

Décision n° 2015-473 QPC
du 26 juin 2015

(Époux P.)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 avril 2015 par le Conseil d'État (décision n° 384972 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée pour M. et Mme Jean-Marc P., par la SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle, Hannotin, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du f du 3° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1er janvier 2013, enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2015-473 QPC.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 ;

Vu la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour les requérants par la SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle, Hannotin, enregistrées le 4 mai 2015 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 6 mai 2015 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Philippe Rochmann, avocat au barreau de Paris, pour les requérants et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 16 juin 2015 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'en vertu du 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, les revenus de capitaux mobiliers distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents sont réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement proportionnel égal à 40 % de leur montant brut perçu ; que l'imposition de ces revenus a également fait l'objet, jusqu'au 31 décembre 2011, d'un abattement fixe en vertu du 5° du 3 de cet article ; qu'en vertu de l'article 117 *quater* du même code, les contribuables ayant perçu des revenus éligibles à l'abattement proportionnel peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement forfaitaire libérateur de l'impôt sur le revenu ; qu'aux termes du *f* du 3° du 3 de l'article 158, dans sa rédaction issue de la loi du 24 décembre 2007 susvisée, les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 ne s'appliquent pas « lorsque, au cours de la même année, le contribuable a perçu des revenus sur lesquels a été opéré le prélèvement prévu à l'article 117 *quater* » ;

2. Considérant que, selon les requérants, les dispositions contestées instituent, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, une différence de traitement injustifiée entre les contribuables ayant soumis au barème de l'impôt sur le revenu des revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement proportionnel selon que ces contribuables ont ou non opté en faveur du prélèvement forfaitaire libérateur pour d'autres revenus de capitaux mobiliers perçus au cours de la même année ; qu'ils soutiennent que les dispositions contestées font peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, dès lors que les revenus de capitaux mobiliers soumis au barème de l'impôt à hauteur de 100 % de leur montant, compte tenu de la perte de l'abattement proportionnel, ont déjà été taxés au titre de l'impôt sur les sociétés entre les mains de l'entreprise distributrice ; qu'ils soutiennent également que les

dispositions contestées portent atteinte au principe de légalité des délits et des peines, au droit de propriété et à l'article 34 de la Constitution ;

– SUR LE GRIEF TIRÉ DE LA MÉCONNAISSANCE DU PRINCIPÉ D'ÉGALITÉ DEVANT LA LOI :

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

4. Considérant que les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les contribuables ayant soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus de capitaux mobiliers éligibles à l'abattement proportionnel prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts selon qu'ils ont opté ou non en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire pour d'autres revenus de capitaux mobiliers perçus au cours de la même année ; qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2007 susvisée qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu interdire le cumul du bénéfice des abattements, proportionnel et fixe, applicables en cas d'imposition des dividendes au barème progressif de l'impôt sur le revenu, avec l'option en faveur du prélèvement forfaitaire libératoire, afin d'éviter que le contribuable « n'exerce cette option que pour ceux des dividendes perçus au-delà du montant "effacé" par les abattements » ;

5. Considérant qu'avant la suppression de l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, les dispositions contestées avaient pour objet d'éviter que les contribuables ne combinent le recours, d'une part, à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu après prise en compte des abattements proportionnel et fixe pour certains de leurs revenus de capitaux mobiliers jusqu'au montant « effacé » par les abattements et, d'autre part, au prélèvement forfaitaire libératoire pour le surplus dans l'hypothèse où le taux marginal de l'impôt sur le revenu se trouverait supérieur au taux de ce prélèvement forfaitaire ; qu'ainsi, le législateur s'est fondé, pour fixer les règles d'imposition des revenus perçus au cours des années 2008 à 2011, sur un motif d'intérêt général tendant à éviter l'optimisation fiscale ; que, par

suite, la différence de traitement qui en résulte est fondée sur un critère en rapport avec l'objet de la loi ;

6. Considérant que l'abattement fixe prévu par le 5° du 3 de l'article 158 a été supprimé, à compter des revenus de l'année 2012, par le 2° du H de l'article 9 de la loi du 29 décembre 2012 susvisée ; qu'ainsi, la faculté d'optimisation que le législateur a entendu interdire en adoptant les dispositions contestées a disparu pour l'imposition des revenus de l'année 2012 ; que, par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur, avoir pour objet ou pour effet d'interdire l'application de l'abattement prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du code général des impôts à ceux des revenus de capitaux mobiliers soumis au barème de l'impôt sur le revenu dû en 2013 au titre de l'année 2012 nonobstant la perception d'autres revenus sur lesquels a été opéré en 2012 le prélèvement prévu à l'article 117 *quater* du même code ; que, sous cette réserve, qui n'est applicable qu'aux impositions contestées avant la date de publication de la présente décision, les dispositions critiquées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant la loi ;

– SUR LE GRIEF TIRÉ DE LA MÉCONNAISSANCE DU PRINCIPÉ D'ÉGALITÉ DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant que, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions pesant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable ; qu'en revanche, il n'y a pas lieu de prendre en compte

les impositions acquittées par la société distributrice sur les bénéficiaires sur lesquels ont été prélevés les revenus de capitaux mobiliers imposés entre les mains d'un actionnaire personne physique ; qu'ainsi les dispositions contestées ne font pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs propres facultés contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

9. Considérant que, sous la réserve énoncée au considérant 6, les dispositions contestées ne sont contraires ni au principe de légalité des délits et des peines ni au droit de propriété, ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit ; qu'elles doivent être déclarées conformes à la Constitution,

D É C I D E :

Article 1^{er}.– Le f du 3^o du 3 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, est conforme à la Constitution sous la réserve énoncée au considérant 6.

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

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 25 juin 2015, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Lionel JOSPIN et Mme Nicole MAESTRACCI.

Rendu public le 26 juin 2015.