



# **Décision n° 2016 - 610 QPC**

**Article 158 du code général des impôts**

**Article L. 136-6 du code de sécurité sociale**

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

## **Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2017

### **Sommaire**

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>25</b>

# Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>4</b>
- Article 158 .....	4
<b>2. Code de la sécurité sociale .....</b>	<b>5</b>
- Article L. 136-6.....	5
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>7</b>
<b>1. 7 de l'article 158 du Code général des impôts .....</b>	<b>7</b>
a. Loi de finances n° 2005-1719 pour 2006 du 30 décembre 2005 [création du 7 de l'article 158 CGI]....	7
- Article 76 .....	7
b. Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 .....	7
- Article 10 .....	7
c. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 .....	8
- Article 33 .....	8
- Article 37 .....	8
<b>2. I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale .....</b>	<b>10</b>
a. Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991 [création de l'article] .....	10
- Article 132 .....	10
b. Loi n° 93-936 du 22 juillet 1993 relative à la pension et à la sauvegarde de la protection sociale .....	10
- Article 7 .....	10
c. Loi n° 96-1160 du 27 décembre 1996 de financement de la sécurité sociale pour 1997 .....	11
- Article 11 .....	11
- Article 13 .....	11
d. Loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 de financement de la sécurité sociale pour 2007 .....	12
- Article 20 .....	12
e. Loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009 .....	13
- Article 22 .....	13
f. Loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011 .....	14
- Article 24 .....	14
<b>C. Autres dispositions .....</b>	<b>15</b>
<b>Code général des impôts.....</b>	<b>15</b>
- Article 109 .....	15
- Article 111 .....	15
- Article 123 <i>bis</i> .....	16
<b>D. Jurisprudence .....</b>	<b>17</b>
Jurisprudence administrative.....	17
- CE, 17 septembre 2010, <i>M. et Mme Zanatta</i> n° 341293 .....	17
- CE, 17 juillet 2012, <i>Rodriguez</i> , n° 357574 .....	17
- CE, 17 juillet 2012, <i>Picard</i> , n° 357576.....	20
- CE, 9 novembre 2015, <i>Waldner</i> , n° 366457 .....	23
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>25</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>25</b>
<b>Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.....</b>	<b>25</b>
- Article 6 .....	25
- Article 13 .....	25

<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>26</b>
<b>1. Sur la nature juridique de la CSG .....</b>	<b>26</b>
- Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, <i>Loi de finances pour 1991</i> .....	26
<b>2. Sur l'égalité devant les charges publiques et l'égalité devant l'impôt.....</b>	<b>29</b>
- Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, <i>Loi de finances pour 1990</i> .....	29
- Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, <i>Loi de finances pour 1997</i> .....	30
- Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie] .....	30
- Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, Société HEATHERBRAE LTD [Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales] .....	31
- Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs] .....	31
- Décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, <i>Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017</i> .....	32
<b>3. Sur la conformité à la Constitution de la majoration à 25% .....</b>	<b>33</b>
- Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. <i>Philippe E.</i> [Organismes de gestion agréés].....	33

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### 1. Code général des impôts

#### - Article 158

*Modifié par LOI n°2008-1258 du 3 décembre 2008 - art. 4 (V)*

1. Les revenus nets des diverses catégories entrant dans la composition du revenu net global sont évalués d'après les règles fixées aux articles 12 et 13 et dans les conditions prévues aux 2 à 6 ci-après, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que ces revenus ont leur source en France ou hors de France.

Toutefois, en ce qui concerne les entreprises et exploitations situées hors de France, les règles fixées par le présent code pour la détermination forfaitaire des bénéfices imposables ne sont pas applicables.

2. Le revenu net foncier est déterminé conformément aux dispositions des articles 14 à 33 quinquies.

3. 1° Les revenus de capitaux mobiliers comprennent tous les revenus visés au VII de la 1ère sous-section de la présente section, à l'exception des revenus expressément affranchis de l'impôt en vertu de l'article 157 et des revenus ayant supporté les prélèvements visés aux articles 117 quater et 125 A.

Lorsqu'ils sont payables en espèces les revenus visés au premier alinéa sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de l'année soit de leur paiement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte.

2° Les revenus mentionnés au 1° 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 égal à 40 % de leur montant brut perçu. À compter du 1er janvier 2009 pour les sociétés étrangères n'ayant pas leur siège dans un État de la Communauté européenne, cette disposition est réservée aux revenus distribués par des sociétés établies dans un État ou territoire ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de « lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale » ;

3° Les dispositions du 2° ne s'appliquent pas :

a. Aux produits des actions des sociétés d'investissement mentionnées au 1° bis et au 1° ter de l'article 208 et des sociétés de capital-risque mentionnées au 3° septies du même article prélevés sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés ;

b. Aux produits des actions des sociétés mentionnées au 1° bis A de l'article 208 et des sociétés d'investissement de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent ;

c. Aux revenus distribués qui ne constituent pas la rémunération du bénéficiaire en sa qualité d'associé ou d'actionnaire. Pour l'application de cette disposition, est considéré comme actionnaire ou associé le preneur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° distribués par la société dont il loue les actions ou parts sociales en application des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce. De même, en cas d'acquisition d'actions sur un marché d'instruments financiers, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire, est considéré comme actionnaire ou associé, dès le jour de l'exécution de l'ordre, l'acheteur bénéficiaire de revenus mentionnés au 2° ;

d. Aux revenus distribués mentionnés au a de l'article 111 ;

e. Aux bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis ;

f. 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.

4° Les dispositions du 2° sont également applicables pour la part des revenus de la nature et de l'origine de ceux mentionnés au 2°, sous réserve du 3°, prélevés sur des bénéfices n'ayant pas supporté l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent, distribués ou répartis par :

a. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières régis par les articles L. 214-2 et suivants du code monétaire et financier ;

b. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières établis dans d'autres États membres de la Communauté européenne, ou dans un État non membre de cette Communauté partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, qui bénéficient de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 85/611/CE du Conseil du 20 décembre 1985 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;

c. Les sociétés mentionnées aux 1° bis, 1° ter et 3° septies de l'article 208.

d. Les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies.

Pour la détermination de cette part, il est également tenu compte des revenus mentionnés au premier alinéa distribués ou répartis au profit de l'organisme ou de la société concerné par l'intermédiaire d'autres organismes ou sociétés mentionnés aux a à d.

L'application de ces dispositions est conditionnée à la ventilation par les organismes ou sociétés en cause de leurs distributions ou répartitions en fonction de leur nature et origine ;

5° Il est opéré un abattement annuel de 1 525 Euros pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et de 3 050 Euros pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune sur le montant net des revenus déterminé dans les conditions du 2° et après déduction des dépenses effectuées en vue de leur acquisition ou conservation.

(...)

7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111 , aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants »

## 2. Code de la sécurité sociale

### - **Article L. 136-6**

*Modifié par LOI n°2008-1425 du 27 décembre 2008 - art. 15 (V)*

*Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 43 VI (V)*

I.- Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-7 :

a) Des revenus fonciers ;

b) Des rentes viagères constituées à titre onéreux ;

c) **Des revenus de capitaux mobiliers ;**

d) (Abrogé)

e) Des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, de même que des distributions définies aux 7 et 8 du II de l'article 150-0 A du code général des impôts, des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du même code et du gain défini à l'article 150 duodecies du même code ;

f) De tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5.

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A, à l'article 150 0 D bis et aux 2° et 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts, ainsi que, pour les revenus de capitaux mobiliers, des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. (...) ».

## B. Évolution des dispositions contestées

### 1. 7 de l'article 158 du Code général des impôts

#### a. Loi de finances n° 2005-1719 pour 2006 du 30 décembre 2005 [création du 7 de l'article 158 CGI]

##### - Article 76

###### I. - L'article 158 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans le 2° du 3, le taux : « 50 % » est remplacé par le taux : « 60 % » ;

2° Dans le 5° du 3, les montants : « 1 220 EUR » et « 2 440 EUR » sont remplacés respectivement par les montants : « 1 525 EUR » et « 3 050 EUR » ;

3° Les dispositions mentionnées au 4 bis et aux quatrième, cinquième et sixième alinéas du a du 5 sont abrogées ;

4° Il est ajouté un 7 ainsi rédigé :

« 7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

« 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

« 2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

« 3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

« 4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants. »

(...)

#### b. Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009

##### - Article 10

I. — Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le 1° du 7 de l'article 158 est ainsi rédigé :

« 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition :

« a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

« b) Ou qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M ; »

(...)

## **Version consolidée :**

7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1, 25. Ces dispositions s'appliquent :

1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition :

a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes ;

b) Ou qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants.

## **c. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015**

### **- Article 33**

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

7° L'article 158 est ainsi modifié :

a) A la première phrase du premier alinéa du 4, les références : « et des articles L. 1 à L. 4 du livre des procédures fiscales » sont supprimées ;

b) Le 4° du 7 est abrogé ;

(...)

### **- Article 37**

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié :

A.-A la première phrase du premier alinéa du I de l'article 154, le montant : « 13 800 € » est remplacé par le montant : « 17 500 € » ;

B.-Le 1° du 7 de l'article 158 est ainsi modifié :

1° Le a est ainsi modifié :

a) Les mots : « ou association » sont remplacés par les mots : «, association ou organisme mixte de gestion » ;

b) La référence : « 1649 quater H » est remplacée par la référence : « 1649 quater K ter » ;

c) Sont ajoutés les mots : «, ou qui ont été exclus d'un de ces organismes au cours de l'année d'imposition pour n'avoir pas fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces organismes dans le cadre des missions prévues aux articles 1649 quater E et 1649 quater H, pour n'avoir pas donné suite à la demande de l'un de ces organismes de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L. 166 du livre des procédures fiscales » ;

2° Le b est ainsi modifié :

a) La première occurrence du mot : « Ou » est supprimée ;



b) Les mots : « ou d'une association de gestion et de comptabilité » sont remplacés par les mots : «, d'une association de gestion et de comptabilité ou d'une succursale d'expertise comptable » ;

c) Sont ajoutés les mots : «, ou dont la lettre de mission a été résiliée par le professionnel de l'expertise comptable au titre de l'année d'imposition pour n'avoir pas fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces professionnels dans le cadre des missions prévues à l'article 1649 quater L, pour n'avoir pas donné suite à la demande de l'un de ces professionnels de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L. 166 C du livre des procédures fiscales » ;

3° Il est ajouté un c ainsi rédigé :

« c) Ou qui ne font pas appel à un certificateur à l'étranger, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application de l'article 1649 quater N, pour les seuls revenus de source étrangère provenant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ; »

(...)

### **Version consolidée :**

7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent :

1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition :

a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion, association ou organisme mixte de gestion agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater K ter, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes, ou qui ont été exclus d'un de ces organismes au cours de l'année d'imposition pour n'avoir pas fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces organismes dans le cadre des missions prévues aux articles 1649 quater E et 1649 quater H, pour n'avoir pas donné suite à la demande de l'un de ces organismes de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L. 166 du livre des procédures fiscales ;

b) Qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, d'une association de gestion et de comptabilité ou d'une succursale d'expertise comptable, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M, ou dont la lettre de mission a été résiliée par le professionnel de l'expertise comptable au titre de l'année d'imposition pour n'avoir pas fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces professionnels dans le cadre des missions prévues à l'article 1649 quater L, pour n'avoir pas donné suite à la demande de l'un de ces professionnels de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L. 166 C du livre des procédures fiscales ;

c) Ou qui ne font pas appel à un certificateur à l'étranger, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application de l'article 1649 quater N, pour les seuls revenus de source étrangère provenant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

4° (Abrogé).

*NOTA :*

*Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016.*

## **2. I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale**

### **a. Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991 [création de l'article]**

#### TITRE II : DISPOSITIONS PERMANENTES

##### II - AUTRES MESURES.

Solidarité, santé et protection sociale : INSTITUTION D'UNE CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE

CHAPITRE II : De la contribution sociale sur les revenus du patrimoine.

#### **- Article 132**

**I. - Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties, à compter de l'imposition des revenus de 1990, à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu :**

a) Des revenus fonciers ;

b) Des rentes viagères constituées à titre onéreux ;

**c) Des revenus de capitaux mobiliers ;**

d) Des plus-values mentionnées aux articles 150 A et 150 A bis du code général des impôts ;

e) Des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel.

Pour l'application de l'alinéa précédent, le gain net retiré de la cession d'actions acquises dans les conditions prévues aux articles 208-1 à 208-8-2 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales est égal à la différence entre le prix effectif de cession des actions net des frais et taxes acquittés par le cédant et le prix de souscription ou d'achat ;

f) Des revenus des locations meublées non professionnelles ;

g) De tous autres revenus mentionnés à l'article 92 du code général des impôts et qui n'ont pas été assujettis à la contribution en application de l'article 129 de la présente loi.

II. - Les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant mentionné au 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts ne sont pas assujettis à la contribution.

III. - La contribution portant sur les revenus mentionnés au I ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

Les dispositions de l'article L. 80 du livre des procédures fiscales sont applicables.

Il n'est pas procédé au recouvrement de la contribution lorsque son montant est inférieur à 80 F.

Par dérogation à l'article 150 R du code général des impôts, le paiement ne peut être fractionné.

La majoration de 10 p. 100 prévue à l'article 1761 du même code est appliquée au montant de la contribution qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

### **b. Loi n° 93-936 du 22 juillet 1993 relative à la pension et à la sauvegarde de la protection sociale**

#### **- Article 7**

Il est inséré dans le code de la sécurité sociale, au livre Ier, titre III, un chapitre VI, intitulé : « Contribution sociale généralisée », qui comprend quatre sections.

1. - La section 1, intitulée : « De la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement », est constituée par les articles 127 modifié, 128, 129, 130 et les I, II, III, IV et V de l'article 131

de la loi de finances pour 1991 (n° 90-1168 du 29 décembre 1990), qui deviennent respectivement les articles L. 136-1, L. 136-2, L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-5.

II. - La section 2, intitulée : « De la contribution sociale sur les revenus du patrimoine », est constituée par l'article 132 de la loi de finances précitée, qui devient l'article L. 136-6.

III. - La section 3, intitulée : « De la contribution sociale sur les produits de placement », est constituée par l'article 133 de la loi de finances précitée, qui devient l'article L. 136-7.

IV. - La section 4, intitulée : « Dispositions communes », est constituée par les articles 134 et 135 de la loi de finances précitée, qui deviennent les articles L. 136-8 et L. 136-9.

### **c. Loi n° 96-1160 du 27 décembre 1996 de financement de la sécurité sociale pour 1997**

#### **- Article 11**

(...)

III. - Au deuxième alinéa du e du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale et au 5° du I de l'article 1er de la loi n° 87-516 du 10 juillet 1987 portant diverses mesures relatives au financement de la sécurité sociale, les mots : « le prix de souscription ou d'achat majoré le cas échéant de l'avantage visé au deuxième alinéa de l'article L. 242-1 » sont remplacés par les mots : « la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option ».  
(...)

#### **- Article 13**

L'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

1° Au I, les mots : « , à compter de l'imposition des revenus de 1990, » sont supprimés ;

2° Au I, après les mots : « pour l'établissement de l'impôt sur le revenu », sont insérés les mots : « , à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des 3o et 4o du II de l'article L. 136-7 autres que les contrats en unités de compte » ;

3° Au g du I, les mots : « de l'article 129 de la présente loi » sont remplacés par les mots : « de l'article L. 136-3 » ;

4° Après le g du I, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au 3 et au 4 bis de l'article 158 du code général des impôts. » ;

5° Le II est ainsi rédigé :

« II. - Sont également assujettis à la contribution, dans les conditions et selon les modalités prévues au I ci-dessus :

a) Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales ;

b) Tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution prévue à l'article L. 136-1. » ;

6° Au III, les mots « au I ci-dessus » sont remplacés par les mots « aux I et II ci-dessus ».

#### **Version consolidée**

I. - Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties ~~à compter de l'imposition des revenus de 1990~~ à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, **à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des 3° et 4° du II de l'article L. 136-7 autres que les contrats en unités de compte** :

- a) Des revenus fonciers ;
- b) Des rentes viagères constituées à titre onéreux ;
- c) Des revenus de capitaux mobiliers ;
- d) Des plus-values mentionnées aux articles 150 A et 150 A bis du code général des impôts ;
- e) Des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel.

Pour l'application de l'alinéa précédent, le gain net retiré de la cession d'actions acquises dans les conditions prévues aux articles 208-1 à 208-8-2 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales est égal à la différence entre le prix effectif de cession des actions net des frais et taxes acquittés par le cédant et ~~le prix de souscription ou d'achat majoré le cas échéant de l'avantage visé au deuxième alinéa de l'article L. 242-1~~ **la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option.**

- f) Des revenus des locations meublées non professionnelles ;
- g) De tous autres revenus mentionnés à l'article 92 du code général des impôts et qui n'ont pas été assujettis à la contribution en application ~~de l'article 129 de la présente loi~~ **de l'article L. 136-3.**

**Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au 3 et au 4 bis de l'article 158 du code général des impôts.**

~~II. — Les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant mentionné au 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts ne sont pas assujettis à la contribution.~~

**II. - Sont également assujettis à la contribution, dans les conditions et selon les modalités prévues au I ci-dessus :**

- a) **Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales ;**
- b) **Tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution prévue à l'article L. 136-1.**

III. - La contribution portant sur les revenus mentionnés ~~au I ci-dessus~~ aux I et II ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

Les dispositions de l'article L. 80 du livre des procédures fiscales sont applicables.

Il n'est pas procédé au recouvrement de la contribution lorsque son montant est inférieur à 80 F.

Par dérogation à l'article 150 R du code général des impôts, le paiement ne peut être fractionné.

La majoration de 10 p. 100 prévue à l'article 1761 du même code est appliquée au montant de la contribution qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

NOTA :

*[\*Nota - Loi 95-116 du 4 février 1995 art. 49 IV : les présentes dispositions s'appliquent aux options levées à compter du 1er janvier 1995.\*]*

## **d. Loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 de financement de la sécurité sociale pour 2007**

### **- Article 20**

(...)

III. - Dans le premier alinéa du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, la référence : « des 3° et 4° du II » et les mots : « autres que les contrats en unités de compte » sont supprimés.

(...)

**Version consolidée**

I. - Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre ~~des 3° et 4° du II~~ de l'article L. 136-7 ~~autres que les contrats en unités de compte~~ :

- a) Des revenus fonciers ;
- b) Des rentes viagères constituées à titre onéreux ;
- c) Des revenus de capitaux mobiliers ;
- d) (Abrogé)
- e) Des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel.

Pour l'application de l'alinéa précédent, le gain net retiré de la cession d'actions acquises dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce est égal à la différence entre le prix effectif de cession des actions net des frais et taxes acquittés par le cédant et le prix de souscription ou d'achat majoré, le cas échéant, des rémunérations visées au deuxième alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale.

f) De tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5.

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A et, à l'article 150-0 D bis, aux 2° et 5° du 3 de l'article 158 du code général des impôts.

II. - Sont également assujettis à la contribution, dans les conditions et selon les modalités prévues au I ci-dessus :

- a) Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application des articles 168, 1649 A et 1649 quater A du code général des impôts, ainsi que de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales ;
- a bis) Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application du 1° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales et qui ne sont pas assujetties à la contribution en vertu d'une autre disposition ;
- b) Tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution prévue à l'article L. 136-1.

II. bis. - Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont également assujetties à la contribution mentionnée au I à raison des plus-values exonérées d'impôt sur le revenu en application du 7 du III de l'article 150-0 A dudit code. Il en est de même pour les plus-values à long terme exonérées en application de l'article 151 septies A du code général des impôts.

III. - La contribution portant sur les revenus mentionnés aux I et II ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. Le produit annuel de cette contribution résultant de la mise en recouvrement du rôle primitif est versé le 25 novembre au plus tard aux organismes affectataires. Il en est de même pour la contribution mentionnée au II bis dont l'assiette est calculée conformément aux dispositions de l'article 150-0 D du code général des impôts.

Les dispositions de l'article L. 80 du livre des procédures fiscales sont applicables.

Il n'est pas procédé au recouvrement de la contribution lorsque le montant total par article de rôle est inférieur à 61 euros.

La majoration de 10 p. 100 prévue à l'article 1730 du même code est appliquée au montant de la contribution qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

NOTA :

NOTA : Loi 2006-1640 du 21 décembre 2006 art. 11 III : les présentes dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.

## **e. Loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009**

### **- Article 22**

I. — Le code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

(...)

4° A la fin du premier alinéa du I de l'article L. 136-6, les mots : « de l'article L. 136-7 » sont remplacés par les mots : « des articles L. 136-3 et L. 136-7 » ;

(...)

**f. Loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011**

- **Article 24**

(...)

3° Au premier alinéa du I de l'article L. 136-6, après la référence : « L. 136-3 », est insérée la référence : « , L. 136-4 ».

III. — Le présent article est applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2011.

## C. Autres dispositions

### Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

1<sup>re</sup> Sous-section : Détermination des bénéfices ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII : Revenus des capitaux mobiliers

1 : Produits des actions et parts sociales - Revenus assimilés

b : Calcul de la masse des revenus distribués

#### - **Article 109**

1. Sont considérés comme 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.

Les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon des modalités fixées par décret en conseil d'Etat (1).

2. (Abrogé)

NOTA :

(1) Voir les articles 40 à 47 de l'annexe II.

#### - **Article 111**

*Modifié par Décret n°97-661 du 28 mai 1997 - art. 1 JORF 1er juin 1997*

Sont notamment considérés comme revenus distribués :

a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret (1) ;

b. Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;

c. Les rémunérations et avantages occultes ;

d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 ;

e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions du premier alinéa et du c du 4 de l'article 39.

(1) *Annexe III, art. 49 bis à 49 sexies.*

### 3 : Revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés

#### - Article 123 bis

*Modifié par LOI n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 22 (V)*

1. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique-personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable-établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne physique mentionnée au 1, s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention desdites actions ou parts, des droits financiers ou des droits de vote successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionné au 1.

3. Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéfices ou revenus positifs en cause par l'entité juridique est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39.

4. Les revenus distribués ou payés à une personne physique mentionnée au 1 par une entité juridique ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120, sauf pour la partie qui excède le revenu imposable mentionné au 3.

4 bis. Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

4 ter. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

5. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application des dispositions qui précèdent et notamment les obligations déclaratives des personnes physiques.



## D. Jurisprudence

### Jurisprudence administrative

- **CE, 17 septembre 2010, M. et Mme Zanatta n° 341293**

Considérant que les revenus distribués mentionnés au c de l'article 111 du code général des impôts sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et relèvent d'une catégorie de revenus différente de celles relatives aux salaires, aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux ou aux bénéfices agricoles ; que les contribuables ayant perçu de tels revenus sont placés dans une situation différente qui, au regard de l'objet de la loi, justifie la différence de traitement que celle-ci a instituée ; que, par suite, le moyen tiré de la méconnaissance par ces dispositions législatives des principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt ainsi que le principe d'égalité de répartition des charges de la Nation entre tous les citoyens à raison de leurs facultés contributives ne peut être regardé comme soulevant une question sérieuse ;

- **CE, 17 juillet 2012, Rodriguez, n° 357574**

1. Considérant que, à l'appui de leur pourvoi tendant à l'annulation de l'arrêt du 12 janvier 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté le surplus de leurs conclusions tendant à ce que soit prononcée la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2001 à 2006, M. et Mme Rodriguez demandent au Conseil d'Etat, par deux mémoires intitulés « question prioritaire de constitutionnalité », de transmettre au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution, d'une part, de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 et, d'autre part, des articles 1600-0 C, 1600-0 F bis et 1600-0 G du code général des impôts ainsi que de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale ;

Sur la question relative à l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 :

2. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-1 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : « Devant les juridictions relevant du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est, à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé (...) » ; qu'aux termes du dernier alinéa de l'article 23-2 de la même ordonnance : « (...) Le refus de transmettre la question ne peut être contesté qu'à l'occasion d'un recours contre la décision réglant tout ou partie du litige » ; qu'aux termes du premier alinéa de l'article R. 771-16 du code de justice administrative : « Lorsque l'une des parties entend contester devant le Conseil d'Etat, à l'appui d'un appel ou d'un pourvoi en cassation formé contre la décision qui règle tout ou partie du litige, le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité précédemment opposé, il lui appartient, à peine d'irrecevabilité, de présenter cette contestation avant l'expiration du délai de recours dans un mémoire distinct et motivé, accompagné d'une copie de la décision de refus de transmission » ; qu'enfin, selon le premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance précitée : « Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, y compris pour la première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) » ;

3. Considérant qu'il résulte de ces dispositions que, lorsqu'une cour administrative d'appel a refusé de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité qui lui a été soumise, il appartient à l'auteur de cette question de contester ce refus, à l'occasion du pourvoi en cassation formé contre l'arrêt qui statue sur le litige, dans le délai de recours contentieux et par un mémoire distinct et motivé, que le refus de transmission précédemment opposé l'ait été par une décision distincte de l'arrêt, dont il joint alors une copie, ou directement par cet arrêt ; que les dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre à celui qui a déjà présenté une question prioritaire de constitutionnalité

devant une juridiction statuant en dernier ressort de s'affranchir des conditions, définies par les dispositions citées plus haut de la loi organique et du code de justice administrative, selon lesquelles le refus de transmission peut être contesté devant le juge de cassation ;

4. Considérant, que, pour demander au Conseil d'Etat de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, M. et Mme Rodriguez soutiennent que les dispositions de cet article méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; que, toutefois, il ne peut être fait droit à leur demande au titre des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, dès lors que la question prioritaire de constitutionnalité ainsi posée porte sur la même question que celle qui a été soumise, par le même moyen, à la cour administrative d'appel de Paris ;

5. Considérant, toutefois, que M. et Mme Rodriguez soutiennent également que les dispositions de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 méconnaissent, d'une part, l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, au motif que les limites apportées à l'abrogation ne sont pas justifiées par des motifs suffisants d'intérêt général, dès lors que ces dispositions sont contraires au principe d'égalité devant les charges publiques et à la liberté d'aller et venir et, d'autre part, le principe de présomption d'innocence garanti par l'article 9 du même texte ; que la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. et Mme Rodriguez, distincte de celle qu'ils avaient invoquée devant la cour, doit, dès lors et dans cette seule mesure, être examinée ;

6. Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 : « I. - Le 1 bis de l'article 167 et l'article 167 bis du code général des impôts sont abrogés. / II. - Les dispositions du I sont applicables aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005. » ; que l'article 167 bis prévoyait l'imposition immédiate, en cas de transfert de domicile fiscal hors de France, des plus-values constatées sur les valeurs mobilières que détient le contribuable lorsque l'ensemble des droits détenus par sa famille et lui-même dans les bénéfices d'une société avait dépassé 25% au cours des cinq années précédentes ; que le Conseil constitutionnel a, dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, déclaré conforme à la Constitution l'article 24 de la loi du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, qui a inséré l'article 167 bis dans le code général des impôts ;

8. Considérant, en premier lieu, que M. et Mme Rodriguez soutiennent qu'en limitant les effets de l'abrogation des dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005, l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 a méconnu le principe, garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, selon lequel le législateur doit assurer le respect de la Constitution ;

9. Considérant qu'en soulevant, à l'appui de cette argumentation, la méconnaissance de la liberté d'aller et venir et du principe d'égalité devant les charges publiques, ils entendent se prévaloir de l'inconstitutionnalité de l'article 167 bis du code général des impôts dont l'article 19 a maintenu les effets pour les contribuables qui ont transféré leur domicile hors de France avant 2005 ; qu'en tant qu'elle est ainsi dirigée contre l'article 167 bis qui, ainsi qu'il a été dit au point 7 de la présente décision, a été déclaré conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de la décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 du Conseil constitutionnel, la contestation des requérants ne peut être utilement invoquée pour demander que ce dernier soit saisi du texte qui en définit les modalités d'abrogation ;

10. Considérant, en second lieu, que les requérants soutiennent que ce même article 167 bis, en ayant pour objet d'empêcher l'évasion fiscale, reposait sur une présomption d'évasion fiscale et que, par suite, en s'abstenant de le supprimer pour les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal hors de France avant le 1er janvier 2005, le législateur a méconnu le principe de la présomption d'innocence garanti par l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; que, toutefois, ce moyen est inopérant dès lors que les dispositions de l'article 167 bis n'instituaient ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ;

11. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce que cet article porterait atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

Sur la question relative aux articles 1600-0 C du code général des impôts et L. 136-6 du code de la sécurité sociale :

12. Considérant que l'article 1600-0 C du code général des impôts concernant la contribution sociale généralisée, qui reprend les dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, est issu de l'article 132 de la loi du 30 décembre 1990 de finances pour 1991 ; que, si dans les motifs de sa décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel a écarté l'ensemble des moyens d'inconstitutionnalité soulevés contre cet article par les auteurs des deux saisines, il ne l'a pas déclaré conforme dans le dispositif de sa décision, qui ne mentionne que les articles déclarés contraires à la Constitution ; que, par suite, il y a lieu d'examiner ces dispositions ; qu'il appartient en pareil cas au Conseil d'Etat, pour déterminer si la question présente un caractère sérieux au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, de tenir compte, le cas échéant, des motifs par lesquels le Conseil constitutionnel a écarté les moyens d'inconstitutionnalité soulevés devant lui ;

13. Considérant qu'en vertu des articles L. 136-6 du code de la sécurité sociale et 1600-0 C du code général des impôts, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des plus-values mentionnées aux articles 150 A et 150 A bis du code général des impôts et des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel ;

14. Considérant, d'une part, qu'en fixant les règles d'assiette et de recouvrement de la contribution sociale généralisée, les articles précités ne prévoient pas, par eux-mêmes, l'imposition immédiate des plus-values latentes constatées dans les conditions prévues par l'article 167 bis du code général des impôts, lequel, ainsi qu'il a été dit au point 10, n'instituait ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ; qu'ainsi, en tout état de cause, ces articles ne portent pas atteinte à la liberté d'aller et venir garantie par les articles 2 et 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et au principe de présomption d'innocence garanti par son article 9 ;

15. Considérant, d'autre part, que le Conseil constitutionnel a, par sa décision n° 90-285 DC mentionnée ci-dessus, écarté le moyen tiré de la méconnaissance par ces dispositions du principe d'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, ce moyen ne peut être regardé comme sérieux ;

16. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des articles 1600-0 C du code général des impôts et L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce qu'ils portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

Sur la question relative à l'article 1600-0 F bis du code général des impôts :

17. Considérant que cet article, qui concerne le prélèvement social sur les revenus du patrimoine, est issu de l'article 9 de la loi du 19 décembre 1997 de financement de la sécurité sociale pour 1998 ; qu'il a été déclaré conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de la décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997 ;

18. Considérant, il est vrai, que les requérants soutiennent que l'introduction, par l'article 24 de la loi du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, du nouvel article 167 bis du code général des impôts a entraîné un changement dans les circonstances de droit justifiant que la question de la conformité de ces dispositions aux droits et libertés garantis par la Constitution soit renvoyée au Conseil constitutionnel ;

19. Mais considérant que, si l'article 167 bis avait pour effet de créer un fait générateur anticipé de l'imposition des plus-values constatées, résultant du transfert de domicile hors de France, il n'a pas eu pour effet de modifier le régime du prélèvement défini par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et ne constitue pas un changement dans les circonstances de droit ou de fait de nature à justifier que la conformité de cet article aux droits et libertés garantis par la Constitution soit à nouveau examinée par le Conseil constitutionnel ; qu'ainsi, les dispositions combinées des articles 23-2 et 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 font obstacle à ce que la question prioritaire de constitutionnalité soit renvoyée au Conseil constitutionnel ;

Sur la question relative à l'article 1600-0 G du code général des impôts :

20. Considérant qu'aux termes de cet article, dans sa rédaction applicable aux années en litige : « I. Les personnes physiques désignées à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale sont assujetties à une contribution perçue à compter de 1996 et assise sur les revenus du patrimoine définis au I de l'article L. 136-6 du même code. / Cette contribution est établie chaque année, sous réserve des revenus des placements visés aux 3 et 4 du I de l'article 1600-0 J autres que les contrats en unités de comptes, sur les revenus de l'année précédente (...) / Elle est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, à l'exception du troisième alinéa. / Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A et au 3 et au 4 bis de l'article 158. / II. La contribution est mise en recouvrement et exigible en même temps, le cas échéant, que la contribution sociale instituée par l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (...) » ;

21. Considérant qu'en fixant les règles d'assiette et de recouvrement de la contribution pour le remboursement de la dette sociale, l'article 1600-0 G ne prévoit pas, par lui-même, l'imposition immédiate des plus-values latentes constatées dans les conditions prévues par l'article 167 bis du code général des impôts ; qu'ainsi, cet article ne saurait, en tout état de cause, être regardé comme portant atteinte à la liberté d'aller et venir, au principe d'égalité devant les charges publiques et au principe de présomption d'innocence ;

22. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 1600-0 G du code général des impôts, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce qu'il porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel les questions prioritaires de constitutionnalité soulevées par M. et Mme Rodriguez.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme Gérard Rodriguez et au ministre de l'économie et des finances.

- **CE, 17 juillet 2012, Picard, n° 357576**

1. Considérant que, à l'appui de son pourvoi tendant à l'annulation de l'arrêt du 12 janvier 2012 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a pris acte des dégrèvements prononcés par l'administration fiscale et rejeté le surplus des conclusions de sa requête tendant à ce qu'il soit déchargé des cotisations d'impôt sur le revenu et des contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2002, M. B demande au Conseil d'Etat, par deux mémoires intitulés " question prioritaire de constitutionnalité ", de transmettre au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution, d'une part, de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 et, d'autre part, des articles 1600-0 C, 1600-0 F bis et 1600-0 G du code général des impôts ainsi que de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale ;

*Sur la question relative à l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 :*

2. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, y compris pour la première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) " ; qu'il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 : " I. - Le 1 bis de l'article 167 et l'article 167 bis du code général des impôts sont abrogés. / II. - Les dispositions du I sont applicables aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005. " ; que l'article 167 bis prévoyait l'imposition immédiate, en cas de transfert de domicile fiscal hors de France, des plus-values constatées sur les valeurs mobilières que détient le contribuable lorsque l'ensemble des droits détenus par sa famille et lui-même dans les bénéficiaires d'une société a dépassé 25% au cours des cinq années précédentes ; que le Conseil constitutionnel a, dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, déclaré conforme à la Constitution l'article 24 de la loi du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, qui a inséré l'article 167 bis dans le code général des impôts ;

4. Considérant, en premier lieu, que M. B soutient qu'en limitant les effets de l'abrogation des dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005, l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 a institué une différence de traitement injustifiée entre les contribuables selon la date du transfert de leur domicile à l'étranger et ainsi méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

5. Considérant cependant 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 ; que la différence de traitement qui résulte de la succession de deux régimes juridiques dans le temps n'est pas, en elle-même, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant, en deuxième lieu, que M. B soutient qu'en limitant les effets de l'abrogation des dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 1er janvier 2005, l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 a méconnu le principe, garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, selon lequel le législateur doit assurer le respect de la Constitution ;

7. Considérant qu'en soulevant à l'appui de cette argumentation la méconnaissance de la liberté d'aller et venir et du principe d'égalité devant les charges publiques, M. B entend se prévaloir de l'inconstitutionnalité de l'article 167 bis du code général des impôts, dont l'article 19 a maintenu les effets pour les contribuables qui ont transféré leur domicile hors de France avant 2005 ; qu'en tant qu'elle est ainsi dirigée contre l'article 167 bis qui, ainsi qu'il a été dit au point 3 de la présente décision, a été déclaré conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 du Conseil constitutionnel, la contestation du requérant ne peut être utilement invoquée pour demander que ce dernier soit saisi du texte qui en définit les modalités d'abrogation ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le requérant soutient que ce même article 167 bis, en ayant pour objet d'empêcher l'évasion fiscale, reposait sur une présomption d'évasion fiscale et que, par suite, en s'abstenant de le supprimer pour les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal hors de France avant le 1er janvier 2005, le législateur a méconnu le principe de la présomption d'innocence garanti par l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; que, toutefois, ce moyen est inopérant dès lors que les dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts, n'instituaient ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ;

9. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 19 de la loi du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce que cet article porterait atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

*Sur la question relative aux articles 1600-0 C du code général des impôts et L. 136-6 du code de la sécurité sociale :*

10. Considérant que l'article 1600-0 C du code général des impôts concernant la contribution sociale généralisée, qui reprend les dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, est issu de l'article 132 de la loi du 30 décembre 1990 de finances pour 1991 ; que si dans les motifs de sa décision n° 90-285 DC

du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel a écarté l'ensemble des moyens d'inconstitutionnalité soulevés contre cet article par les auteurs des deux saisines, il ne l'a pas déclaré conforme dans le dispositif de sa décision, qui ne mentionne que les articles déclarés contraires à la Constitution ; que, par suite, il y a lieu d'examiner ces dispositions ; qu'il appartient en pareil cas au Conseil d'Etat, pour déterminer si la question présente un caractère sérieux au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, de tenir compte, le cas échéant, des motifs par lesquels le Conseil constitutionnel avait écarté les moyens d'inconstitutionnalité soulevés devant lui ;

11. Considérant qu'en vertu des articles L. 136-6 du code de la sécurité sociale et 1600-0 C du code général des impôts, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des plus-values mentionnées aux articles 150 A et 150 A bis du code général des impôts et des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel ;

12. Considérant d'une part, qu'en fixant les règles d'assiette et de recouvrement de la contribution sociale généralisée, les articles précités ne prévoient pas, par eux-mêmes, l'imposition immédiate des plus-values latentes constatées dans les conditions prévues par l'article 167 bis du code général des impôts, lequel, ainsi qu'il a été dit au point 8, n'instituait ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ; qu'ainsi, en tout état de cause, ces articles ne portent pas atteinte à la liberté d'aller et venir garantie par les articles 2 et 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et le principe de présomption d'innocence garanti par son article 9 ;

13. Considérant, d'autre part, que le Conseil constitutionnel a, par sa décision n° 90-285 DC mentionnée ci-dessus, écarté le moyen tiré de la méconnaissance par ces dispositions du principe d'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, ce moyen ne peut être regardé comme sérieux ;

14. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des articles 1600-0 C du code général des impôts et L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce qu'ils portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

*Sur la question relative à l'article 1600-0 F bis du code général des impôts :*

15. Considérant que cet article, qui concerne le prélèvement social sur les revenus du patrimoine, est issu de l'article 9 de la loi du 19 décembre 1997 de financement de la sécurité sociale pour 1998 ; qu'il a été déclaré conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de la décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997 ;

16. Considérant, il est vrai, que le requérant soutient que l'introduction, par l'article 24 de la loi du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, du nouvel article 167 bis du code général des impôts a entraîné un changement dans les circonstances de droit justifiant que la question de la conformité de ces dispositions aux droits et libertés garantis par la Constitution soit renvoyée au Conseil constitutionnel ;

17. Mais considérant que, si l'article 167 bis avait pour effet de créer un fait générateur anticipé de l'imposition des plus-values constatées, résultant du transfert de domicile hors de France, il n'a pas eu pour effet de modifier le régime du prélèvement défini par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts et ne constitue pas un changement dans les circonstances de droit ou de fait de nature à justifier que la conformité de cet article aux droits et libertés garantis par la Constitution soit à nouveau examinée par le Conseil constitutionnel ; qu'ainsi, les dispositions combinées des articles 23-2 et 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 font obstacle à ce que la question prioritaire de constitutionnalité soit renvoyée au Conseil constitutionnel ;

*Sur la question relative à l'article 1600-0 G du code général des impôts :*

18. Considérant qu'aux termes de cet article, dans sa rédaction applicable à l'année 2002 : " I. Les personnes physiques désignées à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale sont assujetties à une contribution perçue à compter de 1996 et assise sur les revenus du patrimoine définis au I de l'article L. 136-6 du même code. / Cette contribution est établie chaque année, sous réserve des revenus des placements visés aux 3 et 4 du I de l'article 1600-0 J autres que les contrats en unités de comptes, sur les revenus de l'année précédente (...) / Elle est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, à l'exception du troisième alinéa. / Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A et au 3 et au 4 bis de l'article 158. / II. La contribution est mise en recouvrement et exigible en même temps, le cas échéant, que la contribution sociale instituée par l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (...) " ;

19. Considérant qu'en fixant les règles d'assiette et de recouvrement de la contribution pour le remboursement de la dette sociale, l'article 1600-0 G ne prévoit pas, par lui-même l'imposition immédiate des plus-values latentes constatées dans les conditions prévues par l'article 167 bis du code général des impôts ; qu'ainsi, cet article ne saurait, en tout état de cause, être regardé comme portant atteinte à la liberté d'aller et venir, au principe d'égalité devant les charges publiques et au principe de présomption d'innocence ;

20. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution de l'article 1600-0 G du code général des impôts, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce qu'il porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel les questions prioritaires de constitutionnalité soulevées par M. B.

- **CE, 9 novembre 2015, Waldner, n° 366457**

1. Considérant qu'aux termes du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 du 30 décembre 2005 : " Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : / 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes (...) " ;

2. Considérant qu'ainsi que l'a relevé la cour administrative d'appel de Paris par son arrêt du 28 décembre 2012 contre lequel M. A...se pourvoit en cassation, ces dispositions s'inscrivent dans le cadre d'une réforme de l'impôt sur le revenu qui a consisté à supprimer l'abattement de 20 % dont bénéficiaient les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que les revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés, cette suppression étant compensée par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu ; que cette modification du barème ayant concerné tous les contribuables, le législateur a décidé, afin de tenir compte de ce que certains revenus étaient auparavant exclus du bénéfice de l'abattement de 20 %, de majorer ces revenus de 25 % ;

(...)

Sur le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 6 §1 et § 2 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

9. Considérant qu'aux termes de cet article : " 1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...). / 2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie " ;

10. Considérant que, comme l'a jugé la cour, la majoration de 25 % prévue par le 7 de l'article 158 du code général des impôts, dont l'objet est rappelé au point 2, ne résulte ni d'une accusation en matière pénale ni d'une contestation portant sur des droits et obligations de caractère civil et n'institue ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction ; qu'il suit de là qu'en jugeant que M. A...ne pouvait pas utilement se prévaloir, à l'encontre de ces dispositions, des stipulations de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;



## **II. Constitutionnalité de la disposition contestée**

### **A. Normes de référence**

#### **Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789**

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **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

### 1. Sur la nature juridique de la CSG

- [Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, Loi de finances pour 1991](#)

*Quant à la nature juridique de la "contribution sociale généralisée" et à ses incidences sur le plan de la procédure :*

7. Considérant que selon les députés auteurs de la première saisine, la "contribution sociale généralisée" n'a pas sa place dans un texte ayant le caractère de loi de finances, dans la mesure où elle constitue un "prélèvement social" ;

8. Considérant que sous l'intitulé "Institution d'une contribution sociale généralisée", la loi crée, par son article 127, une contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement, par son article 132, une contribution sociale sur les revenus du patrimoine et, par son article 133, une contribution sociale sur les produits de placement ;

9. Considérant que ces contributions nouvelles entrent dans la catégorie des "impositions de toutes natures" visées à l'article 34 de la Constitution, dont il appartient au législateur de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement ; que, dès lors, les dispositions des articles 127 à 134 sont au nombre de celles qui peuvent figurer dans un texte de loi de finances en vertu du troisième alinéa de l'article premier de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 ;

(...)

- SUR LE CONTENU DES ARTICLES RELATIFS A LA "CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE" :

21. Considérant que les auteurs de la première saisine estiment que, prise en tant que "prélèvement social", la "contribution sociale généralisée" est contraire au principe d'égalité ; que, même en admettant qu'elle constitue une imposition, elle est inconstitutionnelle à plusieurs titres ; que l'affectation de son produit va à l'encontre des dispositions de l'article 18 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 ; que la détermination des éléments d'assiette introduit une inégalité entre salariés et non salariés ; que le choix d'un taux uniforme d'imposition est contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; que le mode de recouvrement de la contribution assise sur les revenus du travail méconnaît le principe d'exclusivité de l'État en matière de recouvrement de l'impôt ; que la différence des modalités de recouvrement selon les revenus imposables est génératrice d'inégalités ;

22. Considérant que ce dernier moyen est repris et développé par les auteurs de la seconde saisine ; que ceux-ci critiquent également les dispositions de l'article 132-II de la loi qui, rapprochées de celles de l'article 128, introduisent une discrimination entre les contribuables ;

. En ce qui concerne le moyen tiré de ce que la "contribution sociale généralisée" constituerait un prélèvement social inégalitaire :

23. Considérant que pour les auteurs de la première saisine, dans la mesure où la contribution sociale généralisée constitue un "prélèvement social", pourraient seules y être assujetties les personnes susceptibles de bénéficier des prestations pour lesquelles elles cotisent ;

24. Considérant qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus les contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 de la loi constituent des impositions et non des cotisations de sécurité sociale ; que, dès lors, le moyen invoqué est inopérant ;

. En ce qui concerne le moyen tiré de la violation de l'article 18 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 :

25. Considérant qu'en vertu de l'article 134-II de la loi, le produit des contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 est versé à la Caisse nationale des allocations familiales ; qu'à l'encontre de ce texte, les auteurs de la première saisine se prévalent des dispositions de l'article 18 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, selon lesquelles "aucune affectation n'est possible si les dépenses résultent d'un droit permanent reconnu par la loi" ;

26. Considérant que ce moyen est sans valeur dans la mesure où les contributions susmentionnées ont le caractère de ressources d'un établissement public et, comme telles, ne sont pas soumises aux prescriptions de l'article 18 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, qui s'appliquent aux seules recettes de l'État ;

. En ce qui concerne la détermination des redevables des impositions :

27. Considérant que l'article 132 de la loi énumère dans son paragraphe I les redevables de la contribution sociale sur les revenus du patrimoine ; qu'aux termes du paragraphe II du même article, "les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant mentionné au 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts ne sont pas assujettis à la contribution" ; que, pour les sénateurs auteurs de la seconde saisine, ces dernières dispositions introduisent une inégalité de traitement car aucune référence à un seuil de non-imposition analogue n'est prévue par l'article 128 de la loi en faveur des revenus d'activité ;

28. Considérant que les contributions concernant respectivement les revenus d'activité et les revenus de remplacement, les revenus du patrimoine, et les produits de placement constituent des impositions distinctes ; que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

29. Considérant, en outre, que dans la mesure où les contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 ont pour finalité commune la mise en oeuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ;

30. Considérant que le non-assujettissement à la contribution sociale des revenus mentionnés à l'article 132-II de la loi trouve sa justification dans les règles générales applicables à l'établissement et à la mise en recouvrement des impôts directs perçus par voie de rôle ; que ces règles ont pour but d'éviter l'engagement de frais de recouvrement qui seraient excessifs par rapport à l'ampleur des sommes en jeu ; qu'il résulte des dispositions combinées de l'article 132-II de la loi et du 1 bis de l'article 1657 du code général des impôts que les revenus du patrimoine qui ne seront pas assujettis à la contribution instituée par l'article 132-I visent les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu pour 1991 est inférieure à 420 F ; qu'il n'en résulte pas une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques ;

31. Considérant, dans ces conditions, que l'argumentation présentée par les auteurs de la seconde saisine à l'encontre de l'article 132-II de la loi doit être écartée ;

- En ce qui concerne la mise en cause de l'assiette de la contribution sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement :

32. Considérant que les auteurs de la première saisine font grief aux articles 128 et 129 de la loi d'asseoir la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement de façon inégalitaire ; qu'en effet, alors que l'article 129 soumet à la contribution précitée les non-salariés sur leurs revenus professionnels nets, l'article 128 dispose, s'agissant des salariés, que la contribution est assise sur le "montant brut" des salaires, moyennant une déduction forfaitaire limitée à 5 p. 100 ;

33. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous la réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; qu'en particulier, pour se conformer au principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation, comme il a été dit ci-dessus à propos de la détermination des redevables, sur des critères objectifs et rationnels ;

34. Considérant que le législateur a choisi, eu égard aux modalités de recouvrement de la contribution sociale instituée par l'article 127 de la loi, de se référer pour la détermination de l'assiette de la nouvelle taxe au montant des revenus pris en compte pour l'établissement des cotisations exigées en application de la législation sur la sécurité sociale ; que ce choix l'a conduit, en ce qui concerne les salariés, à asseoir la contribution précitée sur le montant brut des salaires comme cela ressort du premier alinéa du paragraphe I de l'article 128 ; que pour l'assiette de la contribution sur les revenus professionnels des employeurs et travailleurs indépendants, le premier alinéa de l'article 129 de la loi fait référence aux dispositions de l'article L. 242-11 du code de la sécurité sociale, qui sont relatives à l'assiette des cotisations d'allocations familiales dues par les employeurs et travailleurs indépendants des professions non agricoles sur leurs revenus professionnels ; que ces derniers sont, pour l'essentiel, des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ; que le troisième alinéa de l'article 129 soumet les personnes qui perçoivent des bénéfices de l'une ou l'autre nature à des règles analogues, même si elles ne sont pas visées par l'article L. 242-11 du code de la sécurité sociale ;

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 ;

36. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le moyen avancé par les auteurs de la première saisine à l'encontre de l'assiette de la contribution instituée par l'article 127 doit être écarté ;

- En ce qui concerne le moyen tiré de ce que le taux de l'imposition méconnaîtrait l'article 13 de la Déclaration de 1789 :

37. Considérant que l'article 134-I de la loi dispose que "le taux des contributions sociales visées aux articles 127 à 133 de la présente loi est fixé à 1,1 p. 100" ;

38. Considérant que pour les auteurs de la première saisine, en instituant une imposition proportionnelle et non progressive, le législateur a méconnu l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

39. Considérant qu'en vertu de l'article 13 de la Déclaration de 1789, la contribution commune aux charges de la Nation "doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés" ; que, conformément à 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 des redevables ;

40. Considérant que l'institution, par les articles 127, 132 et 133 de la loi, de contributions sociales dont les assiettes respectives sont très largement définies, a pour but d'associer au financement des dépenses de sécurité sociale l'ensemble de la population, compte tenu d'une évolution qui a étendu le champ d'application des prestations sociales ; que le produit des contributions nouvelles est versé à la Caisse nationale des allocations familiales ; qu'il est destiné, conformément au paragraphe III de l'article 134, à l'allègement à due concurrence des prélèvements affectés à la sécurité sociale ; que ces prélèvements se caractérisent par une prépondérance de cotisations qui ne sont ni assises sur l'ensemble des revenus ni soumises à une règle de progressivité ; qu'en outre, à la différence des cotisations sociales, les contributions nouvelles ne seront pas déductibles de l'impôt sur le revenu, dont les taux sont progressifs ;

41. Considérant, dans ces conditions, que le choix par le législateur d'un taux unique applicable aux contributions sociales qu'il institue ne peut être regardé comme contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

. En ce qui concerne les moyens dirigés contre les règles applicables au recouvrement et au contentieux :

42. Considérant que selon les auteurs de la première saisine, le mode de recouvrement de la contribution sur les revenus d'activité et sur les revenus du travail est contraire au principe d'exclusivité de l'État en la matière ; qu'il en résulterait des inégalités de traitement entre les redevables ; que selon les auteurs de l'autre saisine, le fait de soumettre les différends relatifs aux contributions sociales à des ordres de juridiction distincts porte atteinte au principe d'égalité devant la justice ;

. Quant à l'atteinte au principe d'exclusivité de l'État dans le recouvrement des impôts :

43. Considérant que l'article 131 de la loi confie le recouvrement de la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement à des organismes qui sont déjà habilités à recouvrer des cotisations sociales ; qu'à l'exception de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale, qui constitue un établissement public national à caractère administratif, les organismes compétents en matière de recouvrement sont des personnes morales de droit privé ;

44. Considérant que les auteurs de la première saisine soutiennent qu'en tant qu'il prévoit le recouvrement d'un impôt par des personnes morales de droit privé, l'article 131 entre en contradiction avec le "principe fondamental reconnu par les lois de la République selon lequel seul l'État recouvre l'impôt" ;

45. Considérant que, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de fixer les règles concernant "les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures" ; que, dans l'exercice de cette compétence, il doit se conformer aux principes et règles de valeur constitutionnelle ; que si aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République ne lui impose un mode particulier de recouvrement, il n'en demeure pas moins que le recouvrement d'une imposition contribuant, conformément à l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux charges de la Nation, ne peut être effectué que par des services ou organismes placés sous l'autorité de l'État ou son contrôle ;

46. Considérant que l'article 131 de la loi n'est pas contraire à ces exigences, dans la mesure où les différents organismes chargés du recouvrement de la contribution instituée par l'article 127 exercent une mission de service public et sont placés sous la tutelle de l'État ou sous son contrôle ;

. Quant à la mise en cause des modalités de recouvrement et des procédures contentieuses au regard du principe d'égalité :

47. Considérant qu'à la différence de la contribution sociale instituée par l'article 127, les contributions visées respectivement par les articles 132 et 133 seront recouvrées, non par des organismes privés placés sous la tutelle ou le contrôle de l'État, mais par des services placés sous son autorité directe ;

48. Considérant qu'en vertu du deuxième alinéa du paragraphe V de l'article 131, les différends d'ordre individuel relatifs à la contribution sociale sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement sont du ressort des juridictions compétentes en matière de sécurité sociale ; que, pour les contributions instituées par les articles 132 et 133, demeurent en vigueur les règles de droit commun attribuant compétence à la juridiction administrative ;

49. Considérant que les auteurs de la première saisine soutiennent que la différence quant aux modes de recouvrement engendre des inégalités de traitement ; que selon les auteurs de la seconde saisine, la dualité des règles de contentieux porte atteinte, au cas présent, au principe d'égalité devant la justice ;

50. Considérant qu'ainsi qu'il a été dit précédemment, les contributions instituées par les articles 127, 132 et 133 de la loi constituent des impositions distinctes ; que, cependant, elles sont perçues au même taux, versées à un même organisme et poursuivent une même finalité ; qu'il s'ensuit que les modes de recouvrement et les procédures contentieuses applicables ne doivent pas aboutir à créer entre les diverses catégories de redevables des disparités qui porteraient atteinte au principe d'égalité devant la loi ou au principe d'égalité devant la justice ;

51. Considérant, d'une part, qu'en ce qui concerne les procédures de recouvrement et les procédures contentieuses, les redevables de la contribution sur les revenus du patrimoine et de la contribution sur les produits de placement sont pareillement soumis à des règles de nature fiscale ;

52. Considérant, d'autre part, que, s'agissant des redevables de la contribution sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement, les garanties en matière de recouvrement et de contentieux qui résultent tant du texte de l'article 131 que des dispositions auxquelles il renvoie, ne sont pas sensiblement différentes de celles applicables aux redevables des contributions instituées par les articles 132 et 133 ;

53. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les moyens tant de procédure que de fond dirigés contre les articles 127 à 135 de la loi doivent être écartés ;

(...)

Décide :

Article premier :

Dans le texte de la loi de finances pour 1991, sont déclarés contraires à la Constitution :

à l'article 43, les mots : " et les mêmes sanctions " ;

l'article 101 ;

l'article 120, le a et le c du paragraphe II.

## **2. Sur l'égalité devant les charges publiques et l'égalité devant l'impôt**

### **- Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990**

En ce qui concerne l'article 100-III relatif au régime fiscal applicable aux adhérents des centres de gestion agréés :

51. Considérant que le paragraphe III de l'article 100 comporte deux sous-paragraphes qui ont pour objet de modifier et compléter le 4 bis de l'article 158 du code général des impôts ; qu'il résulte du sous-paragraphe 1 que l'abattement pratiqué par les adhérents des centres de gestion sur leurs bénéfices déclarés soumis à un régime réel d'imposition " n'est pas appliqué lorsque la déclaration professionnelle, la déclaration d'ensemble des revenus ou les déclarations de chiffre d'affaires n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième infraction successive concernant la même catégorie de déclaration " ; qu'il ressort du sous-paragraphe 2 que " l'établissement de la mauvaise foi d'un adhérent à l'occasion d'un redressement relatif à l'impôt sur le revenu ou à la taxe sur la valeur ajoutée auxquels il est soumis du fait de son activité professionnelle entraîne la perte de l'abattement " pratiqué sur le bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu ainsi que de la réduction de la

cotisation d'impôt sur le revenu égale aux dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et, éventuellement, pour l'adhésion à un centre de gestion " pour l'année au titre de laquelle le redressement est effectué " ;

52. Considérant qu'il est soutenu que ces dispositions, dans la mesure où elles peuvent se cumuler avec les intérêts de retard et les majorations prévus par les articles 1727 et 1728 du code général des impôts, créent une double sanction qui est contraire au principe de proportionnalité résultant de l'article 8 de la Déclaration des droits de 1789 ; qu'elles instituent des sanctions frappant un contribuable au titre de l'impôt sur le revenu alors que le manquement qui lui est reproché peut être relatif à un autre impôt ; qu'enfin, il y a atteinte au principe d'égalité, car les adhérents des centres de gestion sont, au regard de la date de dépôt de la déclaration générale d'impôt sur le revenu, dans la même situation que tout contribuable ;

53. 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 ;

54. Considérant qu'il suit de là que les adhérents des centres de gestion sont soumis à un régime juridique spécifique ; que, dans le 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° 96-385 DC du 30 décembre 1996, Loi de finances pour 1997**

9. Considérant que l'article 4 qui modifie l'article 158 du code général des impôts a pour objet de porter à 680 000 F le plafonnement de l'abattement de 20 % applicable pour déterminer le revenu net retenu dans les bases de l'impôt sur le revenu, d'une part sur l'ensemble des salaires et indemnités accessoires alloués par une ou plusieurs sociétés à une personne qui détient, directement ou indirectement, plus de 35 % des droits sociaux et d'autre part sur les bénéfices des artisans, commerçants, professionnels libéraux et agriculteurs adhérents des centres et associations de gestion, en les alignant ainsi sur les revenus provenant des traitements publics et privés, indemnités, émoluments, salaires et pensions et rentes viagères à titre non onéreux ;

10. Considérant que les auteurs de la saisine soutiennent qu'en faisant bénéficier la quasi totalité des non salariés d'un abattement destiné à compenser la transparence fiscale s'attachant aux revenus des salaires, le législateur a violé le principe de l'égalité devant l'impôt ;

11. Considérant que le législateur a entendu aligner la situation de certains contribuables, dont la transparence des revenus a pu lui apparaître de mieux en 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° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie]**

5. 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 ;

6. Considérant, en premier lieu, qu'en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, 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 ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même article dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que, dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, 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 de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ;

- [\*\*Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, Société HEATHERBRAE LTD \[Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales\]\*\*](#)

4. Considérant, en second lieu, 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 particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur 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 qu'en instituant la taxe forfaitaire de 3 % prévue aux articles 990 D et 990 E, le législateur a entendu dissuader les contribuables assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des États n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'ainsi, il a voulu assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; que, pour ce faire, il a notamment prévu, dans le 3° de l'article 990 E, d'exempter de la taxe les entreprises qui communiquent annuellement à l'administration fiscale ou prennent et respectent l'engagement de le faire sur sa demande des informations sur la situation et la consistance des immeubles possédés en France, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale ; qu'ainsi, au regard des possibilités de contrôle de l'administration, ces entreprises se trouvent dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties ; que le législateur a donc institué une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en conséquence, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 par le 3° de l'article 990 E du code général des impôts doit être écarté ; que cette disposition n'instituant pas une sanction ayant le caractère d'une punition, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 9 de la Déclaration de 1789 est inopérant ;

- [\*\*Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres \[Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs\]\*\*](#)

8. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que 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 ; 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 ;

9. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

10. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

- [\*\*Décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017\*\*](#)

22. En premier lieu, selon 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 ». 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.

23. Le législateur a précisément défini le champ des personnes assujetties à la contribution sociale à la charge des fournisseurs agréés de produits du tabac, lesquelles présentent des caractéristiques propres. Eu égard à ces caractéristiques et à la structure particulière de l'industrie des produits du tabac, les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés.



### 3. Sur la conformité à la Constitution de la majoration à 25%

- [Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. \[Organismes de gestion agréés\]](#)

1. Considérant que le 7 de l'article 158 du code général des impôts dispose que le montant des revenus et charges retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est, dans des cas limitativement énumérés, multiplié par 1,25 ; que le 1° du 7 de cet article 158, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit que ces dispositions s'appliquent « aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes » ;

2. Considérant que les dispositions du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts précitées étaient applicables du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 ; qu'elles ont été modifiées par la loi du 27 décembre 2008 susvisée ; que le Conseil d'État les a jugées applicables au litige ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 12 mai 2010 susvisée, le constituant, en adoptant l'article 61-1 de la Constitution, a reconnu à tout justiciable le droit de voir examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit ; que la modification ou l'abrogation ultérieure de la disposition contestée ne fait pas disparaître l'atteinte éventuelle à ces droits et libertés ; qu'elle n'ôte pas son effet utile à la procédure voulue par le constituant ; que, par suite, elle ne saurait faire obstacle, par elle-même, à la transmission de la question au Conseil constitutionnel au motif de l'absence de caractère sérieux de cette dernière ;

3. Considérant que, selon le requérant, les dispositions précitées instituent une différence de traitement injustifiée entre les contribuables adhérent 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, le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des 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 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er 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 ;

8. Considérant que la disposition contestée n'est contraire à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

#### D É C I D E :

Article 1er.- 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 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, est conforme à la Constitution.