mais résulte nécessairement des dispositions d'assiette citées ci-dessus, n'impose pas à l'administration d'obligation particulière de motivation dans la proposition de rectification qu'elle notifie à un contribuable. Dès lors, en jugeant qu'en ne faisant pas apparaître distinctement la majoration de 25% qui a été appliquée sur le rehaussement en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux afférents à l'année 2007 en vertu des dispositions du 7 de l'article 158 du code général des impôts, la proposition de rectification adressée à M. B...était, en tant qu'elle concernait l'application de ces dispositions, insuffisamment motivée et qu'ainsi, le contribuable était fondé à demander que soit retranchée des bénéficiaires industriels et commerciaux retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 cette seule majoration, la cour administrative d'appel de Bordeaux a commis une erreur de droit.

3. L'article 1er de l'arrêt attaqué doit, par suite, être annulé en tant qu'il accorde à M. B... la décharge en droits et pénalités du supplément d'impôt sur le revenu établi au titre de l'année 2007 correspondant à une diminution de sa base d'imposition à hauteur de 18 710 euros.

- **CE, 11 mai 2017, n° 405313.**

1. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé (...) à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) ". Il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

2. D'une part, aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués:/ (...) 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ".

3. D'autre part, aux termes de l'article 111 du même code : " Sont notamment considérés comme revenus distribués /: a) Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes. Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret. (...) ".

4. Les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ne s'opposent ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit. Pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Par ailleurs, cette appréciation ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. M. B...soutient, en premier lieu, que les dispositions mentionnées aux points 2 et 3, telles qu'interprétées par le Conseil d'Etat, méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques proclamés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en tant qu'elles introduisent une différence de traitement défavorable aux associés gérants de sociétés, notamment au regard des sommes mises à disposition sur leurs comptes courants, par rapport aux gérants non associés, laquelle différence n'a pas de lien avec l'objectif poursuivi et n'est justifiée par aucun motif d'intérêt général.

6. Toutefois, l'objectif poursuivi par les dispositions citées aux points 2 et 3 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. S'agissant des gérants non associés, qui ne peuvent détenir de tels comptes courants, ils peuvent être imposés, à raison des revenus qui leur sont distribués, sur d'autres fondements, soit dans la même catégorie, en application du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts lorsque les résultats de la société sont excédentaires, ou en application du c) de l'article 111 lorsque les rémunérations et avantages en cause ont un caractère occulte, soit dans une autre catégorie et notamment celle des traitements et salaires ou des bénéfices non commerciaux, selon la nature des revenus dont ils ont bénéficié. La différence de traitement instituée par les dispositions contestées, qui repose sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif poursuivi, n'est pas disproportionnée par rapport à la différence de situation existant entre ces deux catégories de contribuables.

7. M. B...soutient, en second lieu, que les dispositions contestées, en tant qu'elles qualifient de revenus les sommes inscrites au compte courant des associés, quand bien même l'associé ne les aurait pas retirées, méconnaissent le principe de respect des droits de la défense garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

8. Il résulte, toutefois, de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat que si les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé sont réputées, de ce seul fait, avoir le caractère de revenus imposables dans la catégorie des capitaux mobiliers en application des dispositions contestées, l'associé titulaire du compte peut néanmoins apporter la preuve contraire. La présomption que ces dispositions instituent n'est donc pas irréfragable.

9. Il résulte de tout ce qui précède que la question prioritaire de constitutionnalité soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux. Par suite, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- **Article 8**

La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée.

- **Article 9**

Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable de l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi.

- **Article 13**

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.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

Sur le principe d'égalité devant les charges publiques

a. Sur les majoration d'assiette

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

1. Considérant que le 7 de l'article 158 du code général des impôts dispose que le montant des revenus et charges retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est, dans des cas limitativement énumérés, multiplié par 1,25 ; que le 1° du 7 de cet article 158, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit que ces dispositions s'appliquent « aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes » ;

2. Considérant que les dispositions du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts précitées étaient applicables du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 ; qu'elles ont été modifiées par la loi du 27 décembre 2008 susvisée ; que le Conseil d'État les a jugées applicables au litige ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 12 mai 2010 susvisée, le constituant, en adoptant l'article 61-1 de la Constitution, a reconnu à tout justiciable le droit de voir examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit ; que la modification ou l'abrogation ultérieure de la disposition contestée ne fait pas disparaître l'atteinte éventuelle à ces droits et libertés ; qu'elle n'ôte pas son effet utile à la procédure voulue par le constituant ; que, par suite, elle ne saurait faire obstacle, par elle-même, à la transmission de la question au Conseil constitutionnel au motif de l'absence de caractère sérieux de cette dernière ;

3. Considérant que, selon le requérant, les dispositions précitées instituent une différence de traitement injustifiée entre les contribuables adhérant à un centre ou à une association de gestion agréé et ceux qui n'y adhèrent pas, nonobstant le fait que les comptes de ces derniers sont établis et certifiés par un expert-comptable inscrit au tableau régional de l'ordre des experts-comptables et commissaires aux comptes ; qu'ainsi, elles méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

4. Considérant qu'aux termes de 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 » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant que le 1^o du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4^o du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit une majoration de 25 % du revenu professionnel lorsque celui-ci est réalisé par des contribuables qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé ;

6. Considérant 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 susvisée, 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 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er 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 ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ;

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

- SUR LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES :

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

6. Considérant, en premier lieu, qu'en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, 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 ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même article dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés

contributives ; que, dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, 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 ;

9. Considérant que les autres dispositions contestées ne sont contraires ni au principe d'égalité devant la loi, ni au principe d'égalité devant les charges publiques, ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- **Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013**

95. Considérant, toutefois, qu'en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives ; que, par suite, les troisième à seizième alinéas du F du paragraphe I de l'article 13 doivent être déclarés contraires à la Constitution ; qu'il en va de même, au dix-septième alinéa de ce F, des mots : « , y compris celles mentionnées au 5° du II, » ;

- **Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)**

1. Considérant que le 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée est relatif à la taxe due par les éditeurs de services de télévision exploitant un service de télévision reçu en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer ; qu'aux termes du c) de ce 1°, cette taxe est assise sur le montant hors taxe sur la valeur ajoutée « des sommes versées directement ou indirectement par les opérateurs de communications électroniques aux redevables concernés, ou aux personnes en assurant l'encaissement, à raison des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages qui sont liés à la diffusion de leurs programmes, à l'exception des programmes servant une grande cause nationale ou d'intérêt général » ;

2. Considérant que, selon la société requérante, le c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée porte atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, en ce que l'assiette de la taxe sur les éditeurs de services de télévision inclut des sommes perçues par des tiers, et méconnaît à ce titre l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

4. Considérant que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ;

5. Considérant que les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages, que ces recettes soient perçues par les éditeurs de services

de télévision ou par un tiers qui les encaisse pour son propre compte ; que, dans ce dernier cas, ces dispositions ont pour effet d'assujettir un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas;

6. Considérant qu'en posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas, des éditeurs de services de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées ; que par suite, au c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, les termes « ou aux personnes en assurant l'encaissement, » doivent être déclarés contraires à la Constitution ;

7. Considérant que, pour le surplus, le c) du 1° de l'article L. 115-7, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution ;

8. Considérant qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause » ; que, si, en principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration ;

9. Considérant que la déclaration d'inconstitutionnalité des termes « ou aux personnes en assurant l'encaissement, » du c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée prend effet à compter de la publication de la présente décision ; que, toutefois, elle ne peut être invoquée à l'encontre des impositions définitivement acquittées et qui n'ont pas été contestées avant cette date,

- **Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances rectificative pour 2013**

27. Considérant que le 1° du paragraphe I de l'article 30 modifie l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée relatif à la taxe sur les éditeurs de télévision ; qu'il étend l'assiette de cette taxe, d'une part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage « y compris sur les services de télévision de rattrapage » et, d'autre part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains « à toute personne en assurant l'encaissement » ;

28. Considérant qu'aux termes de 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 » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

29. Considérant que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ;

30. Considérant qu'en posant le principe de l'assujettissement des éditeurs de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées ; que par suite, à la fin du 1° du paragraphe I de l'article 30, le membre de phrase : « et les mots : "ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage" sont remplacés par les mots : ", aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage ou à toute personne en assurant l'encaissement" » doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres**

1. Considérant que l'article 238-0 A du code général des impôts est relatif à la définition en matière fiscale des États ou des territoires non coopératifs ; qu'il renvoie à un arrêté le soin de fixer la liste de ces États et territoires;
2. Considérant qu'aux termes du c) du 2 de l'article 39 duodecimes du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 susvisée : « Le régime des plus-values à court terme est applicable... aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;
3. Considérant qu'aux termes du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.
« Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa. » ;
4. Considérant qu'aux termes du j) du 6 de l'article 145 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable ... aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;
5. Considérant que, selon l'association et les sociétés requérantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du code général des impôts entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des États ou des territoires non coopératifs méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques dès lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 duodecimes et 219 du code général des impôts ; qu'elles font également valoir qu'en permettant que les produits des titres et les plus-values de cession de titres de participation provenant de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif soient soumis à un niveau d'imposition dérogatoire, les dispositions contestées engendrent une imposition confiscatoire, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;
6. Considérant, d'une part, que l'article 145 du code général des impôts est relatif aux conditions requises pour bénéficier, sur option, du régime fiscal des sociétés mères, dont le fonctionnement est prévu par l'article 216 du même code ; que ce régime fiscal autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à retrancher de son bénéfice imposable les produits nets de participation en provenance de cette filiale, déduction faite d'une quote-part de frais et charges ; que les dispositions du j) du 6 de cet article 145 excluent du bénéfice de ce régime les produits des titres d'une société établie dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;
7. Considérant d'autre part, que les dispositions du c) du 2 de l'article 39 duodecimes et du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts excluent l'application du régime des plus ou moins-values à long terme aux plus-values provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;
8. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de 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 » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;
9. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il 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 ;

10. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que 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, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, 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 bénéficiaires dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

11. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous cette réserve, être déclarées conformes à la Constitution,

- **Décision 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)**

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. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles les requérants ont été assujettis au titre des années 2009 et 2010. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 3 décembre 2008 mentionnée ci-dessus, et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de la loi du 27 décembre 2008 mentionnée ci-dessus.

2. L'article 158 du code général des impôts, dans cette rédaction, 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 bénéficiaires 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. Le paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans cette rédaction, prévoit que, pour leur assujettissement à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine, certains revenus sont déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu. Selon le c de ce paragraphe I, il en va ainsi :

« Des revenus de capitaux mobiliers ».

4. Les requérants et les parties intervenantes contestent l'assujettissement aux contributions sociales des rémunérations et avantages occultes, mentionnés au c de l'article 111 du code général des impôts, sur une assiette majorée de 25 %. Dès lors que les autres revenus de capitaux mobiliers sont soumis aux mêmes contributions sur leur montant réel, il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

5. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

6. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.

7. Les dispositions contestées soumettent les revenus de capitaux mobiliers à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine et en définissent l'assiette. La même assiette est retenue pour la soumission

de ces revenus aux autres contributions sociales régies par des dispositions faisant référence, directement ou indirectement, au paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

8. Les dispositions contestées renvoient, pour la définition de l'assiette de ces contributions sociales, au « montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu » sur les revenus de capitaux mobiliers. En application du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, certains de ces revenus, notamment les rémunérations et avantages occultes, font l'objet d'une assiette majorée : pour le calcul de l'impôt sur le revenu comme pour celui des contributions sociales, le montant de ces revenus est multiplié par 1,25.

9. En premier lieu, 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.

10. En second lieu, 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.

11. Toutefois, 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.

12. Par conséquent, 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.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- **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)**

. En ce qui concerne le second alinéa du 3 :

9. Le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts définit forfaitairement un montant minimal de revenu imposable, applicable lorsque l'entité juridique est localisée soit dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du même code. Ce montant forfaitaire est calculé en multipliant l'actif net ou la valeur nette des biens de l'entité, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par le contribuable, par un taux d'intérêt fixé par voie réglementaire.

10. En adoptant ces dispositions, le législateur, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause, a entendu remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique.

11. En premier lieu, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité mentionnée au paragraphe 8 de la présente décision, le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 bis en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

12. En second lieu, les dispositions du second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts 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 que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- **Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, Loi de finances pour 2017**

En ce qui concerne le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques :

20. 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 ». 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. Les dispositions contestées ne prévoient la réintégration des revenus distribués à une société que si celle-ci est contrôlée par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. En outre, elles ne s'appliquent que si l'existence de cette société et le choix d'y recourir caractérisent un montage dont le but principal est d'éviter tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du plafonnement. Enfin, seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement.

22. Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans que soit méconnu le respect des capacités contributives des contribuables, avoir pour effet d'intégrer dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année d'imposition. En conséquence, la réintégration dans le calcul du plafonnement des revenus distribués à la société contrôlée par le contribuable implique que l'administration démontre que les dépenses ou les revenus de ce dernier sont, au cours de l'année de référence du plafonnement et à hauteur de cette réintégration, assurés, directement ou indirectement, par cette société de manière artificielle.

23. Ainsi, sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, les dispositions contestées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant les charges publiques.

- **Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)**

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.

5. L'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

6. Les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs aux régisseurs de messages publicitaires. Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas.

7. En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

8. Par conséquent, les mots « ou aux régisseurs de messages publicitaires » figurant à la première phrase du paragraphe II de l'article 302 bis KG du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

- **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)**

1. Il y a lieu de joindre les deux questions prioritaires de constitutionnalité pour y statuer par une seule décision.

2. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La question posée pour M. Amar H. a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre des années 2011 à 2013. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 12 juillet 1965 mentionnée ci-dessus, du 2° du 7 de l'article 158 du même code et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans leur rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2010 mentionnée ci-dessus. La question posée pour M. Dominique L. a été soulevée lors d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir d'une instruction administrative du 12 septembre 2012 portant sur l'application de ces dispositions. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 2° du 7 de l'article 158 dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011 mentionnée ci-dessus et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de la loi du 16 août 2012 mentionnée ci-dessus.

3. Le 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoit que sont considérées comme des revenus distribués : « Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ».

4. L'article 158 du code général des impôts, dans cette rédaction, 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 ».

5. Le paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans ces différentes rédactions, prévoit que, pour leur assujétissement à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine, certains revenus sont déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu. Selon le c de ce paragraphe I, il en va ainsi : « Des revenus de capitaux mobiliers ».

6. Les requérants contestent l'assujétissement aux contributions sociales, sur une assiette majorée de 25 %, des bénéfiques ou revenus mentionnés à l'article 123 bis du code général des impôts et des revenus distribués mentionnés à l'article 109 du même code résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice. Selon eux, cette majoration serait contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

7. Par conséquent, les questions prioritaires de constitutionnalité portent sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dans ses rédactions résultant des lois des 29 décembre 2010 et 16 août 2012.

- Sur la recevabilité :

8. Selon les dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 et du troisième alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 mentionnée ci-dessus, le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité 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.

9. Les dispositions contestées soumettent les revenus de capitaux mobiliers à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine et en définissent l'assiette. La même assiette est retenue pour la soumission de ces revenus aux autres contributions sociales régies par des dispositions faisant référence, directement ou indirectement, au paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

10. Ces dispositions renvoient par ailleurs, pour la définition de l'assiette de ces contributions sociales, au « montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu » perçu sur les revenus de capitaux mobiliers. En application du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, les revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, les bénéfiques ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et les revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice, font l'objet d'une assiette majorée : pour le calcul de l'impôt sur le revenu comme pour celui des contributions sociales, le montant de ces revenus est multiplié par 1,25.

11. Le Conseil constitutionnel a spécialement examiné les dispositions du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction résultant de la loi du 27 décembre 2008 mentionnée ci-dessus dans sa décision du 10 février 2017 mentionnée ci-dessus. Il les a déclarées conformes à la Constitution sous réserve que ces dispositions ne soient pas 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. Ces dispositions sont identiques à celles contestées par les requérants dans les présentes questions prioritaires de constitutionnalité.

12. Toutefois, le Conseil d'État a saisi le Conseil constitutionnel des présentes questions prioritaires de constitutionnalité au motif que la réserve d'interprétation énoncée dans la décision du 10 février 2017 ne s'applique

pas pour l'établissement des contributions sociales assises sur les revenus mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ainsi qu'à l'article 123 bis du code général des impôts alors même que les motifs de cette décision devraient conduire à une telle application. 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.

- Sur le fond :

13. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.

14. En premier lieu, 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.

15. En second lieu, 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.

16. Toutefois, 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.

17. Par conséquent, 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 bénéfices 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.

18. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II).

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.

5. L'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

6. Les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs et les parrains aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage, que ces éditeurs aient ou non disposé de ces sommes. Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette peut inclure des revenus dont il ne dispose pas.

7. En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

8. Par conséquent, les mots « ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage » figurant au a du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, dans ses deux rédactions mentionnées ci-dessus, doivent être déclarés contraires à la Constitution.

b. Sur le caractère confiscatoire de l'imposition

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

En ce qui concerne la détermination des redevables des impositions :

27. Considérant que l'article 132 de la loi énumère dans son paragraphe I les redevables de la contribution sociale sur les revenus du patrimoine ; qu'aux termes du paragraphe II du même article, "les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant mentionné au 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts ne sont pas assujettis à la contribution" ; que, pour les sénateurs auteurs de la seconde saisine, ces dernières dispositions introduisent une inégalité de traitement car aucune référence à un seuil de non-imposition analogue n'est prévue par l'article 128 de la loi en faveur des revenus d'activité ;

28. Considérant que les contributions concernant respectivement les revenus d'activité et les revenus de remplacement, les revenus du patrimoine, et les produits de placement constituent des impositions distinctes ; que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

29. Considérant, en outre, que dans la mesure où les contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 ont pour finalité commune la mise en oeuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ;

30. Considérant que le non-assujettissement à la contribution sociale des revenus mentionnés à l'article 132-II de la loi trouve sa justification dans les règles générales applicables à l'établissement et à la mise en recouvrement des impôts directs perçus par voie de rôle ; que ces règles ont pour but d'éviter l'engagement de frais de recouvrement qui seraient excessifs par rapport à l'ampleur des sommes en jeu ; qu'il résulte des dispositions combinées de l'article 132-II de la loi et du 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts que les revenus du patrimoine qui ne seront pas assujettis à la contribution instituée par l'article 132-I visent les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu pour 1991 est inférieure à 420 F ; qu'il n'en résulte pas une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques ;

31. Considérant, dans ces conditions, que l'argumentation présentée par les auteurs de la seconde saisine à l'encontre de l'article 132-II de la loi doit être écartée ;

- Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006

- SUR LE PLAFONNEMENT DES IMPÔTS DIRECTS :

61. Considérant que l'article 74 de la loi déferée tend à plafonner la part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement d'impôts directs ; que son II insère dans le code général des impôts un nouvel article 1er aux termes duquel : " Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 60 % de ses revenus " ; que son III crée dans le même code un nouvel article 1649-0 A qui précise les modalités d'application de ce plafonnement ;

62. Considérant que ce nouvel article 1649-0 A institue un droit à restitution de la fraction des impositions excédant le seuil de 60 % mentionné à l'article 1er ; que, selon son 2, sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu et qu'elles aient été payées en France, les impositions prises en compte sont les impositions directes suivantes : - l'impôt sur le revenu ; - l'impôt de solidarité sur la fortune ; - la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable, ainsi que certaines taxes additionnelles à ces taxes ; - la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable, ainsi que certaines taxes additionnelles à cette taxe ;

63. Considérant que les 4 à 7 du nouvel article 1649-0 A définissent les catégories de revenus qui entrent dans le calcul du droit à restitution ; qu'il s'agit du revenu réalisé par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions et comprenant, sous réserve de certains aménagements et exceptions, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels, les produits soumis à un prélèvement libératoire et les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France ;
64. Considérant que les requérants soutiennent que ces dispositions, en limitant la participation de certains contribuables et en définissant les capacités contributives par rapport aux seuls revenus, méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ;
65. Considérant que l'article 13 de la Déclaration de 1789 dispose : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ;
66. Considérant, dès lors, que, dans son principe, l'article contesté, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;
67. Considérant, s'agissant des modalités adoptées pour la mise en oeuvre de ce principe, que ni la fixation de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à restitution, ni la définition des revenus entrant dans le calcul, ni la détermination des impôts directs pris en compte, ni les mesures retenues pour opérer la restitution ne sont inappropriées à la réalisation de l'objectif que s'est fixé le législateur ; que la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne lui revient donc pas de rechercher si l'objectif que s'est assigné le législateur aurait pu être atteint par d'autres voies ;
68. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'article 74 n'est pas contraire à la Constitution ;

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

- SUR L'ARTICLE 4 :

26. Considérant que l'article 4 institue, au titre de l'année 2012, une contribution exceptionnelle sur la fortune ; que cette contribution est due par les personnes assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012 ; que son assiette est établie selon les mêmes règles que celles relatives à l'assiette de cet impôt ; que son barème est progressif ; que le montant dû au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune en 2012 avant l'éventuelle imputation des réductions d'impôt est déduit du montant dû au titre de cette contribution exceptionnelle ;
27. Considérant que, selon les requérants, en rehaussant les taux de l'imposition sur le patrimoine, ces dispositions instituent une imposition confiscatoire ; qu'en omettant de prévoir un mécanisme permettant de limiter le montant de cette imposition en fonction des revenus du contribuable, ces dispositions introduiraient une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; qu'elles comprennent, en méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt, des effets de seuil conduisant des titulaires de patrimoine à payer davantage au titre de la contribution exceptionnelle que d'autres titulaires d'un patrimoine de valeur supérieure ; qu'elles auraient pour effet de modifier rétroactivement le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012 et porteraient ainsi atteinte à la garantie des droits énoncée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;
28. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789 : « La loi . . . doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;
29. Considérant qu'aux termes de 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 » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;
30. Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa 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 priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ;

31. Considérant, en premier lieu, qu'en instituant la contribution exceptionnelle sur la fortune, le législateur a entendu mettre en place une imposition différentielle par rapport à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de 2012 ; qu'il a établi l'assiette de cette contribution selon les règles relatives à l'assiette de cet impôt ; qu'il a retenu des tranches et des taux d'imposition qui assurent, en prenant en compte à la fois la contribution exceptionnelle et l'impôt de solidarité sur la fortune, la progressivité de ces impositions acquittées en 2012 au titre de la détention d'un ensemble de biens et de droits ;

32. Considérant, en deuxième lieu, que le législateur a accru le nombre de tranches et rehaussé les taux de l'imposition pesant sur la détention du patrimoine en 2012 afin d'augmenter l'imposition des détenteurs de ces patrimoines et de dégager de nouvelles recettes fiscales ; qu'il a relevé le niveau de ces taux tout en maintenant à 1,3 million d'euros le seuil d'assujettissement et en laissant de nombreux biens et droits hors de l'assiette de cette imposition ; qu'il a fixé à 1,8 % le taux marginal supérieur pour les patrimoines d'une valeur excédant 16,79 millions d'euros ; que le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en alourdissant la charge pesant sur certains contribuables tout en renforçant la progressivité des impositions acquittées en 2012 au titre de la détention d'un ensemble de biens et de droits, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis ; 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 ;

33. Considérant, en troisième lieu, que, pour ne pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le législateur a, depuis la création de l'impôt de solidarité sur la fortune par la loi du 23 décembre 1988 susvisée, inclus dans le régime de celui-ci des règles de plafonnement qui ne procèdent pas d'un calcul impôt par impôt et qui limitent la somme de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente à une fraction totale des revenus nets de l'année précédente ; que, si, dans la loi du 29 juillet 2011 susvisée, le législateur a pu abroger, à compter de l'année 2012, l'article 885 V bis du code général des impôts relatif au plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune sans méconnaître la Constitution, c'est en raison de la forte baisse concomitante des taux de cet impôt ; que le législateur ne saurait établir un barème de l'impôt de solidarité sur la fortune tel que celui qui était en vigueur avant l'année 2012 sans l'assortir d'un dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents destiné à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

34. Considérant, toutefois, que la loi de finances rectificative contestée met en œuvre, en cours d'année, de nouvelles orientations fiscales qui incluent, de manière non renouvelable, la création d'une contribution exceptionnelle sur la fortune exigible au titre de la seule année 2012 ; que cette contribution est établie après déduction de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012 ; qu'est déduit le montant brut de cet impôt sans remettre en cause les réductions imputées par le contribuable sur l'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'en outre, le droit à restitution acquis en application des articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts au titre des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010, en s'imputant sur l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012 pour les contribuables redevables de cet impôt, produit ses effets sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due en 2012 ; que, dans ces conditions, la rupture de l'égalité devant les charges publiques qui découle de l'absence de dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents ne doit pas conduire à juger cette contribution exceptionnelle contraire à la Constitution ;

35. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les griefs tirés de l'atteinte à l'égalité devant l'impôt et les charges publiques garantie par les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés ;

36. Considérant, en quatrième lieu, que la contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012 est établie en fonction de la valeur des biens et droits détenus au 1er janvier 2012 ; que, toutefois, le fait générateur de l'imposition est la situation du contribuable à la date de l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative ; que ne seront redevables de la contribution exceptionnelle sur la fortune que les contribuables en vie à la date du fait générateur ; qu'il est également prévu que les contribuables ayant quitté le territoire national entre le 1er janvier et le 4 juillet 2012 pourront déduire de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur la fortune la valeur de leurs biens qui ne sont pas situés en France ; que l'imposition qui est instituée ne revêt ainsi aucun caractère rétroactif et n'affecte pas une situation légalement acquise ; qu'elle n'est pas contraire à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

37. Considérant que l'article 4 doit être déclaré conforme à la Constitution ;

- **Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013**

- SUR L'ARTICLE 3 :

12. Considérant que l'article 3 modifie le 1 du paragraphe I de l'article 197 du code général des impôts afin d'instituer une nouvelle tranche marginale d'imposition à un taux de 45 % pour la fraction des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu supérieure à 150 000 euros par part ;

13. Considérant que, selon les députés requérants, la création d'une tranche supplémentaire du barème progressif de l'impôt sur le revenu aboutit à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; qu'ils font également valoir que cette nouvelle tranche marginale du barème de l'impôt sur le revenu, appliquée à la catégorie particulière de revenus que constituent les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies assujetties aux contributions prévues par les articles L. 137-11 et L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale, ferait supporter à ces revenus une imposition confiscatoire, contraire au respect des capacités contributives des contribuables, au principe d'égalité ainsi qu'au droit de propriété ; qu'il conviendrait, par conséquent, que le Conseil réexamine la conformité de l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale et qu'il le déclare contraire à la Constitution ;

14. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

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

16. Considérant, en premier lieu, que l'instauration, par l'article 3, d'une nouvelle tranche marginale d'imposition au taux de 45 % pour la fraction des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu supérieure à 150 000 euros par part augmente les recettes fiscales et accentue la progressivité de l'imposition des revenus ; qu'en elle-même, elle ne fait pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive et ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

17. Considérant, en second lieu, que les revenus que constituent les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies, qui sont assujettis au barème de l'impôt sur le revenu prévu par le 1 du paragraphe I de l'article 197 du code général des impôts modifié par l'article 3 de la loi déférée, sont également assujettis à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, à la contribution sociale généralisée prévue par l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale, à la contribution au remboursement de la dette sociale prévue par l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 susvisée ainsi qu'à la contribution prévue par l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale ; que les rentes versées à compter de 2013 sont aussi assujetties à la contribution prévue par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles ;

18. Considérant que, d'une part, s'il convient, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, de prendre en compte l'ensemble de ces impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable, en revanche, la contribution prévue par l'article L. 137-11 du code de la sécurité sociale est une imposition à la charge de l'employeur qui ne s'impute pas sur le montant de la rente versée ; que, dès lors, il ne convient pas de la prendre en compte pour cette appréciation ;

19. Considérant que, d'autre part, le taux marginal maximal d'imposition pesant sur les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies est porté, par suite de la modification prévue par l'article 3 et après prise en compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée ainsi que d'une fraction de la contribution prévue par l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale de l'assiette de l'impôt sur le revenu, à 75,04 % pour les rentes perçues en 2012 et à 75,34 % pour les rentes perçues à compter de 2013 ; que ce nouveau

niveau d'imposition fait peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'il est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

20. Considérant que 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 ;

21. 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 ;

22. Considérant que, dans ces conditions, l'article 3 de la loi déferée est conforme à la Constitution ;

(...)

51. Considérant, en dernier lieu, que les e et h du 5° du E du paragraphe I de l'article 9 ont pour objet d'augmenter les taux du prélèvement libératoire prévu par l'article 125 A du code général des impôts qui s'appliquent aux produits des bons et titres pour lesquels l'identité du bénéficiaire n'est pas communiquée à l'administration fiscale ; que ces bons et titres sont par ailleurs assujettis aux prélèvements sociaux sur les produits de placement prévus par l'article 16 de l'ordonnance n° 96 50 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 ; que la modification du taux du prélèvement libératoire prévu par l'article 125 A du code général des impôts a pour effet de porter le taux d'imposition sur les produits de ces bons et titres à 90,5 % ; que, par suite, cette modification fait peser sur les détenteurs de bons et titres dont l'identité n'est pas communiquée à l'administration fiscale une charge excessive au regard de cette capacité contributive et est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ; que, dès lors, les dispositions des e et h du 5° du E du paragraphe I de l'article 9 doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

52. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les e et h du 5° du E du paragraphe I, le paragraphe IV et les mots : « du E » au paragraphe VI doivent être déclarés contraires à la Constitution ; qu'afin d'assurer l'intelligibilité du paragraphe VI, il y a également lieu de limiter l'application du 2° du H de ce paragraphe à sa partie correspondant à l'abrogation du 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts ; que, pour le surplus, l'article 9 est conforme à la Constitution ;

(...)

- SUR L'ARTICLE 11 :

75. Considérant que l'article 11 modifie l'imposition des gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 pour les soumettre au barème de l'impôt sur le revenu ;

76. Considérant que les députés requérants contestent le nouveau régime d'imposition des gains afférents à des plans d'option de souscription ou d'achat d'actions et des avantages correspondant à la valeur des actions attribuées gratuitement ; que ce régime d'imposition, faisant peser sur les bénéficiaires de ces gains et avantages un prélèvement global supérieur à celui affectant les traitements et salaires, créerait une rupture d'égalité devant les charges publiques ; qu'il porterait également atteinte au droit de propriété ;

77. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des travaux préparatoires qu'en soumettant les gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 au barème de l'impôt sur le revenu, le législateur a entendu procéder à un alignement de la fiscalité des revenus provenant de ces gains et avantages sur la fiscalité des revenus d'activité ;

78. Considérant que le législateur a, dans le même temps, modifié les prélèvements sociaux qui pèsent sur ces gains et avantages ; que le A du paragraphe II de l'article 11 les soumet à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité prévue à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale et non plus aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placement ; que le D du paragraphe II de l'article 11 modifie le taux de la contribution salariale sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions d'actions gratuites ; que le 5° du A et le B du paragraphe I de l'article 11 maintiennent l'imputation des moins-values de cession sur les gains et avantages correspondant à l'acquisition des actions ;

79. Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; que l'assujettissement au barème de l'impôt sur le revenu des avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites est assorti d'un certain nombre d'aménagements ; qu'en modifiant ainsi la charge pesant sur les contribuables percevant des gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, le législateur n'a pas créé une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

80. Considérant, en deuxième lieu, que le 2° du D du paragraphe II de l'article 11 a pour objet de porter le taux de la contribution salariale prévue par l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale à 17,5 % et, si les actions acquises ne demeurent pas indisponibles pendant une certaine période, à 22,5 % ; que les gains et avantages correspondant à l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou à l'attribution gratuite d'actions sont par ailleurs imposés dans la catégorie des traitements et salaires en application des articles 80 bis et 80 quaterdecies du code général des impôts modifiés respectivement par le a du 1° du A du paragraphe I et le B du paragraphe I de l'article 11 ; que ces avantages sont, par ailleurs, soumis à la contribution sociale généralisée en application des articles L. 136-2, L. 136-5 et L. 136-6 du code de la sécurité sociale modifiés par les A, B et C du paragraphe II de l'article 11 et, par voie de conséquence, à la contribution pour le remboursement de la dette sociale prévue par l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 ;

81. Considérant que les taux de 17,5 % et 22,5 % prévus respectivement par le deuxième et le troisième alinéa du 2° du D du paragraphe II de l'article 11, combinés à l'ensemble des autres taux d'imposition portant sur les gains et avantages correspondant à la levée d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou à l'attribution gratuite d'actions, ont pour effet, après prise en compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de porter le taux marginal maximal d'imposition de ces gains et avantages respectivement à 72 % et à 77 % ; que, dès lors que les autres revenus du contribuable soumis au barème de l'impôt sur le revenu excéderont 150 000 euros pour un contribuable célibataire, le taux d'imposition de ces gains et avantages s'élèvera au minimum à 68,2 % ou à 73,2 % ; que, par conséquent, les nouveaux niveaux d'imposition qui résultent de l'augmentation de la contribution prévue par l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale font peser sur les contribuables une charge excessive au regard de cette faculté contributive ; qu'ils sont contraires au principe d'égalité devant les charges publiques ; que, dès lors, l'ensemble des modifications de l'article L. 137-14 du code de la sécurité sociale, prévues par le D du paragraphe II de l'article 11, sont contraires à la Constitution ;

82. Considérant, en troisième lieu, qu'en vertu du b du 1° du A du paragraphe I de l'article 11, il est ajouté au paragraphe I de l'article 80 bis du code général des impôts un alinéa aux termes duquel : « Le prix d'acquisition des actions acquises avant le 1er janvier 1990 est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option. » ;

83. Considérant qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution et, en particulier, son article 34 ; que l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ;

84. Considérant, en l'espèce, qu'en adoptant les dispositions précitées, le législateur a entendu préciser les règles de détermination du gain résultant de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions assujetties à l'imposition en application de l'article 80 bis du code général des impôts ; que ces dispositions doivent être combinées avec le paragraphe IV de l'article 11, qui prévoit que les paragraphes I à III sont applicables aux options sur titres et aux actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 ; qu'elles portent atteinte, par leur contradiction, à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ; que, dans ces conditions, le b du 1° du A du paragraphe I de l'article 11 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

85. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le b du 1° du A du paragraphe I et le D du paragraphe II de l'article 11 doivent être déclarés contraires à la Constitution ; que, pour le surplus, l'article 11 est conforme à la Constitution ;

(...)

- SUR L'ARTICLE 15 :

98. Considérant que l'article 15 aménage le régime d'imposition des plus-values immobilières ; que, d'une part, il soumet les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir, pour les cessions intervenues à compter du 1er janvier 2015, au barème progressif de l'impôt sur le revenu ; qu'en particulier, il insère après l'article 150 VH du code général des impôts, un article 150 VH bis aux termes duquel « l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir mentionnés au I de l'article 150 VC ou de droits s'y rapportant,

dû dans les conditions prévues aux articles 150 VF à 150 VH, n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu net global défini à l'article 158 » et ajoute dans l'article 200 B du même code un paragraphe II en vertu duquel les plus-values mentionnées à l'article 150 VH bis sont prises en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 ; que, d'autre part, le même article 15 supprime, en modifiant le premier alinéa du paragraphe I de l'article 150 VC et le paragraphe II de l'article 150 VD du code général des impôts, tout abattement pour durée de détention pour les cessions de terrains à bâtir intervenues à compter du 1er janvier 2013 ; que, toutefois, sont exceptées de cette disposition, en vertu du B du paragraphe IV de l'article 15, les plus-values pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 1er janvier 2013 et l'acte de vente est signé avant le 1er janvier 2015 ; qu'en outre, le paragraphe II de l'article 15 maintient, pour les cessions réalisées au cours de l'année 2013 de droits et biens immobiliers autres que les terrains à bâtir, un abattement de 20 % sur les plus-values nettes imposables ; qu'enfin, en vertu du paragraphe III de l'article 15 sont exonérées les plus-values réalisées lors de la vente d'immeubles à des organismes gérant des logements sociaux ou à une collectivité territoriale, un établissement public de coopération intercommunale ou un établissement public foncier de l'État, en vue de leur cession aux organismes précités, si les biens sont cédés avant le 31 décembre 2014 ;

99. Considérant que les députés requérants soutiennent que l'imposition globale sur les plus-values immobilières réalisées à l'occasion de la cession d'un terrain à bâtir revêt un caractère confiscatoire ; qu'en instituant une différence d'imposition au sein de la catégorie des plus-values immobilières entre les terrains à bâtir soumis au barème de l'impôt sur le revenu et les autres biens immobiliers, le législateur aurait méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques ; qu'en ne prévoyant aucun abattement pour durée de détention en ce qui concerne les terrains à bâtir, le législateur n'aurait pas pris en compte les capacités contributives réelles des contribuables ; que l'exonération des plus-values immobilières prévue lorsque la cession est réalisée au profit d'un bailleur social pour réaliser des logements sociaux, alors qu'une telle exonération n'est pas étendue aux bailleurs privés, porterait atteinte à l'égalité devant l'impôt ; qu'enfin, le dispositif serait entaché d'inintelligibilité ;

100. Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu modifier le régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées lors de la cession de terrains à bâtir afin d'augmenter les recettes fiscales et de lutter contre la rétention des ressources foncières par les propriétaires ; qu'à ces fins, il a soumis au barème de l'impôt sur le revenu, et non plus à un prélèvement au taux forfaitaire de 19 %, les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir pour les cessions intervenues à compter du 1er janvier 2015 ; qu'il a supprimé tout abattement pour durée de détention à compter du 1er janvier 2013, à l'exception des cessions pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant cette date et l'acte de vente est signé avant le 1er janvier 2015 ;

101. Considérant que, toutefois, les plus-values-immobilières sur les terrains à bâtir seront soumises au barème de l'impôt sur le revenu tel que modifié par l'article 3 de la loi déferée, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, aux prélèvements sociaux prévus par l'article 16 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, 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, à la taxe obligatoire versée à l'Agence de services et de paiements en vertu de l'article 1605 nonies du code général des impôts ainsi que, le cas échéant, à l'une des taxes facultatives alternatives que peuvent instituer les communes en vertu de l'article 1529 du même code ou l'autorité organisatrice de transport urbain, en application de l'article 1609 nonies F du même code ; que ces dispositions peuvent conduire, après déduction d'une fraction de la contribution sociale généralisée, à un taux marginal maximal d'imposition de 82 % qui aurait pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de cette capacité contributive ; que, dans ces conditions, les dispositions de l'article 15 de la loi déferée portent atteinte à l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances rectificative pour 2013**

- SUR CERTAINES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 43 :

31. Considérant que l'article 43 modifie les articles 35, 92, 96 A, 120, 150 ter, 155, 156, 158 et 1736 du code général des impôts, crée l'article 242 ter E du même code et abroge les articles 150 quater à 150 undecies et 1649 bis C du même code ; qu'il modifie également l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale et rétablit l'article L. 96 CA du livre des procédures fiscales ; que cet article 43 a pour objet de réformer le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu des profits réalisés par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sur les instruments financiers à terme, en prévoyant un assujettissement à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 2. de l'article 200 A du code général des impôts, sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires agricoles ;

32. Considérant que, dans le cadre de cette réforme, le 2° du A, le 2° du B et le D du paragraphe I de l'article 43, le 3. de l'article 150 ter du code général des impôts dans sa rédaction résultant du 2° du E du même paragraphe I et le 2° du G du même paragraphe I instituent un régime dérogatoire d'imposition des profits réalisés par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sur les instruments financiers à terme « lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant a son domicile fiscal ou est établi dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » du code général des impôts ; que, d'une part, dès lors que le contribuable ne démontre pas que les opérations auxquelles correspondent ces bénéfices ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation desdits bénéfices dans un État ou un territoire non coopératif, les bénéfices nets des opérations sur des instruments financiers à terme sont imposés au taux forfaitaire de 75 % au titre de l'impôt sur le revenu en vertu du 3. de l'article 150 ter du code général des impôts ; que, d'autre part, en cas de perte relative à de telles opérations, celle-ci est imputable exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des six années suivantes ;

33. Considérant que les bénéfices nets ainsi assujettis à l'impôt sur le revenu à un taux forfaitaire de 75 % sont par ailleurs assujettis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine prévus par l'article 15 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. 136-6 et L. 245-14 du code de la sécurité sociale ; que l'instauration du taux forfaitaire de 75 % a pour effet de porter le taux d'imposition sur les bénéfices résultant de ces opérations à 90,5 % ; que, par suite, cette modification fait peser sur les personnes fiscalement domiciliées en France qui effectuent des opérations sur des instruments financiers à terme au moyen d'un compte dont le teneur ou, à défaut, le cocontractant, est domicilié dans un État ou un territoire non coopératif une charge excessive au regard de leur capacité contributive et est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ; que, dès lors, au paragraphe I de l'article 43, le 2° du A, le 2° du B, le D, le 3. de l'article 150 ter du code général des impôts dans sa rédaction résultant du 2° du E et le 2° du G doivent être déclarés contraires à la Constitution ;

- **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)**

8. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de 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 » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

9. Considérant, d'une part, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer l'application de nouvelles règles d'assiette favorisant la détention des valeurs mobilières sur une longue durée ; que l'importance de l'abattement applicable pour la détermination de l'imposition due est proportionnelle à la durée de détention de ces valeurs mobilières ; qu'ainsi, le législateur a retenu un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi ;

10. Considérant, d'autre part, que ces nouvelles règles de détermination de l'assiette des plus-values mobilières sont applicables aux plus-values réalisées à compter de l'entrée en vigueur de ces règles, soit le 1er janvier 2013 ; qu'il en résulte que les plus-values mobilières placées en report d'imposition avant cette date sont exclues du bénéfice des abattements pour durée de détention prévus aux 1 ter et 1 quater de l'article 150-0 D ; que cette différence de traitement, qui repose sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

11. Considérant 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 1er 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 assujéti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à cette plus-value méconnaîtrait les capacités contributives des contribuables ; que, par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver les plus-values placées en report d'imposition avant le 1er 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 1er 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 ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté ;

12. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ; qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa 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 ;

13. Considérant que l'imposition due par le contribuable à raison de plus-values placées en report d'imposition est liquidée selon des règles fixées par le législateur postérieurement à la période au cours de laquelle le fait générateur de l'imposition est intervenu ; que les dispositions contestées excluent, de manière rétroactive, le bénéfice de l'abattement pour durée de détention aux plus-values placées en report d'imposition avant la date de leur entrée en vigueur ;

14. Considérant que 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 ;

15. Considérant, en revanche, que si le report d'imposition d'une plus-value s'applique de plein droit, dès lors que sont satisfaites les conditions fixées par le législateur, le montant de l'imposition est arrêté, sans option du contribuable, selon des règles, en particulier de taux, qui peuvent ne pas être celles applicables l'année de la réalisation de la plus-value ; que, dans cette hypothèse, 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 ; 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 ; que par suite, 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 ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **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)**

6. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.

7. Les produits distribués, visés aux articles 108 à 117 bis du code général des impôts, aux personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France sont soumis à la retenue à la source prévue par le 2 de l'article 119 bis du code général des impôts. Le 2 de l'article 187 du même code fixe un taux d'imposition spécifique, de 75 %, lorsque ces produits sont distribués dans un État ou un territoire non coopératif.

8. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux ». Il a ainsi poursuivi 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. Sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

9. Par ailleurs, les dispositions contestées n'instituant aucune sanction ayant le caractère d'une punition, le grief tiré de la méconnaissance du principe de la légalité des délits et des peines est inopérant.

10. Par conséquent, sous la réserve énoncée au paragraphe 8, les dispositions du 2 de l'article 187 du code général des impôts, autres que celles mentionnées au paragraphe 5, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- **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)**

En ce qui concerne les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :

9. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

10. 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.

11. En premier lieu, 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 1er 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. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté.

12. En second lieu, 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 1er 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 1er 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 1er 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.