



Commentaire

Décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017

Époux G.

(Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 7 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 403171 du 2 décembre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. et Mme Philippe G. relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des « *dispositions combinées du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, en tant qu'elles portent sur les revenus distribués sur le fondement du c de l'article 111 du même code, et du c) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ».

Dans sa décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, sous réserve qu'il ne soit pas interprété comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du même code.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – La réforme de l'impôt sur le revenu par la loi de finances pour 2006

La loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a procédé à une réforme globale de l'impôt sur le revenu (IR).

Elle a notamment supprimé l'abattement d'assiette de 20 % jusqu'alors applicable aux traitements, salaires et pensions. En contrepartie de cette suppression, les taux du barème ont été diminués : il s'agissait, « *afin que le barème de l'impôt traduise la réalité des taux auxquels les revenus sont imposés, (...) d'intégrer dans les taux actuels les effets de l'abattement*

d'assiette dont bénéficient les salariés, les non-salariés adhérents d'un centre ou d'une association de gestion agréés et les retraités »¹.

Toutefois, afin que cet abaissement des taux du barème ne crée pas un effet d'aubaine au profit des revenus qui ne bénéficiaient pas auparavant de l'abattement de 20 %, le législateur a affecté certains de ces revenus, pour le calcul de l'IR, d'un coefficient multiplicateur de 1,25. Un revenu de 100 est ainsi imposé à hauteur de 125. Cette mesure de neutralisation se veut arithmétiquement équivalente à l'application de l'ancien barème au revenu net.

Les deux principaux types de revenus soumis à cette majoration de 25 % sont mentionnés aux 1° et 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts (CGI)².

D'une part, en application de ce 1°, elle s'applique aux revenus professionnels des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont « *pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé* ». Avant la réforme de 2005, les adhérents à un centre de gestion agréé (CGA) ou à une association de gestion agréée (AGA) bénéficiaient de l'abattement de 20 %, qui leur avait été accordé afin de favoriser une meilleure connaissance par l'administration fiscale des revenus non salariaux et ainsi de dissuader la fraude et l'évasion fiscales. À l'inverse, les non-adhérents à ces organismes ne bénéficiaient pas de cet abattement. Afin de maintenir le différentiel d'imposition entre ces deux types de contribuables, les revenus des non-adhérents à un CGA ou à une AGA ont été, lors de la réforme de 2005, soumis à la majoration d'assiette de 25 %, destinée à compenser la baisse des taux du barème. La conformité à la Constitution de cette mesure a été validée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010³.

D'autre part, en application du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, la majoration de 25 % s'applique également :

– aux « *revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111* », c'est-à-dire :

- aux « *rémunérations et avantages occultes* » (c de l'article 111). Les rémunérations occultes sont celles qui « *figurent régulièrement dans les charges comptables de l'entreprise et qui, en apparence tout au moins, rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont l'entreprise ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de la*

¹ Exposé des motifs de l'article 60 du projet de loi de finances pour 2006, devenu article 76 de la loi du 30 décembre 2005 précitée.

² S'y ajoutent ceux mentionnés au 3° (« *sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006* ») du 7 de l'article 158 du CGI.

³ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*.

rémunération, lequel d'ailleurs est généralement un tiers étranger à l'entreprise »⁴. Les avantages occultes correspondent à des distributions de revenus « *qui ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité* »⁵ ;

- à la fraction des rémunérations non déductible du résultat au motif qu'elles ne correspondent pas à un travail effectif ou qu'elles sont excessives eu égard à l'importance du service rendu (d de l'article 111, renvoyant au 1° du 1 de l'article 39). Est ainsi imposée la part des rémunérations allouées aux membres du personnel d'une société ne correspondant pas à la rétribution normale des fonctions exercées ;
- aux dépenses et charges « *dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite* » (e de l'article 111, renvoyant au premier alinéa et au c du 4 de l'article 39). Ces dépenses dites « *somptuaires* » sont celles « *ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche* », celles « *résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences* » et celles « *résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien* » ;

– aux « *bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis* » du CGI, c'est-à-dire aux revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies dans des États ou territoires situés hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (au sens de l'article 238 A du CGI) ;

– et aux revenus distribués, au sens de l'article 109 du CGI⁶, « *résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice* ».

Dans les travaux parlementaires de 2005, l'application de la majoration de 25 % à ces différents « *revenus mobiliers particuliers* »⁷ est justifiée par le fait qu'ils

⁴ Bulletin officiel des finances publiques, BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-20140908.

⁵ *Ibid.*

⁶ En application de l'article 109 du CGI, sont considérés comme des revenus distribués : « 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; / 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ».

⁷ Selon l'expression de M. Gilles Carrez (rapport général n° 2568 au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, octobre 2005, tome III, volume 1, p. 201) et de M. Philippe Marini (rapport général n° 99 [2005-2006] au nom de la commission des finances du Sénat, novembre 2005, tome III, volume 1, p. 102).

ne bénéficiaient pas, avant la réforme, de l'abattement de 20 % précité. L'objectif poursuivi était donc d'éviter l'effet d'aubaine correspondant à la baisse de la charge d'imposition résultant de la diminution des taux du barème.

2. – Les conséquences sur les contributions sociales

L'application, pour le calcul de l'IR, du coefficient multiplicateur de 1,25 aux revenus qui précèdent a des conséquences sur les contributions sociales (ou « prélèvements sociaux »), dont l'assiette est définie par référence à celle de l'IR.

Ainsi, l'assiette de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine⁸ est définie à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS), dont le premier alinéa de son paragraphe I dispose qu'elle est « *assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu* » de plusieurs catégories de revenus, parmi lesquelles les « *revenus de capitaux mobiliers* », mentionnés au c.

Or, les règles relatives à la détermination du revenu net pour l'établissement de l'IR, notamment celles relatives aux revenus de capitaux mobiliers, sont fixées à l'article 158 du CGI. Comme exposé précédemment, le 7 de cet article prévoit que le montant de certains d'entre eux doit être « *multiplié par 1,25* ». Cette majoration de l'assiette s'applique donc également pour le calcul de la CSG sur les revenus du patrimoine, pour les revenus en cause.

Il en va de même d'autres contributions sociales, dont l'assiette est définie de manière identique, par renvoi au paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS.

Tel est le cas :

– de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) assise sur les revenus du patrimoine, prévue à l'article 15 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale ;

– du prélèvement social sur les revenus du patrimoine institué par l'article 9 de la loi n° 97-1164 du 19 décembre 1997 de financement de la sécurité sociale pour 1998 (article L. 245-14 du CSS) ;

⁸ Imposition de toutes natures (décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 9), la CSG a plusieurs composantes : la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement ; la contribution sociale sur les revenus du patrimoine ; la contribution sociale sur les produits de placement ; la contribution sociale sur les sommes engagées ou produits réalisés à l'occasion des jeux.

– de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine, affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA)⁹ (2° de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles [CASF]) ;

– du prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine (1° de l'article 1600-0-S du CGI), qui a remplacé depuis 2013¹⁰ l'ancienne contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine (ancien III de l'article L. 262-24 du CASF).

Par conséquent, toutes ces contributions, lorsqu'elles portent sur les revenus mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 du CGI, s'appliquent à une assiette majorée de 25 %.

Toutefois, à la différence de l'IR, pour lequel cette majoration compensait globalement la baisse des taux du barème, les contributions sociales sur ces revenus ont, par rapport à l'état du droit antérieur, été augmentées par la loi du 30 décembre 2005.

Cet effet avait été relevé dans les travaux parlementaires, notamment par M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances du Sénat : « *Toutes choses étant égales par ailleurs, la diminution du montant des charges ou des abattements devrait donc être calibrée pour aboutir à une majoration des revenus nets de 25 %. En fait, hormis pour les revenus de capitaux mobiliers imposés au barème, une majoration du revenu imposable entraîne aussi une augmentation des contributions sociales. Dès lors, afin de tendre vers une véritable neutralité de la mesure auprès des contribuables concernés, la hausse du revenu net imposable résultant de la diminution des charges y afférentes doit être nettement inférieure à 25 %* »¹¹ ; « *afin de compenser la baisse des taux de 20 % dans le nouveau barème, le D du I du présent article propose de majorer de 25 % les revenus susvisés, ce qui aboutit à une pénalisation des contribuables concernés en raison de l'augmentation parallèle des prélèvements sociaux auxquels ces revenus sont soumis par ailleurs* »¹².

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Philippe G. est associé et gérant d'une société qui a fait l'objet d'une

⁹ Contribution créée par la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées.

¹⁰ Créé par l'article 3 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013.

¹¹ Rapport précité, p. 97.

¹² *Ibid.*, p. 102-103.

vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 2009 et 2010. À cette occasion, l'administration fiscale a constaté que le compte bancaire de la société avait été débité en 2009 et en 2010 par des virements au bénéfice du compte bancaire personnel de son dirigeant.

Ces versements ont été considérés par l'administration comme des distributions occultes au sens du c de l'article 111 du CGI. Ils ont été réintégrés au revenu net global du foyer fiscal des requérants, après application du coefficient de 1,25 prévu au 2° du 7 de l'article 158 du CGI.

Les époux G. ont alors été soumis, sur le montant ainsi majoré de ces revenus, à des cotisations supplémentaires d'IR et de contributions sociales, assorties de pénalités pour manquement délibéré. Ils ont contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Grenoble, qui a rejeté leur requête le 15 décembre 2014.

À l'occasion de leur requête en appel devant la cour administrative d'appel (CAA) de Lyon, ils ont posé une QPC contestant les dispositions combinées du 2° du 7 de l'article 158 du CGI et de l'article L. 136-6 du CSS, au motif qu'elles créent « *une rupture d'égalité devant l'impôt et les charges publiques au regard des prélèvements sociaux applicables aux revenus de capitaux mobiliers qui se voient majorés ou non selon qu'ils résultent des dispositions des articles 111-c à e ou de l'article 109 du code général des impôts à l'inverse des autres revenus compris dans la même catégorie d'imposition* ».

Par ordonnance du 31 août 2016, la CAA de Lyon a transmis cette QPC au Conseil d'État, qui l'a renvoyée au Conseil constitutionnel par la décision précitée du 2 décembre 2016, en raison de son caractère sérieux.

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

A. – La délimitation et la version des dispositions contestées

Le Conseil d'État avait renvoyé au Conseil constitutionnel les « *dispositions combinées du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, en tant qu'elles portent sur les revenus distribués sur le fondement du c de l'article 111 du même code, et du c) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale* ».

* Le Conseil d'État n'ayant pas précisé la version dans laquelle ces dispositions étaient renvoyées, il revenait au Conseil constitutionnel de la déterminer.

Dans la décision commentée, il a jugé que la QPC « *doit être considérée comme*

portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles les requérants ont été assujettis au titre des années 2009 et 2010 » (paragr. 1).

Dès lors, le Conseil constitutionnel était saisi : du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail ; et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 (même paragr.).

* Dans la mesure où les requérants contestaient les modalités de calcul des seules contributions sociales, et non celles de l'IR, le Conseil constitutionnel a restreint le champ des dispositions contestées au c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS (paragr. 5). Ce sont en effet ces dispositions qui, pour le calcul de la CSG – et donc pour celui des autres contributions sociales – sur les revenus de capitaux mobiliers renvoient au « *montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu* ».

Dans sa décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel avait déjà déclaré conforme à la Constitution l'article 132 de la loi de finances pour 1990, devenu article L. 136-6 du CSS en 1993¹³, mais seulement dans les motifs de sa décision, non dans son dispositif¹⁴. Le Conseil constitutionnel pouvait donc examiner de nouveau ces dispositions, sans qu'il soit besoin d'un changement de circonstances.

B. – L'examen des griefs

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

1.– La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le 7 de l'article 158 du CGI

* Le Conseil constitutionnel a déjà contrôlé, pour la déclarer conforme à la Constitution, la majoration de 25 % du revenu imposable applicable aux

¹³ Loi n° 93-936 du 22 juillet 1993 relative aux pensions de retraite et à la sauvegarde de la protection sociale.

¹⁴ Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 53.

non-adhérents à un CGA ou à une AGA, prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI. Dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010¹⁵, il a jugé :

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

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

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

« 6. Considérant que ces organismes de gestion agréés ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée [n° 89-268 DC relative à la loi de finances pour 1990¹⁶], le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des

¹⁵ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés), cons. 6 et 7.

¹⁶ « Considérant que les centres de gestion dont la création a été prévue par la loi de finances rectificative du 27 décembre 1974 ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux destinée à remédier à l'évasion fiscale ; qu'en contrepartie l'adhésion aux centres de gestion a été encouragée par l'octroi aux adhérents d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement sur le bénéfice imposable ; / Considérant qu'il suit de là que les adhérents des centres de gestion sont soumis à un régime juridique spécifique ; que, dans le

adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1^{er} janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;

« 7. Considérant que la majoration, à compter du 1^{er} janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ».

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a donc explicitement pris en compte la réforme de l'IR opérée par la loi de finances pour 2006 : c'est parce qu'il avait déjà déclaré conforme au principe d'égalité devant les charges publiques, au nom de la lutte contre l'évasion fiscale¹⁷, le régime d'imposition à l'IR plus favorable dont bénéficiaient les adhérents à des CGA ou à des AGA, qu'il a déclaré le nouveau dispositif majorant de 25 % l'assiette des revenus des non-adhérents à ces organismes tout aussi conforme au principe d'égalité.

2. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

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* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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*

cadre de ce régime, le législateur a pu, sans méconnaître ni le principe de proportionnalité ni le principe d'égalité, décider qu'un adhérent de ces centres perdra le bénéfice des avantages fiscaux liés à son adhésion en cas de déclaration tardive, dès lors du moins qu'il "s'agit de la deuxième infraction successive concernant la même catégorie de déclaration" ou lorsque sa mauvaise foi sera établie » (décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 53 et 54).

¹⁷ Motivation réitérée en 1996 lorsque, saisi de griefs critiquant l'extension du bénéfice de l'abattement de 20 % destiné à compenser la transparence fiscale s'attachant aux revenus, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le législateur a entendu aligner la situation de certains contribuables, dont la transparence des revenus a pu lui apparaître de mieux assurée, sur celle de l'ensemble des salariés au regard de l'abattement plafonné à 680 000 F, lequel a précisément pour objet de prendre en compte la meilleure connaissance par l'administration fiscale des revenus salariaux ; qu'en appliquant les mêmes règles à des contribuables placés dans des situations analogues, le législateur n'a pas méconnu les exigences constitutionnelles tirées du principe d'égalité* » (décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, cons. 11).

de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »¹⁸.

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* ». Selon le Conseil : « *Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹⁹.

* Au regard de ces principes, le Conseil constitutionnel a déjà admis des dispositifs de majoration de l'impôt – autres que des sanctions – visant à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales qui conduisaient à imputer aux contribuables des revenus présumés.

Par exemple, dans la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, dans laquelle il a validé l'essentiel d'un dispositif d'évaluation forfaitaire minimale du revenu soumis à l'impôt par la prise en compte de certains éléments du « train de vie » : « *en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168 [du CGI], susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés* »²⁰. Il a cependant censuré une règle particulière (selon laquelle lorsque le contribuable avait disposé de plus de six éléments de train de vie figurant au barème, l'évaluation forfaitaire aboutissait à une majoration de son revenu de 50 %) et formulé une réserve (les dispositions contestées ne sauraient, « *sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments*

¹⁸ Par exemple, récemment : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

¹⁹ Voir notamment la décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017*, paragr. 22.

²⁰ Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B., (Évaluation du train de vie)*, cons. 6.

de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement »²¹.

* Toutefois, le Conseil constitutionnel n'a, jusqu'alors, admis ce type de dispositifs que parce qu'ils étaient justifiés par l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales.

Lorsque cet objectif n'était pas en cause, le Conseil a jugé en 2012 que, pour l'appréciation des revenus au titre du calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en fonction des revenus annuels perçus par un contribuable, le législateur ne pouvait retenir *« 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 »²².*

Plus largement, il a jugé en 2013 : *« l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs »²³.*

Il a fait application de ce principe en 2014, en censurant une taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision : *« les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages, que ces recettes soient perçues par les éditeurs de services de télévision ou par un tiers qui les encaisse pour son propre compte ; que, dans ce dernier cas, ces dispositions ont pour effet d'assujettir un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas ; (...) en posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas, des éditeurs de services de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées [de l'article 13 de la Déclaration de 1789] ; que par suite, au c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, les termes "ou aux*

²¹ *Ibid.*, cons. 8.

²² Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 95. Cette solution a récemment été réaffirmée dans la décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 22.

²³ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29.

personnes en assurant l'encaissement," doivent être déclarés contraires à la Constitution »²⁴.

3. – L'application à l'espèce

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

Il a donc relevé que *« les dispositions contestées ont pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il n'a pas disposé »* (paragr. 9) – formule proche de celle retenue dans la décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 précitée.

En revanche, le Conseil constitutionnel ne pouvait transposer aux contributions sociales le raisonnement suivi à propos de l'IR dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010 précitée.

Dans cette décision, la différence de traitement entre contribuables à l'IR résultant de la loi du 30 décembre 2005 n'avait été admise que parce que, dans un certaine mesure, elle maintenait une différence de traitement, déjà validée en 1989 au nom de *« l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale »*, entre adhérents et non-adhérents à un CGA ou à une AGA (1° du 7 de l'article 158 du CGI) : *« la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »²⁵.*

Or, en matière de contributions sociales, la majoration de l'assiette imposable n'a aucunement cet objet. Leurs taux n'ayant en rien été affectés par la réforme de l'IR, la loi du 30 décembre 2005 s'est traduite par une augmentation nette de ces contributions sur les revenus en cause.

Cette majoration n'était pas davantage justifiée par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que cela ressortait clairement des travaux parlementaires, rappelés ci-avant.

²⁴ Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 5 et 6.

²⁵ Décision n° 2010-16 QPC précitée, cons. 6 et 7.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a relevé que « *la majoration de l'assiette prévue au 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts a été instituée par l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus en contrepartie de la baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu, concomitante à la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient certains redevables de cet impôt, afin de maintenir un niveau d'imposition équivalent* » (paragr. 10), mais qu'« *il ressort des travaux préparatoires de cette dernière loi que, pour l'établissement des contributions sociales, cette majoration de l'assiette des revenus en cause n'est justifiée ni par une telle contrepartie, ni par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par aucun autre motif* » (paragr. 11).

En conséquence, la majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a émis une réserve d'interprétation selon laquelle « *les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du même code. Sous cette réserve, le grief tiré de la violation de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté* » (paragr. 12). Sans qu'il ait été nécessaire de le préciser expressément dans la décision, le bénéfice de cette réserve d'interprétation pourra être invoqué non seulement dans les instances en cours, mais aussi à propos des contributions sociales non prescrites à la date de publication de cette décision.

Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne méconnaissaient ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, ont été déclarées conformes à la Constitution (paragr. 13).