

Décision n° 2015 - 483 QPC

Quatrième alinéa du 3° du paragraphe II de l'article
L. 136-7 du code de la sécurité sociale

*Règles d'assujettissement aux prélèvements sociaux des
produits des contrats d'assurance-vie « multi-supports »*

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2015

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	3
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	11

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	3
A. Dispositions contestées	3
1. Code de la sécurité sociale	3
- Article L. 136-7.....	3
B. Évolution des dispositions contestées	4
1. Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011	4
- Article 22	4
C. Autres dispositions	5
1. Code des assurances	5
- Article L. 131-1.....	5
D. Application des dispositions contestées	6
1. Jurisprudence	6
a. Jurisprudence administrative	6
- CE, 13 janvier 2010, <i>M. et Mme Nemo</i> , n°321416	6
- Conseil d'État, 5 juillet 2010, n° 310945.....	8
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	11
A. Normes de référence.....	11
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789	11
- Article 13	11
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	11
- Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981 – Loi de finances pour 1982.....	11
- Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990 – Loi de finances pour 1991.....	11
- Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 – Loi de finances pour 1999.....	11
- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 – Loi de finances pour 2000.....	11
- Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001	12
- Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010 - Epoux M. [Impôt de solidarité sur la fortune] .	12
- Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011 - Loi de finances rectificative pour 2011	12
- Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvements sur les « retraites chapeau »]	12
- Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances pour 2013	13
- Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 - Loi de finances pour 2014	13

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Code de la sécurité sociale

Livre I : Généralités – Dispositions communes à tout ou partie des régimes de base

Titre III : Dispositions communes relatives au financement

Chapitre 6 : Contribution sociale généralisée

Section 3 : De la contribution sociale sur les produits de placement

- **Article L. 136-7**

I. – Lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, les produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus au II de l'article 125-0 A, aux II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A et au I de l'article 125 D du même code, ainsi que les produits de placements mentionnés au I des articles 125 A et 125-0 A du même code retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France, sont assujettis à une contribution à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-4 du présent code ou des 3° et 4° du II du présent article.

(...) »

II. – Sont également assujettis à la contribution selon les modalités prévues au premier alinéa du I, pour la part acquise à compter du 1^{er} janvier 1997 et, le cas échéant, constatée à compter de cette même date en ce qui concerne les placements visés du 3° au 9° ;

(...)

3° Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, ainsi qu'aux placements de même nature mentionnés à l'article 125-0 A du code général des impôts, quelle que soit leur date de souscription, à l'exception des produits attachés aux contrats mentionnés à l'article 199 *septies* du même code :

a) Lors de leur inscription au bon ou contrat pour :

-les bons ou contrats dont les droits sont exprimés en euros ou en devises ;

-la part des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte mentionnées au second alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances ;

b) Lors du dénouement des bons ou contrats ou lors du décès de l'assuré. L'assiette de la contribution est calculée déduction faite des produits ayant déjà supporté la contribution au titre du a nets de cette contribution.

En cas de rachat partiel d'un bon ou contrat en unités de compte qui a été soumis à la contribution au titre du a, l'assiette de la contribution due au titre du rachat est égale au produit de l'assiette définie au premier alinéa du présent b par le rapport existant entre les primes comprises dans ledit rachat partiel et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur.

(...)

III bis. — 1. Lorsque, au dénouement d'un bon ou contrat mentionné au 3° du II ou lors du décès de l'assuré, le montant de la contribution acquittée dans les conditions du a du même 3° est supérieur au montant de celle calculée sur l'ensemble des produits attachés au bon ou contrat, l'excédent est reversé au contrat.

En cas de rachat partiel, cet excédent n'est reversé qu'à proportion du rapport existant entre les primes comprises dans ce rachat et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur.

2. L'établissement payeur reverse au contrat l'excédent de la contribution déterminé dans les conditions du 1 lors du dénouement du bon ou du contrat ou du décès de l'assuré, à charge pour cet établissement d'en demander la restitution.

La restitution s'effectue par voie d'imputation sur la contribution due par l'établissement payeur à raison des autres produits de placements. A défaut d'une base d'imputation suffisante, l'excédent de contribution non imputé est reporté ou remboursé.

(...)

B. Évolution des dispositions contestées

1. Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011

- Article 22

I. - L'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

1° Les a et b du 3° du II sont ainsi rédigés :

« a) Lors de leur inscription au bon ou contrat pour :

« - les bons ou contrats dont les droits sont exprimés en euros ou en devises ;

« - la part des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte mentionnées au second alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances ;

« b) Lors du dénouement des bons ou contrats ou lors du décès de l'assuré. L'assiette de la contribution est calculée déduction faite des produits ayant déjà supporté la contribution au titre du a nets de cette contribution.

« En cas de rachat partiel d'un bon ou contrat en unités de compte qui a été soumis à la contribution au titre du a, l'assiette de la contribution due au titre du rachat est égale au produit de l'assiette définie au premier alinéa du présent b par le rapport existant entre les primes comprises dans ledit rachat partiel et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur. » ;

(...)

C. Autres dispositions

1. Code des assurances

Livre Ier : Le contrat

Titre III : Règles relatives aux assurances de personnes et aux opérations de capitalisation

Chapitre Ier : Dispositions générales.

- **Article L. 131-1**

Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 37

En matière d'assurance sur la vie et d'assurance contre les accidents atteignant les personnes, les sommes assurées sont fixées par le contrat.

En matière d'assurance sur la vie ou d'opération de capitalisation, le capital ou la rente garantis peuvent être exprimés en unités de compte constituées de valeurs mobilières ou d'actifs offrant une protection suffisante de l'épargne investie et figurant sur une liste dressée par décret en Conseil d'Etat. Le contractant ou le bénéficiaire obtient le règlement en espèces ; il peut cependant opter pour la remise de titres ou de parts lorsque ceux-ci sont négociables et ne confèrent pas directement le droit de vote à l'assemblée générale des actionnaires d'une société inscrite à la cote officielle d'une bourse de valeurs. Dans le cas où un organisme de placement collectif en valeurs mobilières ou un placement collectif relevant des paragraphes 1, 2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier a été scindé en application des articles L. 214-7-4, L. 214-24-33, L. 214-8-7 ou L. 214-24-41 du même code, l'assureur propose au contractant ou au bénéficiaire le règlement correspondant aux actions ou parts de l'organisme issu de la scission et qui a reçu les actifs dont la cession n'aurait pas été conforme à l'intérêt des actionnaires ou porteurs de parts, sous forme de remise des actions ou parts de cet organisme.

D. Application des dispositions contestées

1. Jurisprudence

a. Jurisprudence administrative

- **CE, 13 janvier 2010, M. et Mme Nemo, n°321416**

Vu la requête, enregistrée le 7 octobre 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentée par M. et Mme Philippe A, demeurant ... ; M. et Mme A demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler les alinéas 2 à 5 du paragraphe 34 de l'instruction 13 A-I-08 publiée au bulletin officiel des impôts n° 83 du 26 août 2008 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Nicolas Agnoux, chargé des fonctions de Maître des Requêtes,
- les conclusions de Mme Nathalie Escaut, rapporteur public ;

Sur la recevabilité de la requête :

Considérant que, par décision en date du 30 avril 2008, l'administration fiscale a rejeté la demande présentée par M. et Mme A sur le fondement de l'article 1er du code général des impôts et tendant à la restitution de la fraction des impositions payées au titre de l'année 2006 excédant le seuil déterminé selon les modalités prévues à l'article 1649-0 A du même code ; que la décision de l'administration se fonde pour l'essentiel sur l'inclusion, dans les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisé en 2006, des revenus réputés réalisés correspondant aux produits de leurs contrats d'assurance-vie "multi-supports", lesquels sont investis à la fois en euros et en unités de compte, au motif que ces contrats étaient composés exclusivement ou essentiellement - c'est-à-dire à plus de 80 % - d'un support en euros ; que M. et Mme A, qui ont par ailleurs contesté le bien fondé de cette décision devant le tribunal administratif de Paris, demandent l'annulation pour excès de pouvoir de l'instruction 13 A-I-08 de la directrice de la législation fiscale, publiée au bulletin officiel des impôts n° 83 du 26 août 2008 ;

Considérant que le recours pour excès de pouvoir formé par M. et Mme A est dirigé contre un acte détachable de la procédure d'imposition ; que, par suite, le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat n'est pas fondé à soutenir que ce recours serait irrecevable en raison du recours parallèle de plein contentieux dont les requérants disposent et qu'ils ont d'ailleurs exercé ; qu'en outre, au seul regard de la condition de délai de recours contentieux, le recours pour excès de pouvoir formé contre une instruction fiscale est recevable sans condition de délai, dès lors que celle-ci n'a fait l'objet que d'une publication au bulletin officiel des impôts, insuffisante pour faire courir ce délai ; que la connaissance acquise de l'existence et du contenu de l'intégralité de l'instruction 13 A-I-08, produite par les requérants à l'appui de leur requête enregistrée le 7 octobre 2008, n'est pas de nature à faire regarder comme tardives les nouvelles conclusions qu'ils ont présentées le 3 novembre 2009 ;

Sur la légalité de l'instruction attaquée :

Considérant que l'interprétation que, par voie, notamment, de circulaires ou d'instructions, l'autorité administrative donne des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en oeuvre n'est pas susceptible d'être déferée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif, elle ne saurait, quel qu'en soit le bien fondé, faire grief ; qu'en revanche, les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être regardées comme faisant grief ; que le recours formé à leur encontre doit être accueilli notamment si ces dispositions fixent, dans le silence des textes, une règle nouvelle entachée d'incompétence ou s'il est soutenu à bon droit que l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives qu'elle entendait expliciter ;

Considérant qu'il résulte des dispositions des alinéas 2 à 5 du paragraphe 34 de l'instruction attaquée que seuls les contrats dits "multi-supports" qui sont effectivement investis à la fois en euros et en unités de compte sont, dans le cadre de la détermination du droit à restitution, assimilés à des contrats en unités de compte et que cette assimilation est directement subordonnée à la présence effective au contrat de garanties exprimées en unités de compte ; que l'instruction précise qu'à titre indicatif, sur le marché français, les contrats dont une part des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (le reste étant exprimé en euros) sont actuellement placés en unités de compte en moyenne à hauteur de 20 % de l'épargne ; qu'elle ajoute aussi qu'un contrat "multi-supports" dans lequel l'épargne est en réalité exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros pendant la majeure partie de l'année prise en compte pour la détermination du revenu réalisé ne peut être assimilé à un contrat en unités de compte pour la détermination de ce droit ; que, dans cette dernière hypothèse, le revenu retiré du fonds en euros d'un tel contrat est réputé réalisé à la date de son inscription au contrat et, à ce titre, pris en compte pour la détermination du droit à restitution ; que les dispositions des alinéas 6 à 8 du même paragraphe explicitent l'application des règles ainsi énoncées par deux exemples chiffrés auxquels ils renvoient ; que les dispositions du paragraphe 38 relatif, pour la détermination du droit à restitution, aux revenus réalisés à la suite de retraits ou de rachats sur des plans d'épargne populaire, des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance vie en unités de compte, assimilent par référence aux dispositions du paragraphe 34, aux contrats autres qu'en unités de compte les contrats "multi-supports" dans lesquels l'épargne est exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros pendant la majeure partie de l'année ; que l'ensemble de ces dispositions, divisibles du reste de l'instruction, présente un caractère général et impératif ;

Considérant qu'aux termes de l'article 1er du code général des impôts : "Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus. / Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A." ; qu'aux termes de l'article 1649-0 A du même code : "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. (...) / 4. Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable (...) / 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." ;

Considérant qu'il résulte des dispositions du 6 de l'article 1649-0 A du code général des impôts, éclairées par les travaux préparatoires, que le législateur a entendu regarder comme réalisés dès leur inscription en compte, pour la détermination du droit à restitution, les produits des seuls contrats d'assurance-vie dits "mono-support" investis exclusivement en euros à l'exclusion de ceux des contrats dits "multi-supports" ; qu'aux termes de l'article L. 131-1 du code des assurances : "En matière d'assurance sur la vie et d'assurance contre les accidents atteignant les personnes, les sommes assurées sont fixées par le contrat. / En matière d'assurance sur la vie ou d'opération de capitalisation, le capital ou la rente garantis peuvent être exprimés en unités de compte constituées de valeurs mobilières ou d'actifs offrant une protection suffisante de l'épargne investie et figurant sur une liste dressée par décret en Conseil d'Etat. (...)" ; que les contrats dits "multi-supports" désignent les contrats d'assurance-vie pour lesquels les primes versées par le souscripteur peuvent être investies sur plusieurs unités de compte et, le cas échéant, sur un fonds en euros ;

Considérant que, pour l'application des dispositions du 6 de l'article 1649-0 A du code général des impôts, si le revenu retiré d'un contrat "mono-support", définitivement acquis au titulaire du contrat à la date de son inscription en compte chaque année, est réalisé à cette date, les revenus correspondant aux produits générés par le fonds en euros d'un contrat "multi-supports" ne peuvent être regardés comme ayant ce caractère dès lors que le titulaire du contrat dispose de la faculté, inexistante dans le cadre d'un contrat "mono-support", de procéder à

un arbitrage entre les diverses unités de compte ou entre les unités de compte et le fonds en euros de son contrat et que, par suite, ces produits ne sont pas définitivement acquis, alors même qu'ils sont inscrits en compte, dans la mesure où ils sont susceptibles d'être réinvestis par le souscripteur vers des supports en unités de compte et en subir les fluctuations ; qu'ainsi, en disposant que le revenu tiré du fonds en euros d'un contrat "multi-supports" est réputé réalisé à la date de son inscription en compte et, à ce titre, pris en compte pour la détermination du droit à restitution lorsque l'épargne est en réalité exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros pendant la majeure partie de l'année, l'instruction du 26 août 2008 a ajouté une condition qu'il n'appartenait qu'au législateur de prévoir et a ainsi méconnu les dispositions de l'article 1649-0 A du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que M. et Mme A qui n'articulent aucun moyen contre les autres dispositions de l'instruction, sont seulement fondés à demander l'annulation des alinéas 2 à 8 du paragraphe 34, de l'instruction 13 A-I-08 de la directrice de la législation fiscale, publiée au bulletin officiel des impôts n° 83 du 26 août 2008 ainsi que du paragraphe 38 relatif, pour la détermination du droit à restitution, aux revenus réalisés à la suite de retraits ou de rachats sur des plans d'épargne populaire, des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance vie en unités de compte, en tant qu'il assimile par référence aux dispositions du paragraphe 34, aux contrats autres qu'en unités de compte les contrats "multi-supports" dans lesquels l'épargne est exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros pendant la majeure partie de l'année ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par M. et Mme A et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : Les alinéas 2 à 8 du paragraphe 34 de l'instruction 13 A-I-08 de la directrice de la législation fiscale, publiée au bulletin officiel des impôts n° 83 du 26 août 2008 ainsi que le paragraphe 38 relatif, pour la détermination du droit à restitution, aux revenus réalisés à la suite de retraits ou de rachats sur des plans d'épargne populaire, des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance vie en unités de compte, en tant qu'il assimile par référence aux dispositions du paragraphe 34, aux contrats autres qu'en unités de compte les contrats "multi-supports" dans lesquels l'épargne est exclusivement ou quasi-exclusivement investie sur le fonds en euros pendant la majeure partie de l'année sont annulés.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de M. et Mme A est rejeté.

Article 3 : L'Etat versera à M. et Mme A une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme Philippe A et au ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat.

- **Conseil d'État, 5 juillet 2010, n° 310945**

Vu le pourvoi du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, enregistré le 27 novembre 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat ; le ministre demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 9 octobre 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles, faisant droit à l'appel de la société Serater contre le jugement du 29 juin 2006 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, a annulé ce jugement et mis à la charge de l'Etat le versement à cette société des intérêts afférents à la restitution d'un précompte mobilier d'un montant de 313 732,60 euros versé au titre de la période du 19 avril 1989 au 30 août 1993 ;

Vu les autres pièces du dossier ;
Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Anne Egerszegi, Maître des Requêtes,
- les observations de la SCP Célice, Blancpain, Soltner, avocat de la SNC Serater,
- les conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Célice, Blancpain, Soltner, avocat de la SNC Serater ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Serater s'est acquittée spontanément le 13 août 1993, à la suite d'une transformation de sa forme sociale, de société anonyme en société en nom collectif, intervenue le 27 mai 1993, d'une somme de 2 057 951 F (313 732, 60 euros) au titre du précompte mobilier prévu par l'article 223 sexies du code général des impôts alors en vigueur ; que, par une réclamation en date du 12 novembre 1996, la société a demandé la restitution du précompte mobilier qu'elle soutenait avoir à tort acquitté ; que l'administration fiscale a fait droit à sa demande, le 19 avril 2001, sans, toutefois, assortir la restitution du paiement d'intérêts moratoires ; que le **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 9 octobre 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a, sur la requête de la SNC Serater, annulé le jugement du 29 juin 2006 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise et mis à la charge de l'Etat le versement des intérêts afférents à la restitution du précompte mobilier ;

Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux intérêts moratoires en litige : Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés ; qu'à défaut de réclamation régulière de la part du contribuable, l'administration n'est pas tenue de verser des intérêts moratoires sur les dégrèvements qu'elle a prononcés, même lorsque les dégrèvements sont accordés au cours d'une instance contentieuse ;

Considérant qu'aux termes de l'article R.196-1 du livre des procédures fiscales : Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : /a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ; /b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ; /c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. / Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas : /a) De la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment ; / b) Au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues ; / c) Au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées qu'une réclamation est recevable dès lors qu'elle est formée dans le délai prévu dans l'une des trois hypothèses mentionnées dans la première partie de l'article R. 196-1 ; que la seconde partie de l'article ouvre en outre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, un délai spécial pendant lequel une réclamation est également recevable ;

Considérant, en premier lieu, qu'en jugeant, après avoir relevé que les redressements notifiés à la société Serater en matière d'impôt sur les sociétés au titre des années 1989, 1990 et 1991 avaient eu pour effet de modifier

l'assiette du précompte mobilier en cause, formée de sommes mises en réserve au titre des exercices 1989 à 1993 sans avoir supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, que la mise en recouvrement, le 28 février 1994, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés résultant de ces redressements avait constitué un événement au sens du c) de la première partie de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

Considérant, en second lieu, que, contrairement à ce que soutient le ministre, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que, dès lors que les délais prévus par la première partie de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales ne sont pas clos, une réclamation n'est, en tout état de cause, pas tardive ;

Considérant, toutefois, qu'en ne recherchant pas si la mise en recouvrement du 28 février 1994 constituait un événement, au sens du c) de la première partie de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, de nature à rouvrir le délai de réclamation pour la demande de restitution de l'ensemble du précompte mobilier versé en 1993 ou de la seule part du précompte acquittée à tort compte tenu de la modification d'assiette résultant des redressements notifiés à la société, la cour a commis une erreur de droit ; que par suite, le ministre est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il condamne l'Etat à verser à la société Serater des intérêts moratoires sur l'intégralité de la somme de 313 732, 60 euros qui lui a été restituée au titre du précompte mobilier ainsi que les intérêts dus sur cette somme au taux de l'intérêt légal ;

Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit aux conclusions présentées par la société Serater au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt du 9 octobre 2007 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé en tant qu'il a condamné l'Etat à verser à la société Serater des intérêts moratoires pour la période du 12 novembre 1996 au 19 avril 2001 sur la somme de 313 732, 60 euros ainsi que les intérêts dus sur cette somme au taux de l'intérêt légal à compter du 16 mai 2001.

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans les limites énoncées à l'article 1er, à la cour administrative d'appel de Versailles.

Article 3 : Le surplus des conclusions du pourvoi du **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** est rejeté.

Article 4 : Les conclusions présentées par la société Serater au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 5 : La présente décision sera notifiée au **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT** et à la société Serater.

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 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. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981 – Loi de finances pour 1982

12. Considérant que l'impôt sur les grandes fortunes a pour objet, ainsi qu'il vient d'être rappelé à propos de l'article 3 de la loi, de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'une telle capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propiétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée ; que, dans ces conditions, et compte tenu des exceptions énumérées par le législateur, celui-ci a pu mettre, en règle générale, à la charge de l'usufruitier ou du titulaire des droits d'usage ou d'habitation, l'impôt sur les grandes fortunes sans contrevir au principe de répartition de l'impôt selon la faculté contributive des citoyens comme le veut l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

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

35. Considérant que les choix ainsi effectués par le législateur pour la détermination de l'assiette des catégories de revenus ne créent pas de disparité manifeste dès lors que, par l'effet des dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 128, il est opéré sur le montant brut des salaires pris en compte pour l'établissement de la contribution sociale une réduction représentative de frais professionnels fixée à 5 p. 100 de ce montant ;

- Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 – Loi de finances pour 1999

23. Considérant que l'article 13 porte à 1,8 % le tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune applicable à la fraction de la valeur nette taxable du patrimoine supérieure à cent millions de francs ; qu'un tel taux prend en compte les facultés contributives des citoyens concernés ; qu'en particulier, contrairement à ce que soutiennent les députés requérants, il n'a pas pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine de ces contribuables, de porter atteinte à leur droit de propriété ;

- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 – Loi de finances pour 2000

21. Considérant, en premier lieu, qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle n'interdit de façon générale et absolue l'imposition de sommes versées à titre d'indemnités ; qu'il était loisible au législateur de prévoir l'imposition des indemnités versées à l'occasion de la cessation de fonctions, à condition de prendre en compte les capacités contributives des intéressés ; qu'en fixant un plafond d'exonération se traduisant par un

mécanisme d'abattement à la base, et en déterminant, comme elle l'a fait, le niveau de ce plafond, la disposition critiquée n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

(...)

45. Considérant qu'à la différence de la taxation des revenus du foyer fiscal par application du barème progressif de l'impôt sur le revenu, la disposition critiquée prévoit l'imposition, selon un taux unique, du produit d'opérations de gestion du patrimoine ; que le seuil de cession, repris du I de l'article 92 B du code général des impôts par l'article L. 150-0A, répond à un objectif de simplification, en dispensant d'obligations déclaratives les contribuables ne réalisant que des opérations de faible ampleur ; qu'il est en revanche dépourvu de lien avec le montant des plus-values qui constitue l'assiette de l'impôt ; qu'en ne faisant pas dépendre de la situation familiale du contribuable le seuil de déclenchement de l'imposition, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt ;

- **Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001**

5. Considérant qu'en instituant un abattement sur certains revenus de capitaux mobiliers, en particulier ceux correspondant à des dividendes d'actions émises en France, le législateur a principalement entendu encourager l'acquisition de valeurs mobilières par de nouveaux épargnants ; qu'il lui était loisible, au regard de cet objectif, de supprimer cet avantage fiscal pour les contribuables dont le revenu net imposable excède le montant mentionné à la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu ; que, loin de méconnaître l'article 13 de la Déclaration de 1789, une telle limitation du champ d'application des abattements en cause permet de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés ; que, par suite, l'article 3, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, est conforme à la Constitution ;

- **Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010 - Epoux M. [Impôt de solidarité sur la fortune]**

14. Considérant qu'en créant l'impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu ; qu'il a retenu le principe d'une imposition par foyer sans prendre en considération un mécanisme de quotient familial ; qu'en prenant en compte les capacités contributives selon d'autres modalités, il n'a pas méconnu l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, qui ne suppose pas l'existence d'un quotient familial ; que, par suite, le grief tiré de l'absence de quotient familial dans le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune doit être écarté ;

- **Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011 - Loi de finances rectificative pour 2011**

18. Considérant que le législateur, en modifiant le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune, a entendu éviter que la suppression concomitante du plafonnement prévu par l'article 885 V bis du code général des impôts et du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu prévu par les articles 1^{er} et 1649 0 A du même code aboutisse à faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ;

- **Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvements sur les « retraites chapeau »]**

7. Considérant qu'en fondant le prélèvement sur le montant des rentes versées, le législateur a choisi un critère objectif et rationnel en fonction de l'objectif de solidarité qu'il vise ; que, pour tenir compte des facultés contributives du bénéficiaire, il a prévu un mécanisme d'exonération et d'abattement, institué plusieurs tranches et fixé un taux maximal de 14 % ; que, par suite, les dispositions contestées, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

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

93. Considérant, en troisième lieu, qu'en rétablissant, à l'article 885 V bis du code précité, des règles de plafonnement qui ne procèdent pas d'un calcul impôt par impôt et qui limitent la somme de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente à une fraction du total des revenus de l'année précédente, le législateur a entendu éviter la rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques qui résulterait de l'absence d'un tel plafonnement ; qu'en fixant cette fraction à 75 %, il n'a pas méconnu les exigences constitutionnelles précitées ;

94. Considérant que, pour le calcul du plafonnement, les dispositions du paragraphe II de l'article 885 V bis précitées intègrent dans le revenu du contribuable des intérêts et produits capitalisés, les bénéfices distribuables de sociétés financières et les plus-values ou gains ayant fait l'objet d'un sursis ou d'un report d'imposition ;

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

96. Considérant que, de même, si le législateur pouvait, pour la détermination du patrimoine non professionnel des contribuables, prendre en compte la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine des sociétés qui ne sont pas nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société, il ne pouvait asséoir l'impôt de solidarité sur la fortune sur ces éléments du patrimoine de la société à concurrence du pourcentage détenu dans cette dernière alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé ; que le législateur a défini une assiette sans lien avec les facultés contributives ; que, par suite, le C du paragraphe I de l'article 13 doit également être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 - Loi de finances pour 2014**

11. Considérant que, dans sa décision du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2013 qui avaient notamment pour objet d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts sur le revenu « la variation de la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation, des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, ainsi que des instruments financiers de toute nature visant à capitaliser des revenus, souscrits auprès d'entreprises établies en France ou hors de France, entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'année précédente, nette des versements et des rachats opérés entre ces mêmes dates » ; qu'au considérant 95 de cette décision, le Conseil constitutionnel a jugé « qu'en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives » ;

12. Considérant, par suite, qu'en prévoyant, à l'article 13, d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts sur le revenu certains revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, alors que ces sommes ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 ; qu'il suit de là que l'article 13 doit être déclaré contraire à la Constitution ;