

Décision n° 2009 – 600 DC

Loi de finances rectificative pour 2009

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2009

Sommaire

➤ <u>Sur les dons aux associations ou fondations situées hors du territoire national (article 35)</u>	<u>3</u>
➤ <u>Sur les modalités de calcul du plafonnement des impôts directs (article 56)</u>	<u>20</u>
➤ <u>Sur les « cavaliers » budgétaires (articles 53, 98 et 110)</u>	<u>25</u>

Légende (pour les articles consolidés)

- ~~texte barré~~ : dispositions supprimées
- **texte en gras** : dispositions nouvelles
- [article XX] : origine de la modification

Table des matières

➤ <u>Sur les dons aux associations ou fondations situées hors du territoire national (article 35)</u>	3
A – Dispositions législatives	3
□ Code général des impôts	3
– Article 200 [modifié par l'article 35 de la loi déferée]	3
– Article 238 bis [modifié par l'article 35 de la loi déferée]	6
– Article 885-0 V bis A [modifié par l'article 35 de la loi déferée]	9
– Article 1649 nonies [pour information]	10
B – Jurisprudence	11
□ Jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes	11
– Affaire n° C-318/07 du 27 janvier 2009, Hein Persche contre Finanzamt Lüdenscheid	11
□ Jurisprudence du Conseil constitutionnel	19
– Décision n° 2009-592 DC du 19 novembre 2009, cons. 8 à 12 - Loi relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie	19
➤ <u>Sur les modalités de calcul du plafonnement des impôts directs (article 56)</u>	20
A - Normes de référence	20
□ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789	20
– Article 13	20
B – Dispositions législatives	20
– Article 1649-0 A [modifié par l'article 101 de la LFI pour 2010]	20
C – Jurisprudence du Conseil constitutionnel	23
– Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 61 à 68 - Loi de finances pour 2006	23
– Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, cons. 22 à 28 - Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	24
➤ <u>Sur les « cavaliers » budgétaires (articles 53, 98 et 110)</u>	25
A - Normes de référence	25
□ Constitution du 4 octobre 1958	25
– Article 34	25
□ Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances	25
– Article 34	25
B – Jurisprudence du Conseil constitutionnel	26
– Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, cons. 68 et 69 - Loi organique relative aux lois de finances	26
– Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 103 - Loi de finances pour 2006	27

Sur les dons aux associations ou fondations situées hors du territoire national (article 35)

A – Dispositions législatives

□ 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 V : Calcul de l'impôt

II : Impôt sur le revenu

20° : Réduction d'impôt accordée au titre des dons faits par les particuliers

– **Article 200** [modifié par l'article 35 de la loi déferée]

Modifié par LOI n°2008-776 du 4 août 2008 - art. 140 (V)

Modifié par Décret n°2009-389 du 7 avril 2009 - art. 1

1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des dons et versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués par les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B, au profit :

a) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique sous réserve du 2 *bis*, de fondations universitaires ou de fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation et, pour les seuls salariés des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe, au sens de l'article 223 A, auquel appartient l'entreprise fondatrice, de fondations d'entreprise, lorsque ces organismes répondent aux conditions fixées au b ;

b) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

d) D'organismes visés au 4 de l'article 238 *bis* ;

e) D'associations culturelles et de bienfaisance, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ;

f) D'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ;

g) De fonds de dotation :

1° Répondant aux caractéristiques mentionnées au b ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du 1 à des organismes mentionnés aux a à f ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux quatre premiers alinéas du 2 *bis*, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au dernier alinéa du même 2 *bis*. Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole et en vue strictement de la réalisation de l'objet social d'un organisme mentionné aux deuxième à huitième alinéas, lorsque ces frais, dûment justifiés, ont été constatés dans les comptes de l'organisme et que le contribuable a renoncé expressément à leur remboursement.

1 *bis*. Pour l'application des dispositions du 1, lorsque les dons et versements effectués au cours d'une année excèdent la limite de 20 %, l'excédent est reporté successivement sur les années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

1 *ter* Le taux de la réduction d'impôt visée au 1 est porté à 75 % pour les versements effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins mentionnés au 1° du 4 de l'article 261 à des personnes en difficulté. Ces versements sont retenus dans la limite de 495 euros à compter de l'imposition des revenus de l'année 2008. Il n'en est pas tenu compte pour l'application de la limite mentionnée au 1.

La limite de versements mentionnée au premier alinéa est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle des versements. Le montant obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'euro supérieur.

2. Les fondations et associations reconnues d'utilité publique peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au 1.

La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique.

Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure déconcentrée permettant de l'accorder.

2 *bis*. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons versés à la " Fondation du patrimoine " ou à une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces dons à la " Fondation du patrimoine ", en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la " Fondation du patrimoine " et les propriétaires des immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.

Les immeubles mentionnés au premier alinéa du présent 2 *bis* ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1° Les revenus fonciers nets, les bénéfiques agricoles, les bénéfiques industriels et commerciaux et les bénéfiques des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du présent 2 *bis*.

Le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas avoir conclu de convention avec la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 précité, être propriétaire de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. En cas de détention de l'immeuble par une société mentionnée au

premier alinéa, le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas être associé de cette société ou un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société propriétaire de l'immeuble.

Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits, ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

3. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons, prévus à l'article L. 52-8 du code électoral versés à une association de financement électoral ou à un mandataire financier visé à l'article L. 52-4 du même code qui sont consentis à titre définitif et sans contrepartie, soit par chèque, soit par virement, prélèvement automatique ou carte bancaire, et dont il est justifié à l'appui du compte de campagne présenté par un candidat ou une liste. Il en va de même des dons mentionnés à l'article 11-4 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 modifiée relative à la transparence financière de la vie politique ainsi que des cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leur mandataire.

4. (abrogé).

4 bis. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Un décret fixe les conditions d'application du présent 4 bis et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément.

5. Le bénéfice des dispositions du 1, du 1 *ter* et du ~~2 bis~~, **du 2 bis et du 4 bis** est subordonné à la condition que soient jointes à la déclaration des revenus des pièces justificatives, répondant à un modèle fixé par un arrêté attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires. A défaut, la réduction d'impôt est refusée sans proposition de rectification préalable.

Toutefois, pour l'application du 3, les reçus délivrés pour les dons et les cotisations d'un montant égal ou inférieur à 3 000 euros ne mentionnent pas la dénomination du bénéficiaire. Un décret en Conseil d'Etat détermine les modalités d'application de cette disposition.

6. Par dérogation aux dispositions du premier alinéa du 5, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé aux contribuables qui transmettent la déclaration de leurs revenus par voie électronique, en application de l'article 1649 *quater B ter*, à la condition que soient mentionnés sur cette déclaration l'identité de chaque organisme bénéficiaire et le montant total des versements effectués au profit de chacun d'entre eux au titre de l'année d'imposition des revenus.

L'identité du bénéficiaire n'est pas mentionnée pour les dons et cotisations versés à des organismes visés au e du 1 et au 3 lorsque, dans ce dernier cas, les versements sont d'un montant égal ou inférieur à 3 000 euros.

La réduction d'impôt accordée est remise en cause lorsque ces contribuables ne peuvent pas justifier des versements effectués par la présentation des pièces justificatives mentionnées au premier alinéa du 5.

7. Abrogé

Chapitre IV : Dispositions communes aux impôts et taxes, revenus et bénéfices visés aux chapitres I à III

Section II : Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

I : Bénéfices et revenus imposables

– **Article 238 bis** [modifié par l'article 35 de la loi déferée]

Modifié par LOI n°2008-776 du 4 août 2008 - art. 140 (V)

Modifié par LOI n°2009-258 du 5 mars 2009 - art. 34

1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

a) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

d) Des sociétés ou organismes publics ou privés, agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

e) D'organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'Etat ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ;

e bis) De projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales dans des conditions fixées par décret ;

e ter) De sociétés, dont l'Etat est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles ;

e *quater*) Des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectés au financement de programmes audiovisuels culturels ;

f) De la " Fondation du patrimoine " ou d'une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces versements à la " Fondation du patrimoine ", en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la " Fondation du patrimoine " et les propriétaires des immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.

Les immeubles mentionnés au premier alinéa du présent f ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1° Les revenus fonciers nets, les bénéfiques agricoles, les bénéfiques industriels et commerciaux et les bénéfiques des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du présent f.

Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société ne doivent pas avoir conclu une convention avec la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 précité, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. Lorsque l'immeuble est détenu par une société mentionnée au premier alinéa, les associés ne peuvent pas être dirigeants ou membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ou d'une société qui entretiendrait avec la société donatrice des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39. Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ne peuvent être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société civile propriétaire de l'immeuble.

Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

g) De fonds de dotation :

1° Répondant aux caractéristiques mentionnées au a ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du présent 1 à des organismes mentionnés aux a à e *bis* ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux quatre premiers alinéas du f, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au sixième alinéa du même f. Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.

Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au a.

Lorsque la limite fixée au premier alinéa est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini au premier alinéa.

La limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre du présent article.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

2. (abrogé).

3. (abrogé).

4. Ouvrent également droit, et dans les mêmes conditions, à la réduction d'impôt prévue au 1 les dons versés aux organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* et dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements tels que définis au 1 de l'article 12 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I à ce règlement.

L'agrément est délivré à l'organisme s'il s'engage à respecter continûment l'ensemble des conditions suivantes :

1° La gestion de l'organisme est désintéressée ;

2° Ses aides et prestations ne sont pas rémunérées et sont utilisées dans l'intérêt direct des entreprises bénéficiaires ;

3° Les aides accordées entrent dans le champ d'application de l'article 15 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 précité ;

4° Le montant versé chaque année à une entreprise ne devra pas excéder 20 % des ressources annuelles de l'organisme ;

5° Les aides ne peuvent bénéficier aux entreprises exerçant à titre principal une activité visée à l'article 35.

L'agrément accordé aux organismes qui le sollicitent pour la première fois porte sur une période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. En cas de demande de renouvellement d'agrément, ce dernier, s'il est accordé, l'est pour une période de cinq ans.

4 bis. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Un décret fixe les conditions d'application du présent 4 bis et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément.

Un décret fixe les modalités d'application du présent article, notamment les dispositions relatives aux statuts des organismes bénéficiaires des dons, les conditions de retrait de l'agrément et les informations relatives aux entreprises aidées que les organismes communiquent au ministre ayant délivré l'agrément.

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section VI : Calcul de l'impôt

– **Article 885-0 V bis A** [modifié par l'article 35 de la loi déferée]

Modifié par Décret n°2009-389 du 7 avril 2009 - art. 1

I.-Le redevable peut imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune, dans la limite de 50 000 euros, 75 % du montant des dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger effectués au profit :

1° Des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

2° Des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 ;

3° Des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail ;

4° Des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du même code ;

5° Des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 du même code ;

6° Des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du même code ;

7° De l'Agence nationale de la recherche ;

8° Des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200.

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé aux organismes poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France entrant dans le champ d'application du présent I.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.

Un décret fixe les conditions d'application des dixième et onzième alinéas du présent I et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément.

II.-Les dons ouvrant droit à l'avantage fiscal mentionné au I sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

III.-La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal mentionné au I ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

Le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu au présent article et de celui prévu à l'article 885-0 V *bis* au titre de la même année, sous réserve que le montant imputé sur l'impôt de solidarité sur la fortune résultant des deux avantages n'excède pas 50 000 euros.

Par dérogation à l'alinéa précédent, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au présent article ne peut donner lieu à l'application de l'article 885-0 V *bis*.

IV.-Le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998 / 2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis et à la condition que soient jointes à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune des pièces justificatives attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

V.-Un décret fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux personnes mentionnées au I.

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre IV : Exonérations fiscales contractuelles et agréments

– **Article 1649 nonies** [pour information]

Modifié par Loi 94-1163 1994-12-29 art. 32 Finances rectificative pour 1994 JORF 30 décembre 1994

I. Nonobstant toute disposition contraire, les agréments auxquels est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux prévus par la loi sont délivrés par le ministre de l'économie et des finances. Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément auquel est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive.

Des arrêtés du ministre pourront instituer des procédures simplifiées et déléguer le pouvoir de décision à des agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de directeur départemental (1).

II. Des arrêtés du ministre de l'économie et des finances, pris après avis d'un organisme désigné par décret (2), peuvent définir, compte tenu de l'importance, de la nature ou du lieu d'exercice des activités considérées, les conditions des agréments auxquels des exonérations fiscales sont attachées en vertu des dispositions législatives ou réglementaires.

(1) *Annexe IV, art. 170 quinquies à 170 decies.*

(2) *Annexe III, art. 344 K.*

B – Jurisprudence

□ Jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes

– Affaire n° C-318/07 du 27 janvier 2009, Hein Persche contre Finanzamt Lüdenscheid

Affaire C-318/07

Hein Persche

contre

Finanzamt Lüdenscheid

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof)

« Libre circulation des capitaux — Impôt sur le revenu — Déductibilité de dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général — Limitation de la déductibilité aux dons faits aux organismes nationaux — Dons en nature — Directive 77/799/CEE — Assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs »

[...]

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

21 Dans leurs observations, le Finanzamt, les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande font valoir que ces dispositions ne portent que sur des mouvements de capitaux réalisés en vue d'une activité économique et non pas sur les dons faits pour des motifs altruistes à des organismes gérés de manière désintéressée et dont les activités ne doivent pas être lucratives. Le gouvernement grec, quant à lui, estime que le transfert, qui n'est pas effectué à des fins d'investissement, de biens de consommation courants qui ne constituent pas des moyens de paiement relève exclusivement de la libre circulation des marchandises.

22 La Commission des Communautés européennes et l'Autorité de surveillance AELE estiment, quant à elles, que les dons en nature faits à des organismes d'intérêt général établis dans un autre État membre que celui en charge de l'imposition du donateur relèvent des articles 56 CE à 58 CE.

23 Il convient de rappeler que l'article 56, paragraphe 1, CE interdit de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres.

24 En l'absence, dans le traité, de définition de la notion de « mouvements de capitaux » au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE, la Cour a précédemment reconnu une valeur indicative à la nomenclature annexée à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5), même si celle-ci a été adoptée sur le fondement des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (les articles 67 à 73 du traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, eux-mêmes devenus articles 56 CE à 60 CE), étant entendu que, conformément à son introduction, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir, notamment, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, point 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 22, et du 11 septembre 2008, Eckelkamp, C-11/07, non encore publié au Recueil, point 38). Or, les dons et les

dotations apparaissent sous la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», de l'annexe I de la directive 88/361.

25 Lorsqu'un contribuable d'un État membre sollicite la déductibilité fiscale d'une somme reflétant la valeur de dons faits à des personnes tierces résidant dans un autre État membre, il n'est pas pertinent de savoir, afin de déterminer si la législation nationale en cause relève des dispositions du traité relatives aux mouvements de capitaux, si les dons sous-jacents ont été effectués en espèces ou en nature.

26 En effet, la reprise, sous la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, des successions et des legs démontre que, afin de déterminer si le traitement fiscal par un État membre de certaines opérations relève des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux, il n'y a pas lieu de distinguer entre les opérations effectuées en espèces et celles faites en nature. Ainsi, la Cour a rappelé que les successions consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée ou, en d'autres termes, en un transfert aux héritiers de la propriété des différents biens et droits dont est composé ce patrimoine (voir, notamment, arrêts précités van Hilten-van der Heijden, point 42, et Eckelkamp, point 39). Il s'ensuit qu'une législation fiscale nationale peut relever des articles 56 CE à 58 CE même si elle concerne le transfert d'un patrimoine susceptible de comprendre tant des sommes d'argent que des biens immeubles et meubles.

27 À l'instar de l'impôt prélevé sur les successions, le traitement fiscal de dons faits en espèces ou en nature relève donc des dispositions du traité relatives aux mouvements de capitaux, à l'exception des cas où les éléments constitutifs des opérations concernées se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, en ce sens, arrêt Eckelkamp, précité, point 39 et jurisprudence citée).

28 Quant à la question de savoir si, ainsi que le soutient le gouvernement grec, un don de biens de consommation ne devrait pas plutôt relever des dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence à présent bien établie, afin de déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, notamment, arrêt du 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, point 22 et jurisprudence citée).

29 À cet égard, il suffit de relever que la législation nationale en cause au principal exclut la déductibilité de dons effectués à des organismes établis dans d'autres États membres indépendamment de la question de savoir si ces dons se font en espèces ou en nature et, dans le cas d'un don en nature, du lieu d'achat des biens offerts. Il ne ressort donc aucunement de l'objet de cette réglementation qu'elle relève des dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises plutôt que de celles relatives à la libre circulation des capitaux.

30 Il convient donc de répondre à la première question préjudicielle que, lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

Sur les deuxième et troisième questions

31 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre qui n'accorde le bénéfice de la déduction fiscale qu'aux dons effectués en faveur d'organismes d'intérêt général établis sur le territoire national, compte tenu du fait que les autorités fiscales dudit État membre doivent pouvoir vérifier les déclarations du contribuable et ne sauraient être obligées d'agir en violation du principe de proportionnalité. Elle se demande, dans ce contexte, si la directive 77/799 oblige ces autorités fiscales à recourir à l'aide des autorités compétentes de l'État membre d'établissement de l'organisme bénéficiaire pour obtenir les informations nécessaires ou si, en revanche, lesdites autorités fiscales peuvent exiger du contribuable qu'il apporte lui-même l'ensemble des preuves nécessaires.

32 À cet égard, le Finanzamt, les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni font valoir qu'il n'est pas contraire aux dispositions du

traité relatives à la libre circulation des capitaux qu'un État membre ne prévoit la déductibilité fiscale de dons que lorsque ceux-ci bénéficient à des organismes situés sur son territoire. Tout d'abord, les organismes d'intérêt général nationaux et ceux établis à l'étranger ne se trouveraient pas dans une situation comparable au sens de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE. En outre, la limitation d'avantages fiscaux aux dons faits à des organismes d'intérêt général nationaux serait justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

33 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni estiment que, dans le cas d'un don versé par un contribuable à un organisme établi dans un autre État membre, l'État membre d'imposition du donateur (ci-après l'«État membre du donateur») n'est obligé de se procurer les informations nécessaires à l'imposition de ce dernier ni par ses propres moyens ni par le mécanisme d'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799.

34 Selon le gouvernement allemand, l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni, il serait, en tout cas, contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur à vérifier ou à faire vérifier le respect des conditions imposées aux organismes d'intérêt général pour chaque don effectué par un contribuable à des organismes situés dans un ou plusieurs autres États membres, et ce quelle que soit la valeur du ou des dons effectués.

35 En revanche, la Commission et l'Autorité de surveillance AELE estiment que la législation nationale en cause au principal constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui ne peut être justifiée par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.

36 Selon la Commission, même si la directive 77/799 elle-même n'oblige pas un État membre à recourir à l'aide d'un autre État membre afin de le renseigner sur un fait dont les éléments sont situés dans cet autre État membre, ce premier État serait toutefois tenu, dans le champ d'application de l'article 56 CE, de recourir aux possibilités offertes par cette directive pour exclure tout traitement moins favorable de situations transfrontalières par rapport aux situations purement nationales. L'Autorité de surveillance AELE, quant à elle, estime que, même si le contribuable sollicitant un avantage fiscal peut être tenu d'apporter les preuves nécessaires, les autorités fiscales ne peuvent refuser cet avantage en raison de doutes quant à l'authenticité des informations fournies sans avoir eu recours aux autres moyens disponibles pour obtenir ou vérifier lesdites informations.

37 En l'occurrence, la législation allemande prévoit la déduction fiscale de dons versés à des organismes d'intérêt général situés en Allemagne qui remplissent les autres conditions fixées par cette législation, tout en excluant cet avantage fiscal pour les dons versés à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre.

38 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 47 et 48 de ses conclusions, dès lors que la possibilité d'obtenir une déduction fiscale est susceptible d'influer de façon significative sur l'attitude du donateur, la non-déductibilité en Allemagne des dons versés à des organismes reconnus d'intérêt général lorsqu'ils sont établis dans d'autres États membres est de nature à affecter la disponibilité des contribuables allemands à effectuer des dons à leur profit.

39 Une telle législation constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 CE.

40 Il est vrai que, en vertu de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE, l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'établir, dans leur législation fiscale, une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne le lieu où leurs capitaux sont investis.

41 Toutefois, il importe de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE des discriminations arbitraires ou des restrictions déguisées interdites par le paragraphe 3 de ce même article. En effet, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui opère une distinction entre les organismes nationaux et ceux établis dans un autre État membre, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la nécessité de sauvegarder l'efficacité des contrôles fiscaux. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que

l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir, en ce sens, arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 32 et jurisprudence citée).

Sur le caractère comparable des organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans un autre État membre

42 Les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni font observer que les dons faits à des organismes nationaux et ceux en faveur des organismes établis dans un autre État membre ne sont pas comparables en ce sens que les États membres concernés, d'une part, peuvent appliquer des notions de bienfaisance ainsi que des conditions de reconnaissance d'œuvres de bienfaisance différentes et, d'autre part, ne sont en mesure de contrôler le respect des exigences qu'ils imposent que par rapport aux organismes nationaux. Les gouvernements allemand, espagnol et français ajoutent que, si un État membre renonce à percevoir certaines recettes fiscales en exonérant les dons effectués au profit des organismes d'intérêt général situés sur son territoire, cela résulte du fait que de tels organismes déchargent cet État membre de certaines missions d'intérêt général qu'il devrait autrement remplir lui-même en employant des recettes fiscales.

43 D'emblée, il convient de relever qu'il incombe à chaque État membre de déterminer si, afin d'encourager certaines activités reconnues comme étant d'intérêt général, il prévoit des avantages fiscaux en faveur tant des organismes privés ou publics qui s'occupent desdites activités que des contribuables qui leur versent des dons.

44 S'il est légitime pour un État membre de réserver l'octroi d'avantages fiscaux aux organismes poursuivant certains de ses objectifs d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 57), un État membre ne saurait toutefois réserver le bénéfice de tels avantages aux seuls organismes établis sur son territoire et dont les activités sont donc susceptibles de le décharger de certaines de ses responsabilités.

45 Certes, en incitant les contribuables, par la perspective d'une déductibilité fiscale des dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, à soutenir les activités de ces derniers, un État membre encourage de tels organismes à développer des activités d'intérêt général dont normalement il se charge ou peut se charger lui-même. Il ne peut donc être exclu qu'une législation nationale prévoyant la déductibilité fiscale des dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général puisse encourager de tels organismes à se substituer aux autorités publiques dans la prise en charge de certaines responsabilités, ni qu'une telle prise en charge puisse conduire à une réduction des dépenses de l'État membre concerné susceptible de compenser, au moins partiellement, la diminution de ses recettes fiscales qu'entraîne la déductibilité des dons.

46 Toutefois, il n'en résulte pas pour autant qu'un État membre puisse introduire une différence de traitement, en matière de déductibilité fiscale de dons, entre les organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans un autre État membre au motif que les dons effectués au profit de ces derniers, et ce même si leurs activités s'inscrivent dans les objectifs de la législation du premier État membre, ne peuvent conduire à une telle compensation budgétaire. En effet, il ressort d'une jurisprudence constante que la nécessité de prévenir la réduction de recettes fiscales ne figure ni parmi les objectifs énoncés à l'article 58 CE, ni parmi les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à une liberté instituée par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 49, et *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 59; voir, par analogie, pour ce qui concerne la libre prestation des services, arrêts du 3 octobre 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 56, ainsi que du 11 septembre 2007, *Schwarz et Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rec. p. I-6849, point 77).

47 En revanche, il est loisible à un État membre, dans le cadre de sa législation relative à la déductibilité fiscale de dons, d'appliquer une différence de traitement entre les organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans d'autres États membres lorsque ces derniers poursuivent des objectifs autres que ceux préconisés par sa propre législation.

48 En effet, tout comme la Cour l'a jugé dans son arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité (point 39), le droit communautaire n'impose pas aux États membres de faire en sorte que les organismes étrangers reconnus d'intérêt général dans leur État membre d'origine bénéficient

automatiquement de la même reconnaissance sur leur territoire. Les États membres disposent, à cet égard, d'un pouvoir d'appréciation qu'ils doivent exercer conformément au droit communautaire. Ils sont libres, dans ces conditions, de définir les intérêts de la collectivité qu'ils veulent promouvoir, en octroyant des avantages à des associations et à des organismes qui poursuivent de manière désintéressée des objectifs liés auxdits intérêts et respectent les exigences relatives à la mise en œuvre desdits objectifs.

49 Il n'en demeure pas moins que, lorsqu'un organisme reconnu d'intérêt général dans un État membre remplit les conditions imposées à cette fin par la législation d'un autre État membre et a comme objectif la promotion d'intérêts de la collectivité identiques, de sorte qu'il serait susceptible d'être reconnu d'intérêt général dans ce dernier État membre, ce qu'il appartient aux autorités nationales de ce même État membre, y compris les juridictions, d'apprécier, les autorités de cet État membre ne sauraient refuser à cet organisme le droit à l'égalité de traitement pour la seule raison qu'il n'est pas établi sur le territoire dudit État membre (voir, en ce sens, arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 40; voir, par analogie, pour ce qui concerne la libre prestation de services, arrêt *Schwarz et Gootjes-Schwarz*, précité, point 81).

50 En effet, contrairement à ce que soutiennent à cet égard les gouvernements ayant déposé des observations, un organisme établi dans un État membre et qui remplit les conditions imposées à cette fin par un autre État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, se trouve, à l'égard de l'octroi par ce dernier État membre d'avantages fiscaux visant à encourager les activités d'intérêt général concernées, dans une situation comparable à celle des organismes reconnus d'intérêt général qui sont établis dans ce dernier État membre.

Sur la justification tirée de la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux

51 Il y a lieu de relever que, contrairement à ce que soutiennent les gouvernements ayant déposé des observations, l'exclusion de la déductibilité fiscale de dons versés à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un État membre autre que celui du donateur ne saurait être justifiée par la difficulté, pour l'État membre du donateur, de vérifier si de tels organismes remplissent effectivement les objectifs statutaires au sens de la législation nationale ainsi que par la nécessité de contrôler la gestion effective de ces organismes.

52 Certes, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité. Toutefois, une mesure restrictive, pour pouvoir être justifiée, doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, points 55 et 56 ainsi que jurisprudence citée).

53 Dans ce contexte, la Cour a considéré qu'il ne saurait être exclu a priori que le contribuable soit en mesure de fournir les pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses engagées dans d'autres États membres (arrêts du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, Rec. p. I-4809, point 20, ainsi que du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 25).

54 En effet, rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions de déductibilité de dépenses prévues par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (voir, en ce sens, arrêts *Danner*, précité, point 50, ainsi que du 26 juin 2003, *Skandia et Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 43).

55 Au regard des principes dégagés par la Cour dans son arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité (point 48), avant d'accorder une exonération fiscale à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, un État membre est autorisé à appliquer des mesures lui permettant de vérifier, de façon claire et précise, si cet organisme remplit les conditions exigées par la législation nationale pour en bénéficier ainsi qu'à contrôler sa gestion effective sur la base, par exemple, de la présentation des comptes annuels et d'un rapport d'activité. Les éventuels inconvénients administratifs qui découleraient du fait que de tels organismes soient établis dans un autre État membre ne sont pas suffisants pour justifier un refus de la part des autorités de l'État

concerné d'accorder auxdits organismes les mêmes exonérations fiscales qu'aux organismes nationaux du même type.

56 Il en va de même dans le cas d'un contribuable qui sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale d'un don versé à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, même si, dans une telle situation, et contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, le contribuable dont les autorités fiscales doivent obtenir les informations nécessaires est non pas l'organisme bénéficiaire du don, mais bien le propre donateur.

57 S'il est vrai que, contrairement à un tel organisme bénéficiaire, le donateur ne dispose pas lui-même de toutes les informations nécessaires aux autorités fiscales pour vérifier si cet organisme remplit les conditions exigées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux, notamment celles relatives à la manière dont les fonds versés seront gérés, il est normalement possible, pour un donateur, d'obtenir auprès dudit organisme des documents susceptibles de confirmer le montant et la nature du don versé, d'identifier les objectifs poursuivis par cet organisme ainsi que de certifier la régularité de la gestion des dons qui lui ont été versés au cours des années précédentes.

58 À cet égard, ne sauraient être dépourvues de pertinence les attestations établies par un organisme qui remplit, dans son État membre d'établissement, les conditions fixées par la législation de cet État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, notamment lorsque cette législation soumet à des conditions identiques l'octroi d'avantages fiscaux visant à encourager des activités d'intérêt général.

59 Quant à la charge administrative que la préparation de tels documents peut impliquer pour les organismes concernés, il suffit de relever qu'il incombe à ces organismes de décider s'ils estiment opportun d'investir des ressources dans l'établissement, la distribution et l'éventuelle traduction de documents destinés aux donateurs établis dans d'autres États membres et souhaitant y bénéficier d'avantages fiscaux.

60 Dans la mesure où rien n'empêche les autorités fiscales de l'État membre d'imposition d'exiger d'un contribuable, souhaitant obtenir la déductibilité fiscale des dons effectués au bénéfice d'organismes établis dans un autre État membre, de fournir les justificatifs pertinents, cet État membre d'imposition ne saurait invoquer la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux pour justifier une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable d'apporter de telles preuves.

61 En outre, les autorités fiscales concernées peuvent s'adresser, en vertu de la directive 77/799, aux autorités d'un autre État membre pour obtenir tout renseignement qui s'avère nécessaire à l'établissement correct de l'impôt d'un contribuable (arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 50). En effet, cette directive prévoit, en vue de prévenir la fraude fiscale, la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent pas obtenir elles-mêmes (arrêt du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 32).

62 Contrairement à ce que soutiennent l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni, une demande d'informations par les autorités fiscales d'un État membre relative à un organisme établi dans un autre État membre, afin de pouvoir déterminer si un don versé à cet organisme peut bénéficier d'un avantage fiscal, ne sort aucunement du champ d'application de la directive 77/799. En effet, les informations dont la directive 77/799 permet aux autorités compétentes d'un État membre de demander la communication sont précisément toutes celles qui leur paraissent nécessaires afin d'établir le montant correct de l'impôt par rapport à la législation qu'elles sont appelées à appliquer elles-mêmes (arrêt *Twoh International*, précité, point 36). Or, les informations requises en vue de compléter celles qu'un contribuable a fournies aux autorités fiscales d'un État membre en vue d'obtenir un avantage fiscal constituent des informations susceptibles de permettre à chaque autorité compétente des États membres concernés l'établissement correct de l'impôt sur le revenu dans un cas précis au sens des articles 1er, paragraphe 1, et 2, paragraphe 1, de la directive 77/799.

63 Cependant, la directive 77/799 n'affecte aucunement la compétence des autorités compétentes de l'État membre du donateur pour apprécier notamment si les conditions auxquelles leur législation subordonne l'octroi d'un avantage fiscal sont remplies (voir, en ce sens, arrêt *Twoh*

International, précité, point 36). Ainsi, s'agissant d'un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, l'État membre du donateur ne doit accorder un traitement fiscal identique à celui appliqué aux dons faits aux organismes nationaux que si cet organisme remplit les conditions fixées par la législation de ce dernier État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, parmi lesquels figure la poursuite d'objectifs identiques à ceux promus par la législation fiscale dudit État membre. Il incombe aux autorités nationales compétentes, y inclus les juridictions nationales, de vérifier si, conformément aux règles du droit national, la preuve a été rapportée du respect des conditions imposées par cet État membre pour l'octroi de l'avantage fiscal en question.

64 En outre, la directive 77/799 ne requiert pas de l'État membre du donateur qu'il ait recours au mécanisme d'assistance mutuelle prévue par cette directive chaque fois que les informations fournies par ce donateur ne suffisent pas pour vérifier si l'organisme bénéficiaire remplit les conditions fixées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux.

65 En effet, la directive 77/799 prévoyant la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent obtenir elles-mêmes, la Cour a relevé que la référence, à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799, au terme «peut» est de nature à indiquer que, si lesdites administrations ont la possibilité de demander des informations à l'autorité compétente d'un autre État membre, une telle demande ne constitue nullement une obligation. Il appartient à chaque État membre d'apprécier les cas spécifiques dans lesquels des informations concernant les transactions effectuées par les assujettis établis sur son territoire font défaut et de décider si ces cas justifient la présentation d'une demande d'information à un autre État membre (arrêt *Twoh International*, précité, point 32).

66 Enfin, un État membre ne saurait non plus exclure l'octroi d'avantages fiscaux pour des dons versés à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre au seul motif que, par rapport à de tels organismes, les autorités fiscales du premier État membre ne disposent pas de la possibilité de vérifier sur place le respect des exigences que leur législation fiscale impose.

67 En effet, ainsi que l'a expliqué le gouvernement allemand lors de l'audience, même par rapport aux organismes d'intérêt général nationaux, une vérification sur place ne s'impose normalement pas dans la mesure où le contrôle du respect des conditions fixées par la législation nationale s'effectue, de manière générale, par une vérification des informations fournies par lesdits organismes.

68 En outre, lorsque l'État membre d'établissement de l'organisme bénéficiaire connaît un système d'avantages fiscaux visant à soutenir les activités des organismes reconnus d'intérêt général, il suffira normalement pour l'État membre du donateur qu'il soit informé par l'autre État membre, dans le cadre de l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799, de l'objet et des modalités de contrôle auxquels sont soumis de tels organismes pour que les autorités fiscales de l'État membre d'imposition puissent identifier, d'une manière suffisamment précise, les informations complémentaires dont elles ont besoin pour vérifier si l'organisme bénéficiaire remplit les conditions fixées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux.

69 Par ailleurs, si la vérification des informations fournies par le contribuable s'avère difficile, notamment en raison des limites de l'échange des informations prévues à l'article 8 de la directive 77/799, rien n'empêche les autorités fiscales concernées de refuser la déduction demandée si les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct de l'impôt ne sont pas fournies (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, point 20; du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 95, et *A*, précité, point 58).

70 S'agissant d'organismes d'intérêt général situés dans un pays tiers, il y a lieu d'ajouter qu'il est, en principe, légitime pour l'État membre d'imposition de refuser l'octroi d'un tel avantage fiscal si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de ce pays tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir dudit pays les informations nécessaires (voir, en ce sens, arrêt *A*, précité, point 63).

71 Dans ces conditions, il convient d'écarter l'argument du gouvernement allemand, de l'Irlande et du gouvernement du Royaume-Uni selon lequel il serait contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur de vérifier ou de faire vérifier, dès qu'un

contribuable sollicite le bénéfice de la déductibilité des dons qu'il a versés au profit d'organismes établis dans un autre État membre, le respect des conditions imposées aux organismes d'intérêt général nationaux.

72 Il convient donc de répondre aux deuxième et troisième questions que l'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre satisfait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.

Sur les dépens

[...]

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

1) Lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

2) L'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre satisfait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.

□ **Jurisprudence du Conseil constitutionnel**

– **Décision n° 2009-592 DC du 19 novembre 2009, cons. 8 à 12 -**

Loi relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie

- SUR LES GRIEFS TIRÉS DE L'ABSENCE D'INTÉRÊT GÉNÉRAL ET DE L'ATTEINTE AUX SITUATIONS CONTRACTUELLES :

8. Considérant que, selon les requérants, le transfert de personnel envisagé, n'étant justifié par aucun principe ni aucun texte et ne répondant à aucun motif d'intérêt général, porterait une atteinte excessive aux contrats en cours des salariés concernés ;

9. Considérant que le législateur ne saurait porter aux contrats légalement conclus une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant sans méconnaître les exigences résultant des articles 4 et 16 de la Déclaration de 1789 ainsi que, s'agissant de la participation des travailleurs à la détermination collective de leurs conditions de travail, du huitième alinéa du Préambule de 1946 ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi déferée qu'en organisant le transfert des agents de l'Association nationale pour la formation professionnelle des adultes, qui ont pour mission d'orienter les demandeurs d'emploi vers la formation, le législateur a entendu mettre la situation de cette association en conformité avec les règles de concurrence résultant du droit communautaire ; qu'il s'est notamment fondé sur l'avis du Conseil de la concurrence du 18 juin 2008 susvisé, selon lequel cette association ne peut exercer, vis-à-vis des demandeurs d'emploi, à la fois une activité de prescripteur et de prestataire de services de formation ; qu'il lui était, dès lors, loisible de transférer ces salariés à " Pôle emploi ", qui a notamment pour mission d'orienter les demandeurs d'emploi ; qu'ainsi, le grief tiré de l'absence de motif d'intérêt général manque en fait ;

11. Considérant, en second lieu, que l'article 53 a pour effet de soumettre les salariés de l'Association nationale pour la formation professionnelle des adultes concernés à la convention collective applicable aux personnels de " Pôle emploi ", sous réserve, le cas échéant, des adaptations nécessaires ; que cette disposition, qui est justifiée par la nécessité de mettre l'Association nationale pour la formation professionnelle des adultes en conformité avec les règles de la concurrence, sans pour autant multiplier les statuts des personnels au sein de " Pôle emploi ", ne porte pas une atteinte excessive aux contrats légalement conclus ;

12. Considérant qu'il s'ensuit que l'article 53 de la loi déferée n'est pas contraire à la Constitution ;

Sur les modalités de calcul du plafonnement des impôts directs (article 56)

A - Normes de référence

□ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789

– 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 – Dispositions législatives

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre 1 : Plafonnement des impôts

– Article 1649-0 A [modifié par l'article 101 de la LFI pour 2010]

Modifié par LOI n°2008-1249 du 1er décembre 2008 - art. 12

1. Le droit à restitution de la fraction des impositions qui excède le seuil mentionné à l'article 1er est acquis par le contribuable au 1er janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4.

Le contribuable s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6, fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B, au 1er janvier de l'année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4.

2. Sous réserve qu'elles aient été payées en France et, d'une part, pour les impositions autres que celles mentionnées aux e et f, qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, d'autre part, pour les impositions mentionnées aux a, b et e, qu'elles aient été régulièrement déclarées, les impositions à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont :

a) l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus mentionnés au 4 ;

b) l'impôt de solidarité sur la fortune établi au titre de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4 ;

c) la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties, établies au titre de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4, afférentes à l'habitation principale du contribuable et perçues au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale ainsi que les taxes additionnelles à ces taxes perçues au profit de la région d'Ile-de-France et d'autres établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes additionnelles à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

d) la taxe d'habitation, établie au titre de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4, perçue au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale, afférente à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe perçues au profit d'autres établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes ;

e) Les contributions et prélèvements, prévus aux articles L. 136-6 et L. 245-14 du code de la sécurité sociale et à l'article 15 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale, ainsi que les contributions additionnelles à ces prélèvements, prévues au 2° de l'article L. 14-10-4 et au III de l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles, sur les revenus du patrimoine compris dans les revenus mentionnés au 4 ;

f) Les contributions et prélèvements, prévus aux articles L. 136-1 à L. 136-5, L. 136-7 et L. 245-15 du code de la sécurité sociale et aux articles 14 et 16 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 précitée, ainsi que les contributions additionnelles à ces prélèvements, prévues au 2° de l'article L. 14-10-4 et au III de l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles, sur les revenus d'activité et de remplacement et les produits de placement compris dans les revenus mentionnés au 4.

3. Les impositions mentionnées au 2 sont diminuées des restitutions de l'impôt sur le revenu perçues ou des dégrèvements obtenus au cours de l'année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4.

Lorsque les impositions mentionnées au c du 2 sont établies au nom des sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre, il est tenu compte de la fraction de ces impositions à proportion des droits du contribuable dans les bénéficiaires comptables de ces sociétés et groupements. En cas d'indivision, il est tenu compte de la fraction de ces impositions à proportion des droits du contribuable dans l'indivision.

Lorsque les impositions sont établies au nom de plusieurs contribuables, le montant des impositions à retenir pour la détermination du droit à restitution est égal, pour les impositions mentionnées au d du 2, au montant de ces impositions divisé par le nombre de contribuables redevables et, pour les impositions mentionnées aux a et b du 2, au montant des impositions correspondant à la fraction de la base d'imposition du contribuable qui demande la restitution.

4. Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable, à l'exception des revenus en nature non soumis à l'impôt sur le revenu en application du II de l'article 15. Il est constitué :

a) ~~Des revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu majorés, le cas échéant, du montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D bis~~ **des abattements mentionnés à l'article 150-0 D bis et aux 2° et 5° du 3 de l'article 158, du montant des moins-values constatées les années antérieures à celle de la réalisation des revenus imputées en application du 11 de l'article 150-0 D et du montant des déficits constatés les années antérieures à celle de la réalisation des revenus dont l'imputation sur le revenu global n'est pas autorisée en application du I de l'article 156.** Les plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UC sont retenues dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VE. Les revenus imposés dans les conditions prévues à l'article 151-0 sont pris en compte pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter. Par dérogation au premier alinéa du présent 4, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, sur option du contribuable, selon une base moyenne, notamment en application des articles 75-0 B, 84 A ou 100 bis, ou fractionnée, notamment en application des articles 75-0 A, 163 A ou 163 bis, sont pris en compte, pendant la période d'application de ces dispositions, pour le montant ayant effectivement supporté l'impôt au titre de chaque année ;

b) Des produits soumis à un prélèvement libératoire ;

c) Des revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France, à l'exception des plus-values mentionnées aux II et III de l'article 150 U et des prestations mentionnées aux 2°, 2° bis, 9°, 9° ter et 33° bis de l'article 81. Lorsqu'un contribuable précédemment domicilié à l'étranger transfère son domicile en France, les revenus réalisés hors de France et exonérés d'impôt sur le revenu ne sont pris en compte pour la détermination du droit à restitution que du jour de ce transfert.

5. Le revenu mentionné au 4 est diminué :

a) Des déficits catégoriels **constatés l'année de réalisation des revenus mentionnés au 4**, dont l'imputation est autorisée par le I de l'article 156 ;

b) Du montant des pensions alimentaires déduit en application du 2° du II de l'article 156 ;

c) Des cotisations ou primes déduites en application de l'article 163 *quatervicies* ;

c bis) Du montant des moins-values non imputables en application du I bis de l'article 150-0 A, dans la limite du montant des plus-values mentionnées au même article ainsi que des gains et profits de même nature pris en compte en application du 4.

d) Des impositions équivalentes à celles mentionnées aux a, e et f du 2 lorsque celles-ci ont été payées à l'étranger.

6. Les revenus des comptes d'épargne-logement mentionnés aux articles L. 315-1 à L. 315-6 du code de la construction et de l'habitation, des plans d'épargne populaire mentionnés au 22° de l'article 157 ainsi que des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, autres que ceux en unités de compte, sont réalisés, pour l'application du 4, à la date de leur inscription en compte.

7. Les gains retirés des cessions de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés qui n'excèdent pas le seuil fixé par le 1 du I de l'article 150-0 A ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

8. Les demandes de restitution doivent être déposées avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus mentionnés au 4. Les dispositions de l'article 1965 L sont applicables.

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu même lorsque les revenus pris en compte pour la détermination du droit à restitution sont issus d'une période prescrite. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu.

9. Par dérogation aux dispositions du 8, le contribuable peut, sous sa responsabilité, utiliser la créance qu'il détient sur l'Etat à raison du droit à restitution acquis au titre d'une année, pour le paiement des impositions mentionnées aux b à e du 2 exigibles au cours de cette même année.

Cette créance, acquise à la même date que le droit à restitution mentionné au 1, est égale au montant de ce droit.

La possibilité d'imputer cette créance est subordonnée au dépôt d'une déclaration faisant état du montant total des revenus mentionnés au 4, de celui des impositions mentionnées au 2 et de celui de la créance mentionnée au premier alinéa, ainsi que de l'imposition ou de l'acompte provisionnel sur lequel la créance est imputée.

Le dépôt de la déclaration s'effectue auprès du service chargé du recouvrement de l'imposition qui fait l'objet de cette imputation.

Lorsque le contribuable procède à l'imputation de la créance mentionnée au premier alinéa sur des impositions ou acomptes provisionnels distincts, la déclaration doit également comporter le montant des imputations déjà pratiquées au cours de l'année, ainsi que les références aux impositions ou aux acomptes provisionnels qui ont déjà donné lieu à une imputation.

Ces déclarations sont contrôlées selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles prévues en matière d'impôt sur le revenu, même lorsque les revenus pris en compte pour la détermination du plafonnement sont issus d'une période prescrite. L'article 1783 sexies est applicable.

Lorsque le contribuable pratique une ou plusieurs imputations en application du présent 9, il conserve la possibilité de déposer une demande de restitution, dans les conditions mentionnées au 8, pour la part non imputée de la créance mentionnée au premier alinéa. A compter de cette demande, il ne peut plus imputer cette créance dans les conditions prévues au présent 9.

C – Jurisprudence du Conseil constitutionnel

– Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 61 à 68 - 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 œuvre 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° 2007-555 DC du 16 août 2007, cons. 22 à 28 -
Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat**

- SUR L'ARTICLE 11 :

22. Considérant que l'article 11 de la loi déferée modifie les articles 1er et 1649-0 A du code général des impôts relatifs au plafonnement des impôts directs ; qu'il abaisse de 60 % à 50 % la part maximale de ses revenus qu'un foyer fiscal peut être tenu de verser au titre des impôts directs ; qu'il intègre désormais des contributions sociales dans le montant de ces derniers ;

23. Considérant que les députés requérants estiment que ces dispositions conduiraient à une exonération presque systématique de l'impôt de solidarité sur la fortune ainsi que des impositions locales au bénéfice des seuls contribuables au taux marginal de l'impôt sur le revenu ; qu'en particulier, elles créeraient une inégalité, au regard des facultés contributives, entre les contribuables selon qu'ils disposent ou non d'un patrimoine important ;

24. Considérant que l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 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 ; que dès lors, dans son principe, le plafonnement de la part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement d'impôts directs, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

25. Considérant, en premier lieu, que relèvent de la catégorie des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale, le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement ainsi que la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie ; qu'il s'ensuit que l'inclusion de ces impositions dans le montant des impôts directs pris en compte n'est pas inappropriée à la réalisation de l'objet que s'est fixé le législateur ;

26. Considérant, en deuxième lieu, que la fixation à 50 % de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à restitution n'est entachée d'aucune erreur manifeste d'appréciation ;

27. Considérant, enfin, que le dispositif de plafonnement consistant à restituer à un contribuable les sommes qu'il a versées au titre des impôts directs au-delà du plafond fixé par la loi ne peut procéder que d'un calcul global et non impôt par impôt ; qu'il s'ensuit que le grief tiré de ce que ce dispositif favoriserait les redevables de certains impôts doit être écarté ;

28. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'article 11 de la loi déferée n'est pas contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

Sur les « cavaliers » budgétaires (articles 53, 98 et 110)

A - Normes de référence

□ Constitution du 4 octobre 1958

– Article 34

[...]

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

[...]

□ Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances

Titre III : Du contenu et de la présentation des lois de finances

Chapitre II : Des dispositions des lois de finances

– Article 34

Modifié par Loi n°2005-779 du 12 juillet 2005 - art. 1 JORF 13 juillet 2005

La loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes.

I. - Dans la première partie, la loi de finances de l'année :

1° Autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'État et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'État ;

2° Comporte les dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire ;

3° Comporte toutes dispositions relatives aux affectations de recettes au sein du budget de l'État ;

4° Évalue chacun des prélèvements mentionnés à l'article 6 ;

5° Comporte l'évaluation de chacune des recettes budgétaires ;

6° Fixe les plafonds des dépenses du budget général et de chaque budget annexe, les plafonds des charges de chaque catégorie de comptes spéciaux ainsi que le plafond d'autorisation des emplois rémunérés par l'État ;

7° Arrête les données générales de l'équilibre budgétaire, présentées dans un tableau d'équilibre ;

8° Comporte les autorisations relatives aux emprunts et à la trésorerie de l'État prévues à l'article 26 et évalue les ressources et les charges de trésorerie qui concourent à la réalisation de l'équilibre financier, présentées dans un tableau de financement ;

9° Fixe le plafond de la variation nette, appréciée en fin d'année, de la dette négociable de l'État d'une durée supérieure à un an ;

10° Arrête les modalités selon lesquelles sont utilisés les éventuels surplus, par rapport aux évaluations de la loi de finances de l'année, du produit des impositions de toute nature établies au profit de l'État.

II. - Dans la seconde partie, la loi de finances de l'année :

1° Fixe, pour le budget général, par mission, le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement ;

2° Fixe, par ministère et par budget annexe, le plafond des autorisations d'emplois ;

3° Fixe, par budget annexe et par compte spécial, le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement ouverts ou des découverts autorisés ;

4° Fixe, pour le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux, par programme, le montant du plafond des reports prévu au 2° du II de l'article 15 ;

5° Autorise l'octroi des garanties de l'Etat et fixe leur régime ;

6° Autorise l'Etat à prendre en charge les dettes de tiers, à constituer tout autre engagement correspondant à une reconnaissance unilatérale de dette, et fixe le régime de cette prise en charge ou de cet engagement ;

7° Peut :

a) Comporter des dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire ;

b) Comporter des dispositions affectant directement les dépenses budgétaires de l'année ;

c) Définir les modalités de répartition des concours de l'Etat aux collectivités territoriales ;

d) Approuver des conventions financières ;

e) Comporter toutes dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques ;

f) Comporter toutes dispositions relatives à la comptabilité de l'Etat et au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics.

III. - La loi de finances de l'année doit comporter les dispositions prévues aux 1°, 5°, 6°, 7° et 8° du I et aux 1°, 2° et 3° du II.

B – Jurisprudence du Conseil constitutionnel

– Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, cons. 68 et 69 - Loi organique relative aux lois de finances

- Quant à l'article 34 :

68. Considérant que l'article 34 énumère, dans l'ordre des articles de la loi de finances de l'année, le contenu de sa première et de sa seconde partie, respectivement traitées par les I et II dudit article ;

69. Considérant que le III de l'article précise, parmi celles définies à ses I et II, les dispositions qui relèvent du domaine obligatoire et exclusif de la loi de finances de l'année ; que le 7° du II définit six catégories de dispositions pouvant figurer tant dans la loi de finances de l'année que dans une autre loi, à caractère financier ou non ; que tel est, en particulier, le cas des mesures « relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire » ainsi que des dispositions comportant, sur les dépenses budgétaires de l'année, une incidence directe, prise en compte dans les crédits ; que les autres dispositions mentionnées aux I et II ressortissent au domaine exclusif, mais non obligatoire, de la loi de finances de l'année ; qu'ainsi, la loi organique a défini de façon complète et précise le contenu de la loi de finances de l'année ;

- Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 103 -
Loi de finances pour 2006

- SUR LA PLACE DE CERTAINES DISPOSITIONS DANS LA LOI DE FINANCES :

[...]

103. Considérant que ces dispositions ne concernent ni les ressources, ni les charges, ni la trésorerie, ni les emprunts, ni la dette, ni les garanties ou la comptabilité de l'Etat ; qu'elles n'ont pas trait à des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat ; qu'elles n'ont pas pour objet de répartir des dotations aux collectivités territoriales ou d'approuver des conventions financières ; qu'elles ne sont pas relatives au régime de la responsabilité pécuniaire des agents des services publics ou à l'information et au contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques ; qu'ainsi, elles sont étrangères au domaine des lois de finances tel qu'il résulte de la loi organique du 1^{er} août 2001 ; qu'il suit de là que les articles 105 et 148 de la loi déferée ont été adoptés selon une procédure contraire à la Constitution ;