

Commentaire

Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014

M. Jean-François V.

(Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 octobre 2014 par le Conseil d'État (décision n° 382284 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Jean-François V., portant sur le paragraphe III de l'article 2 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Dans sa décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les mots : « à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et » figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011, et a déclaré ces mots conformes à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration d'une réserve d'interprétation.

Dans cette affaire, M. Renaud Denoix de Saint Marc et M. Hubert Haenel ont estimé devoir s'abstenir de siéger. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, le cas de force majeure résultant du décès de M. Jacques Barrot le 3 décembre 2014.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique

Le paragraphe I de l'article 2 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a introduit dans le code général des impôts une section intitulée « *Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus* » et comportant un article unique : l'article 223 *sexies*.

Cet article institue à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR). Elle est due par les personnes passibles de l'impôt sur le revenu (IR), c'est-à-dire les personnes fiscalement domiciliées en France et les non-résidents disposant de

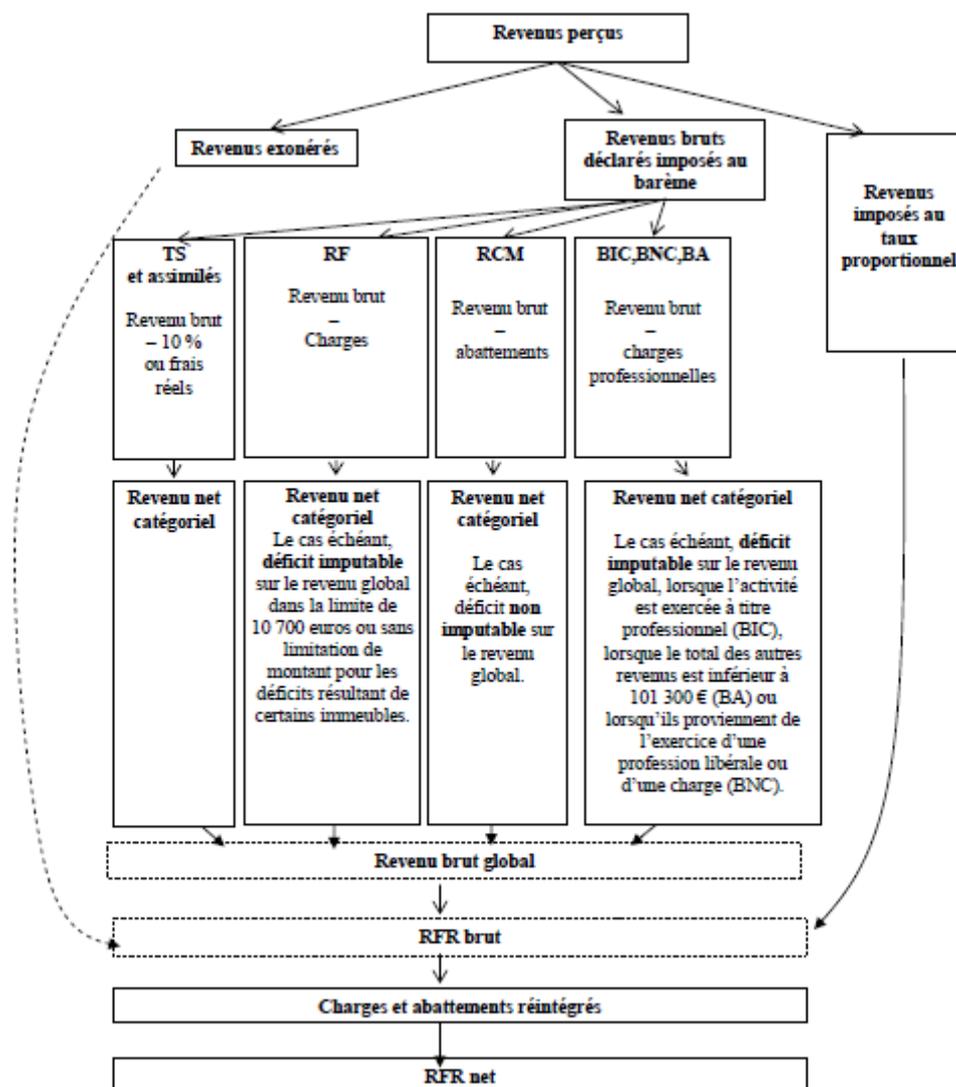
revenus de source française. Elle s'applique à partir d'un revenu fiscal de référence (RFR), qui varie selon la situation conjugale du contribuable et comprend deux tranches d'imposition : un taux de 3 % s'applique à la fraction du RFR supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de RFR supérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune ; son taux est fixé à 4 % pour la fraction de RFR supérieure à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de RFR supérieure à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune.

Cette contribution est assise sur le RFR du foyer fiscal qui est défini au 1° du paragraphe IV de l'article 1417 du CGI, soit une assiette plus large que celle de l'impôt sur le revenu (revenu net imposable). Le RFR s'entend « *du montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, majoré de certaines charges déductibles du revenu imposable constituant des dépenses d'ordre personnel, de certains revenus et profits exonérés d'impôt sur le revenu ou faisant l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition, de certains abattements appliqués pour la détermination du revenu catégoriel et des revenus et profits soumis aux prélèvements ou versements libératoires* »¹.

En particulier, le RFR intègre tous les revenus (de placements financiers, de plus-values) soumis sur option ou de plein droit à un prélèvement libératoire. Sont également prises en compte les cotisations ou primes d'épargne-retraite versées à titre facultatif aux plans d'épargne retraite populaire (PERP), au volet facultatif des plans d'épargne retraite d'entreprise (PERP d'entreprise ou « PERE »), aux régimes PREFON, COREM et CRH (article 163 *quatervicies* du CGI) qui viennent en déduction de l'assiette des revenus soumis à l'IR. Le RFR neutralise également le montant de l'abattement de 40 % applicable sur les revenus distribués et ceux des abattements pour durée de détention appliqués sur les plus-values de cession.

¹ BO I-RI-CHR 20140211, *Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus*, 11 février 2014, § 50.

Le schéma reproduit ci-après représente les revenus pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence² :



Le RFR permet donc d'apprécier l'ensemble des revenus réels dont disposent les contribuables : « *il permet une taxation supplémentaire plus juste au regard de celle qui aurait résulté de la création d'une nouvelle tranche d'impôt sur le revenu et du relèvement des taux des PFL [prélèvement forfaitaire libératoire] puisqu'il intègre l'ensemble des revenus d'activité et de patrimoine et neutralise ainsi tout traitement distorsif selon la composition des revenus des contribuables visés. Par ailleurs, cette assiette permet d'assurer que le seuil de*

² Seuls certains revenus exonérés sont pris en compte, comme le montre le schéma détaillant les revenus composant le RFR : schéma tiré du rapport n° 3805 de M. Gilles Carrez sur le projet de loi de finances pour 2012, tome II, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 12 octobre 2011.

revenus requis corresponde réellement aux capacités contributives des contribuables, grâce à la prise en compte de certains revenus exonérés »³.

Enfin, un mécanisme de lissage est prévu afin d'atténuer l'imposition des contribuables qui franchissent le seuil d'imposition à la CEHR du fait de la perception de revenus d'un montant exceptionnel.

En cas de changement de situation matrimoniale en cours d'année (mariage, PACS, séparation, divorce ou décès), les RFR sont ceux :

– du couple et des foyers fiscaux auxquels les conjoints ou les partenaires ont appartenu au cours de l'année d'imposition ou des deux années précédentes en cas d'union ;

– du contribuable et des foyers fiscaux auxquels le contribuable passible de la contribution a appartenu au cours de l'année d'imposition ou des deux années précédentes en cas de divorce, séparation ou décès.

Cette contribution « est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu »⁴. Le Bulletin officiel des finances publiques précise que « l'assiette de la contribution est déterminée par les services de la Direction générale des finances publiques, l'année qui suit celle de la perception des revenus, à partir des éléments figurant sur la déclaration d'ensemble des revenus »⁵.

La première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 prévoit que la CEHR s'applique « à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et jusqu'à l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle le déficit public des administrations publiques est nul ».

Dans sa décision n° 2011-644 DC du 28 décembre 2011 relative à la loi de finances pour 2012⁶, le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé sur la conformité à la Constitution de ces dispositions.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Jean-François V. a été soumis au titre des revenus qu'il a perçus en 2011 à l'impôt sur le revenu et à la CEHR. Le 7 janvier 2014, il a demandé à

³ Rapport n° 3805 de M. Gilles Carrez, précité.

⁴ Art. 223 *sexies*, I, 2, du CGI.

⁵ BO I-IR-CHR 20140211, *Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus*, 11 février 2014, § 300.

⁶ Décision n° 2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012*.

l'administration fiscale la restitution de sa cotisation de CEHR en soutenant que l'application des dispositions de l'article 223 *sexies* du CGI au titre de l'année 2011 mettait en cause de manière rétroactive le caractère libératoire des prélèvements forfaitaires déjà acquittés sur les revenus du patrimoine. Le 17 janvier 2014, l'administration fiscale a rejeté sa réclamation.

Le 11 février 2014, M. Jean-François V. a saisi le tribunal administratif (TA) de Cergy-Pontoise d'une requête tendant à la restitution de la cotisation de CEHR à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2011. À cette occasion, il a demandé au TA de transmettre au Conseil d'État une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article 223 *sexies* du CGI. Le TA de Cergy-Pontoise a relevé que le moyen tiré de ce que ces dispositions « *portent atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, et, notamment, aux exigences de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, soulève une question qui n'est pas dépourvue de caractère sérieux* »⁷. Par un jugement du 4 juillet 2014, il a décidé de transmettre cette QPC au Conseil d'État.

Dans sa décision en date du 2 octobre 2014 (n° 382284), le Conseil d'État a précisé qu'en contestant la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 *sexies* du CGI « *en tant qu'elles sont applicables aux revenus de capitaux mobiliers perçus par les contribuables au cours de l'année 2011 et au titre desquels ceux-ci ont acquitté un prélèvement forfaitaire libératoire, M. V. doit être regardé comme mettant en cause, non l'article 223 *sexies* lui-même mais le III de l'article 2 de la loi de finances pour 2012 en vertu duquel les nouvelles dispositions de l'article 223 *sexies* sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011* ». Il a donc décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC portant sur les dispositions du paragraphe III de l'article 2 de la loi de finances pour 2012. Il a relevé que le moyen tiré de ce que ces dispositions « *méconnaissent les droits et libertés garantis par la Constitution, notamment la garantie des droits proclamée à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

Le requérant soutenait qu'en assujéttissant à la CEHR des revenus qui ont supporté, antérieurement à la publication de la loi du 28 décembre 2011, un prélèvement forfaitaire libératoire au titre de l'imposition des revenus, les dispositions du paragraphe III de l'article 2 de cette loi méconnaissent la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En outre, il faisait valoir que ces dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant la loi.

⁷ TA Cergy-Pontoise, 4 juillet 2014, n° 1401466.

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

A. – Les dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel

Le requérant faisait porter sa question uniquement sur l'application de la CEHR aux revenus perçus en 2011. En outre, la décision de renvoi du Conseil d'État précisait que le requérant contestait la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 *sexies* du CGI « *en tant qu'elles sont applicables aux revenus de capitaux mobiliers perçus par les contribuables au cours de l'année 2011* ».

Aussi, le Conseil a-t-il restreint le champ de la QPC aux seuls mots « *à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et* » figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi de finances pour 2012.

B. – La jurisprudence constitutionnelle relative à la rétroactivité de la loi fiscale et aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789

Ainsi que le soulignent les rapports Gibert⁸ et Fouquet⁹, en matière fiscale, on distingue trois types de rétroactivité¹⁰ :

« – *rétroactivité juridique ("la grande rétroactivité") : lois de validation destinées à surmonter les conséquences d'une décision de justice, lois de nature interprétative cherchant à pallier le manque de clarté du dispositif initial ou à en corriger les défauts techniques, rétroactivité remontant jusqu'à la date de l'annonce d'un dispositif antérieur au vote de la loi ;*

« – *rétroactivité liée au caractère rétrospectif de la loi de finances ("la petite rétroactivité") dont les dispositions s'appliquent aux impôts dus sur les opérations faites au cours de l'année écoulée ;*

« – *rétroactivité économique : modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité* »¹¹.

⁸ B. Gibert, « Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire », septembre 2004, La documentation française.

⁹ O. Fouquet, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », 2008, La documentation française.

¹⁰ Voir également C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les Grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 5^e édition, Dalloz, thème n° 3 « L'application de la loi fiscale dans le temps ».

¹¹ Rapport Fouquet préc., p. 14.

La « petite rétroactivité » de la loi de finances en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés est la conséquence de la détermination du fait générateur de l'impôt. Celui-ci est fixé en matière d'impôt sur les sociétés au jour de la clôture de l'exercice¹² et en matière d'impôt sur le revenu au dernier jour de l'année civile de réalisation ou de mise à disposition des revenus¹³. Le fait générateur de l'impôt intervient ainsi le 31 décembre pour les personnes soumises à l'impôt sur le revenu et pour les sociétés, les plus nombreuses, qui clôturent leur exercice à la fin de l'année civile. La loi de finances de fin d'année étant publiée au plus tard le 30 décembre, elle entre en vigueur le 31 décembre, au moment où survient le fait générateur de l'impôt, et régit l'établissement de l'impôt au titre de revenus réalisés pendant l'année ou l'exercice écoulés.

** La conformité à la Constitution de la « petite rétroactivité » fiscale*

Dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012¹⁴, le Conseil constitutionnel a confirmé sa jurisprudence selon laquelle la « petite rétroactivité » fiscale ne porte atteinte à aucune exigence constitutionnelle. Le Conseil estime que cette « petite rétroactivité » est inhérente à des impositions acquittées en année $n+1$ sur des revenus ou des produits réalisés en année n . Par suite, il juge que la modification, en fin d'année n , des règles applicables aux impôts qui seront dus en $n+1$ au titre des revenus perçus au cours de l'année n , ne porte pas atteinte à des situations légalement acquises.

** Le contrôle de la « grande rétroactivité » fiscale*

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence désormais bien établie sur la rétroactivité de la loi fiscale. Le Conseil juge qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles, que le législateur ne peut porter aux situations légalement acquises une atteinte qui ne serait pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant et qu'un tel motif ne peut qu'exceptionnellement être financier.

Si l'exigence de sécurité juridique n'a pas été reconnue comme un principe constitutionnel, le Conseil s'inspire de cette exigence pour limiter la rétroactivité des lois, protéger l'économie des contrats légalement conclus et renforcer son contrôle sur les lois de validation. Dans la décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, il a ainsi limité les possibilités de rétroactivité de la loi fiscale : « *le principe de non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu*

¹² CE, Ass., 16 mars 1956, n° 35663, *Sieur Garrigou*, concl. Laurent, Recueil p. 121-122.

¹³ CE, Ass., 5 janvier 1962, n° 46798, *Sieur X*, concl. Poussière, Recueil p. 7.

¹⁴ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 103 et s.

de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles »¹⁵. À ce titre, le Conseil a jugé « que le souci de prévenir les conséquences financières d'une décision de justice censurant le mode de calcul de l'assiette de la contribution en cause ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour modifier rétroactivement l'assiette, le taux et les modalités de versement d'une imposition, alors que celle-ci avait un caractère exceptionnel, qu'elle a été recouvrée depuis deux ans et qu'il est loisible au législateur de prendre des mesures non rétroactives de nature à remédier aux dites conséquences »¹⁶.

Dans la décision n° 2001-453 DC du 18 décembre 2001, il a jugé, à propos d'une disposition annulant des créances sur l'État enregistrées par l'ACOSS et les régimes de sécurité sociale, « que la disposition critiquée aurait pour effet de faire disparaître une créance sur l'État garantie par la loi et constituée à l'actif des bilans des régimes de sécurité sociale au 31 décembre 2000 ; qu'eu égard au montant de cette créance, à la situation financière de ces régimes, ainsi qu'à l'exigence constitutionnelle qui s'attache à l'équilibre financier de la sécurité sociale, le souci de remédier aux difficultés financières du fonds créé par l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour remettre en cause rétroactivement les résultats d'un exercice clos »¹⁷.

Dans sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 sur la loi de finances pour 2006, le Conseil a jugé « qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant »¹⁸. La notion d'intérêt général « suffisant » indique un contrôle renforcé du Conseil constitutionnel sur les motifs invoqués pour justifier la rétroactivité ou la remise en cause par la loi de situations légalement acquises.

¹⁵ Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, cons. 5.

¹⁶ *Ibid.*, cons. 7.

¹⁷ Décision n° 2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*, cons. 28.

¹⁸ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 45.

Dans ses décisions n^{os} 2012-661 DC et 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil a reconnu le caractère rétroactif de deux ensembles de dispositions : celles qui, à l'article 9 de la loi de finances pour 2013, prévoyaient d'assujettir au barème de l'IR des revenus qui avaient déjà été soumis au prélèvement forfaitaire libératoire de l'IR en cours d'année (revenus des dividendes et produits de placement), et celles de l'article 18 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 relatives aux règles d'imposition des plus-values d'apport de valeurs mobilières et de titres à une société contrôlée par le cédant.

Dans sa décision n^o 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil a jugé, s'agissant de la suppression du caractère libératoire du prélèvement forfaitaire versé en 2012 pour certains revenus, que son effet rétroactif n'était pas fondé sur un motif d'intérêt général suffisant. La notion de prélèvement libératoire revient en effet à libérer de l'impôt considéré lors de la réalisation de l'opération. La mesure contestée tendait à lever de nouvelles recettes fiscales. Toutefois, le Conseil n'admet qu'exceptionnellement qu'un motif purement financier puisse justifier l'atteinte à des situations légalement acquises. Il a en conséquence jugé contraire à la Constitution le paragraphe IV de l'article 9¹⁹.

Dans sa décision n^o 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil a relevé que l'article 18 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 a pour objet de mettre fin à des mécanismes d'optimisation fiscale. Le Conseil a jugé que constitue un motif d'intérêt général suffisant, pour faire remonter la date de prise d'effet d'une mesure fiscale nouvelle de cette nature à la date du dépôt du projet de loi de finances sur le bureau de l'Assemblée nationale, l'objectif d'éviter que la publicité de ce projet résultant de ce dépôt n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi²⁰. Il a donc déclaré conformes à la Constitution les dispositions du paragraphe II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2012 qui prévoyaient que le paragraphe I est applicable aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012²¹.

Enfin, dans sa décision n^o 2013-682 DC du 19 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a maintenu sa jurisprudence constante selon laquelle « *il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions* »²². En revanche, le Conseil a confirmé

¹⁹ Décision n^o 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 44.

²⁰ De même, est qualifié comme motif d'intérêt général suffisant l'application de taux de prélèvements sociaux modifiés aux contrats d'assurance-vie dénoués ou transmis à compter de la date de l'annonce de la réforme (décision n^o 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 15), l'application de nouveaux critères de déduction des intérêts pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur les sociétés pour les exercices clos à compter de la date de présentation du projet de loi de finances (décision n^o 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 39).

²¹ Décision n^o 2012-661 DC du 29 décembre 2012 précitée, cons. 19.

²² Décision n^o 2013-682 DC du 19 décembre 2013 précitée, cons. 14.

l'évolution de sa jurisprudence relative à la garantie des droits et a reconnu à ce titre une protection constitutionnelle non seulement des « *situations légalement acquises* », mais aussi des « *effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* »²³.

En l'espèce, les parlementaires requérants faisaient valoir que les dispositions de l'article 8 de la LFSS pour 2014 relatives à la modification des taux de prélèvements sociaux applicables aux produits de certains contrats d'assurance-vie instauraient une imposition rétroactive, méconnaissant par là même les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Il faut rappeler que dans l'état du droit antérieur à l'article 8 de la LFSS pour 2014, les règles de taux applicables aux prélèvements sociaux sur les produits de placement non appliqués au fil de l'eau mais lors du dénouement du contrat se distinguaient selon que le produit était ou non soumis à l'IR :

– pour les produits d'épargne soumis à l'IR, s'applique à l'ensemble de ces produits le taux en vigueur au moment du fait générateur, c'est-à-dire du dénouement du contrat ;

– pour les produits d'épargne non soumis à l'IR, n'a jamais été appliqué le taux en vigueur au moment du dénouement du contrat mais ont été appliqués les taux historiques annuels. L'assiette taxable est alors divisée en fractions selon les périodes d'acquisition des produits, avec application à chaque fraction du taux des prélèvements sociaux en vigueur lors de la période correspondante.

Dans un premier temps, le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant* »²⁴.

Dans un second temps, le Conseil constitutionnel a examiné l'argumentation relative à l'absence de motif d'intérêt général suffisant justifiant que le législateur remette en cause un régime de taxation qu'il avait constamment maintenu depuis l'assujettissement des produits de placement aux prélèvements sociaux.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*, cons. 15.

Le Conseil constitutionnel a pris en considération les dispositions législatives relatives à l'assujettissement aux prélèvements sociaux des produits de placement. Il a relevé que les dispositions contestées entendaient mettre fin à l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux à certains produits de placement pour lesquels le contribuable avait respecté une certaine durée de conservation prévue par le législateur. Le Conseil constitutionnel en a déduit que « *les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale* »²⁵.

Le Conseil constitutionnel a donc formulé une réserve selon laquelle le législateur ne saurait remettre en cause l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux pour les produits acquis ou constatés pendant la durée légale de détention du contrat d'assurance-vie conduisant au bénéfice de l'exonération d'IR sur les gains issus de ce contrat²⁶.

C. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée du 5 décembre 2014, le Conseil constitutionnel a rappelé son considérant de principe tel qu'il résulte de la décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 précitée, aux termes duquel : « *Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* » (cons. 5).

Après avoir présenté les dispositions du paragraphe I de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011, qui ont pour objet d'instituer une CEHR « *à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu* », le Conseil constitutionnel a relevé « *qu'en prévoyant que le paragraphe I de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 "est applicable à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011", le A du paragraphe III du même article a pour objet d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus tant les revenus entrant dans l'assiette de l'impôt sur le revenu que les autres revenus entrant dans la définition du revenu fiscal de référence, et notamment les revenus de capitaux mobiliers pour lesquels les prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de*

²⁵ *Ibid.*, cons. 17.

²⁶ *Ibid.*, cons. 19.

l'article 125 A du code général des impôts dans leur rédaction applicable en 2011 ont été opérés au cours de cette année 2011 » (cons. 7).

Dès lors, le contrôle opéré ne pouvait, au regard des exigences résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, être le même pour l'application de la CEHR aux revenus de 2011 soumis au barème de l'IR et pour son application aux revenus de 2011 pour lesquels les contribuables avaient opté pour un prélèvement libératoire de l'IR.

En ce qui concerne les premiers de ces revenus, l'application de la CEHR était un cas de petite rétroactivité fiscale. Aussi, le Conseil a jugé « *qu'en incluant dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus les revenus perçus en 2011 et n'ayant pas fait l'objet d'un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, le législateur n'a pas méconnu la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 » (cons. 8).*

En ce qui concerne les revenus soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, le problème était d'une toute autre nature.

Ce problème n'était pas équivalent à celui que le Conseil constitutionnel avait jugé en censurant le paragraphe IV de l'article 9 de la loi de finances pour 2013, qui transformait *a posteriori* un prélèvement libératoire de l'IR en simple acompte sur la cotisation d'IR. En effet, les dispositions relatives à la CEHR ne remettaient pas en cause le fait que les revenus soumis à ce prélèvement libératoire étaient effectivement libérés de l'IR au titre de l'année 2011 : ils se voyaient seulement soumis à une nouvelle imposition, non encore instituée par le législateur à la date à laquelle ces revenus étaient soumis au prélèvement libératoire.

Ce problème était donc celui de revenus soumis à prélèvement libératoire et pour lesquels les contribuables « *pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus » (cons. 9).* Les contribuables savaient qu'en optant pour un prélèvement libératoire de l'IR sur ces revenus, ils ne s'étaient pas pour autant libérés de toute autre imposition existante pesant sur ces revenus (et notamment de la CSG, de la CRDS et des autres contributions sociales portant sur les revenus du patrimoine et les produits de placement). Pour autant, ils ne pouvaient anticiper l'existence de la CEHR.

Le Conseil a donc jugé « *qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être*

attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires » (cons. 9). Une telle remise en cause des effets pouvant être légitimement attendus de l'application du régime des prélèvements libératoires ne pouvait, en toute hypothèse, être relevée qu'au titre des revenus soumis à prélèvement libératoire pour l'année 2011, antérieurement à l'instauration, par la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, de la CEHR. À l'inverse (et même si cela était hors de cause en raison de la portée de la QPC), les contribuables optant pour le prélèvement libératoire de l'IR au titre de certains revenus pour l'année 2012 ne pouvaient qu'attendre légitimement que ces prélèvements seraient libératoires sous réserve de l'acquittement des autres impositions existantes pesant sur ces revenus à cette date (la CSG, la CRDS, les autres contributions sociales portant sur les revenus du patrimoine et les produits de placement et la CEHR nouvellement instituée).

Dès lors qu'il était ainsi porté atteinte aux exigences résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 pour les revenus de 2011 soumis à prélèvement libératoire, le Conseil devait vérifier si un motif d'intérêt général suffisant justifiait cette atteinte.

Il a considéré que « *la volonté du législateur d'augmenter les recettes fiscales* » (cons. 10) ne constituait pas un tel motif. Il convenait donc de remédier à l'atteinte portée aux effets pouvant légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires en 2011. De façon similaire au raisonnement retenu dans sa décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, le Conseil a formulé une réserve d'interprétation : « *les mots : "à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et" figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 ne sauraient, sans porter une atteinte injustifiée à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, être interprétés comme permettant d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus due au titre des revenus de l'année 2011 les revenus de capitaux mobiliers soumis aux prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts* » (cons. 10). En faisant référence aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du CGI (et non aux revenus mentionnés à ces articles), le Conseil émet donc une réserve qui s'applique non seulement aux revenus mentionnés à ces articles mais par exemple également aux revenus mentionnés à l'article 125-0 A du CGI, dès lors que ceux-ci font l'objet, en vertu du paragraphe II de cet article, du prélèvement libératoire prévu au paragraphe I de l'article 125 A.

Par ailleurs, le Conseil a jugé que « *les dispositions contestées, qui ne sont contraires ni au principe d'égalité ni à aucun autre droit ou liberté que la*

Constitution garantis, doivent être déclarées conformes à la Constitution » (cons. 11).

En définitive, le Conseil a jugé, sous la réserve énoncée au considérant 10, les mots : « *à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et* » figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi 28 décembre 2011 de finances pour 2012 conformes à la Constitution.