



Commentaire

Décision n° 2017-656 QPC du 29 septembre 2017

M. Jean-Marie B.

(Contributions sociales sur certains revenus de capitaux mobiliers perçus par des personnes non salariées des professions agricoles)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 3 juillet 2017 par la Cour de cassation (2^{ème} chambre civile, arrêt n° 1190 du 29 juin 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Jean-Marie B. portant sur le paragraphe II de l'article 9 de la loi n° 2013-1203 du 23 décembre 2013 de financement de la sécurité sociale pour 2014.

Dans sa décision n° 2017-656 QPC du 29 septembre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les mots « *et contributions sociales* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de cet article.

Le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, qu'il devait, en raison d'un cas de force majeure, déroger au quorum prévu par cet article.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Les revenus soumis aux contributions sociales

Le financement de la protection sociale est assuré par un ensemble de prélèvements sociaux, comprenant les cotisations de sécurité sociale, lesquelles ont une contrepartie directe, et diverses contributions sociales, lesquelles sont des impositions de toutes natures et sont dépourvues d'une telle contrepartie.

À la différence des cotisations de sécurité sociale, les contributions sociales frappent tous les types de revenus d'activité, de remplacement ou du patrimoine.

Les revenus d'activité couvrent l'ensemble des éléments de rémunération de l'exercice d'une activité, salariée ou non salariée. Entrent dans cette catégorie les salaires et assimilés, les traitements, les primes, les revenus professionnels non salariés *etc.*

Les revenus de remplacement compensent la perte de rémunération pendant une période d'inactivité partielle ou totale. Entrent dans cette catégorie les pensions de retraite, de préretraite et d'invalidité, allocations chômage, indemnités journalières maladie ou de congés maternité *etc.*

Les revenus du patrimoine incluent l'ensemble des revenus tirés des biens et des actifs détenus par une personne physique ou morale. Ils comprennent notamment les revenus de capitaux mobiliers (les placements à revenus fixes, les revenus distribués dont les dividendes, les plans d'épargne...).

2. – Le régime juridique des contributions sociales

Cinq contributions sociales principales participent au financement de la protection sociale : la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), le prélèvement social de 4,5 %, la contribution additionnelle au prélèvement social et le prélèvement de solidarité¹.

Les revenus d'activité et de remplacement sont uniquement assujettis à la CSG et à la CRDS.

Les revenus du patrimoine² et des produits de placement³ sont assujettis aux cinq contributions sociales au taux global de 15,5 % calculé sur l'intégralité des revenus.

3. – Les contributions sociales pesant sur les revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles

Les revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles sont soumis à la CSG et à la CRDS, par renvoi aux règles fixées pour les cotisations de sécurité sociale.

* L'article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime (CRPM) fixe la liste des revenus considérés comme revenus professionnels pour la détermination de l'assiette des cotisations de sécurité sociale dues au régime de protection sociale des personnes non salariées des professions agricoles.

¹ La CSG est régie par les articles L. 136-6 à L. 136-8 du CSS et 1600-0 C à 1600-0 E du CGI. La CRDS est régie par les articles 15, 16 et 19 de l'ordonnance 96-50 du 24 janvier 1996 et 1600-0 G à 1600-0 J du CGI. Le prélèvement social de 4,5 % est régi par les articles L. 245-14 à L. 245-16 du CSS et 1600-0 F *bis* du CGI. La contribution additionnelle au prélèvement social est régie par l'article L. 14-10-4, 2° du CASF. Le prélèvement de solidarité est régi par l'article 1600-0 S du CGI.

² Les revenus fonciers, les rentes viagères à titre onéreux, revenus de capitaux, les plus values mobilières, les BIC, BNC et BA, (article L. 136-6 du CSS).

³ Les plus-values immobilières, les revenus de capitaux mobiliers, revenus de l'épargne salariale, revenus de l'épargne logement *etc.* (article L. 136-7 du CSS).

Les articles L. 731-15 et L. 731-16 du CRPM déterminent les modalités de calcul de l'assiette :

– en principe, les revenus professionnels mentionnés par l'article L. 731-14 sont constitués par la moyenne des revenus se rapportant aux trois années antérieures à celle au titre de laquelle les cotisations sont dues (art. L. 731-15). Ainsi, les cotisations de sécurité sociale dues au titre de l'année 2017 sont calculées à partir de la moyenne des revenus professionnels des années 2014, 2015 et 2016 ;

– par exception, lorsque la durée d'assujettissement ne permet pas de connaître les revenus professionnels servant de base aux cotisations de sécurité sociale, celles-ci sont calculées, à titre provisionnel, sur une assiette forfaitaire et font l'objet d'une régularisation lorsque ces revenus sont connus lorsque la durée d'assujettissement ne permet pas de connaître les revenus professionnels servant de base à celles-ci (article L. 731-16 du CRPM).

* Ces revenus sont soumis à la CSG en vertu de l'article L. 136-4 du CSS. En effet, le premier alinéa de cet article dispose que « *Sont soumis à la contribution [sociale généralisée] les revenus professionnels déterminés en application des articles L. 731-14 à L. 731-15 du code rural et de la pêche maritime* ».

L'assiette de la CSG sur les revenus d'activité des personnes non salariées des professions agricoles est ainsi déterminée, par ce jeu de renvoi, à partir de l'assiette des cotisations de sécurité sociale sur les revenus professionnels de ces personnes.

Ainsi, la CSG pesant sur les revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles est assise sur la moyenne des revenus se rapportant aux trois années antérieures à celle au titre de laquelle cette contribution est due.

* Les revenus visés à l'article L. 731-14 du CRPM sont également soumis à la CRDS par le jeu des renvois d'articles. En effet, le paragraphe I de l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale prévoit qu'« *Il est institué une contribution sur les revenus d'activité et de remplacement mentionnés aux articles L. 136-2 à L. 136-4 du code de la sécurité sociale perçus du 1^{er} février 1996 jusqu'à l'extinction des missions prévues à l'article 2 par les personnes physiques désignées à l'article L. 136-1 du même code. / Cette contribution est assise sur les revenus visés et dans les conditions prévues aux articles L. 136-2 à L. 136-4 et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale* ».

Il en résulte que la CRDS pesant sur les revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles est également assise sur la moyenne des

revenus se rapportant aux trois années antérieures à celle au titre de laquelle cette contribution est due.

4. – L'élargissement de la notion de « revenus professionnels » des personnes non salariées des professions agricoles

* Jusqu'à l'intervention de la loi du 23 décembre 2013, l'article L. 731-14 du CRPM incluait trois types de revenus dans la catégorie des revenus professionnels pour la détermination de l'assiette des cotisations de sécurité sociale dues au régime de protection sociale des personnes non salariés des professions agricoles :

- les revenus soumis à l'IR dans la catégorie des bénéficiaires agricoles (1°) ;
- les revenus provenant des activités non-salariées agricoles mentionnées à l'article L. 722-1 et soumis à l'IR dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux (2°) ;
- les rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, provenant des activités non-salariées agricoles mentionnées à l'article L. 722-1 et soumises à l'IR dans la catégorie visée à l'article 62 du CGI (3°).

* L'article 9 de la loi du 23 décembre 2013 a inclus de nouveaux revenus dans la catégorie des revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles pour la détermination de l'assiette des cotisations de sécurité sociale dues à leur régime de protection sociale.

Le A du paragraphe I de cet article insère ainsi au sein de l'article L. 731-14 un 4° incluant dans ces revenus professionnels :

« Pour leur montant excédant 10 % du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant qu'ils détiennent en pleine propriété ou en usufruit :

« a) Les revenus de capitaux mobiliers définis aux articles 108 à 115 du code général des impôts perçus par le chef d'exploitation ou d'entreprise agricole, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou ses enfants mineurs non émancipés ainsi que les revenus mentionnés au 4° de l'article 124 du même code perçus par ces mêmes personnes ;

« b) En cas d'exploitation sous la forme d'une société passible de l'impôt sur le revenu, la part des revenus mentionnés aux 1° et 2° du présent article perçus par le conjoint ou le partenaire lié par un pacte civil de solidarité ou par les enfants mineurs non émancipés du chef d'exploitation ou d'entreprise agricole, lorsqu'ils sont associés de la société ».

Les articles 108 à 115 et 124 du CGI concernent pour l'essentiel les revenus distribués (notamment, les dividendes versés au chef d'exploitation ou d'entreprise agricole par la société dont il est associé) ainsi que les revenus des créances, dépôts et cautionnements.

En élargissant l'assiette des cotisations de sécurité sociale dues au régime de protection sociale des personnes non-salariées agricoles à ces revenus de capitaux mobiliers, le A du paragraphe I de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2013 a élargi l'assiette de la CSG et de la CRDS aux revenus visés à l'article L. 136-4 du CSS.

Le paragraphe II de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2013 prévoit une application immédiate du A du paragraphe I, sous certaines conditions : « *Le A du I s'applique aux cotisations de sécurité sociale et contributions sociales dues au titre des périodes courant à compter du 1^{er} janvier 2014, sous réserve des dispositions transitoires suivantes :*

« 1° *Les revenus mentionnés au 4° de l'article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime sont pris en compte pour 75 % de leur montant pour le calcul de l'assiette des cotisations et contributions dues au titre de l'année 2014 ;*

« 2° *Pour les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole relevant du premier alinéa de l'article L. 731-15 du même code, l'assiette des cotisations et contributions dues au titre de l'année 2014 est constituée par la moyenne des revenus professionnels mentionnés aux 1° à 3° de l'article L. 731-14 dudit code, à laquelle sont ajoutés 75 % des revenus mentionnés au 4° du même article perçus en 2013 ;*

« 3° *Pour les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole relevant du premier alinéa de l'article L. 731-15 du même code, l'assiette des cotisations et contributions dues au titre de l'année 2015 est constituée par la moyenne des revenus professionnels mentionnés aux 1° à 3° de l'article L. 731-14 dudit code, à laquelle est ajoutée la moyenne des revenus mentionnés au 4° du même article perçus en 2013 et 2014. »*

* L'élargissement de l'assiette des cotisations sociales aux revenus de capitaux mobiliers poursuivait un double objectif.

D'une part, il s'agissait de « *permettre de financer les mesures en faveur des retraites des exploitants agricoles* »⁴ et, d'autre part, de mettre un frein à des

⁴ Rapport n° 1470 (Assemblée nationale – XIV^e législature) par M. Gérard Bapt déposé le 17 octobre 2013, au nom de la commission de la commission des affaires sociales sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2014.

schémas d'optimisation des charges sociales.

En ce qui concerne l'objectif de lutte contre l'optimisation, le rapport du rapporteur de la commission des affaires sociales au Sénat décrit ainsi la logique suivie par le législateur :

« Ces pratiques, qui visent à tirer parti de la réglementation en vigueur afin de minorer la part des revenus agricoles sur lesquels sont assises les cotisations sociales, ne sont pas nouvelles et sont bien documentées.

« Dans un rapport d'information daté de mai 2007, notre collègue Jean-Marc Juilhard notait ainsi : "cette évasion sociale emprunte de nombreux montages juridiques : il s'agit notamment (...) des associés non participant aux travaux dans les sociétés agricoles, des minorations de l'assiette sociale dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (minoration des revenus de gérants), enfin, des sociétés entre époux, qui constituent un des montages sociétaires les plus fréquents."

« Dans les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (hors Gaec), la pratique la plus répandue conduit à prévoir, dans les statuts de la société, un partage des bénéficiaires agricoles à raison de 51 % pour le chef d'exploitation et de 49 % pour son conjoint ou ses enfants mineurs déclarés comme non participant aux travaux. Dans cette hypothèse, l'assiette des cotisations sociales se limite aux 51 % des revenus issus de la société, les 49 % restant faisant l'objet des prélèvements sociaux sur les revenus du capital au taux global de 15,5 %.

« Dans les sociétés agricoles relevant de l'impôt sur les sociétés, la législation conduit les gérants et associés participant aux travaux à choisir la combinaison de revenus la moins imposée afin d'accroître leur revenu net à court terme aux dépens de leurs droits sociaux futurs. Ces sociétaires peuvent en effet percevoir d'une part une rémunération d'activité dite "rémunérations article 62"¹⁸, d'autre part, des dividendes sous forme de revenus de capitaux mobiliers (RCM).

« L'assiette sociale de ces deux catégories de revenus varie selon les modalités suivantes :

« - si le non salarié agricole perçoit uniquement des RCM, ses cotisations sociales sont assises sur une assiette forfaitaire ;

« - si le non salarié agricole perçoit des RCM et des "rémunérations article 62", seules celles-ci sont prises en compte dans l'assiette sociale.

Dans ces conditions, les associés concernés sont tentés de déclarer une faible "rémunération article 62"²⁰ soumise à cotisations et contributions sociales et de conséquents revenus de capitaux mobiliers soumis aux seuls prélèvements sociaux sur les revenus du capital ».⁵

* L'élargissement de la catégorie des revenus professionnels visés à l'article L. 731-14 du CRPM a, comme cela a été dit, élargi l'assiette de la CSG et la CRDS prélevées sur les revenus professionnels en application respectivement de l'article L. 136-4 du CSS et de l'article 15 de l'ordonnance du 24 janvier 1996.

* Or, auparavant, les revenus de capitaux mobiliers ajoutés à l'article L. 731-14 du CRPM étaient soumis, en tant que revenus du patrimoine ou de produits de placement, aux cinq contributions sociales précitées, donc notamment à la CSG, en application des articles L. 136-6 et L. 136-7 du CSS, et à la CRDS, en application des articles 15 et 16 de l'ordonnance du 24 janvier 1996.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Jean-Marie B., associé de l'EARL Ronde Touche ayant pour objet la production de veaux gras, a perçu des dividendes de cette société en juillet 2013. Ces dividendes ont été soumis en 2013 aux contributions sociales applicables aux revenus du patrimoine et de placement, soit au prélèvement de 15,5 % évoqué plus haut. Ces contributions ont été acquittées par la voie de retenue à la source.

Compte tenu de l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2013, la mutualité sociale agricole a adressé au requérant un appel de contributions sociales pour l'année 2014 assises sur ses revenus professionnels de l'année 2013, dont les dividendes perçus en 2013 de l'EARL Ronde Touche, à raison desquels il avait été imposé en 2013.

Le requérant a contesté devant la commission de recours amiable l'incorporation de ces dividendes dans l'assiette de ses contributions sociales au titre de 2014. Après le rejet de ce recours, le requérant a saisi le tribunal des affaires de la sécurité sociale de la Manche afin d'obtenir le dégrèvement de ces contributions sociales. À cette occasion, il a soulevé une QPC ainsi formulée :

« L'article 9 II de la loi 2013-1203 de financement de la sécurité sociale pour 2014 qui intègre dans l'assiette des cotisations sociales et des contributions sociales (contribution sociale généralisée et autres prélèvements) les revenus de

⁵ Rapport n° 126, tome VII (Sénat – 2013-2014) de M. Yves Daudigny, fait au nom de la commission des affaires sociales, déposé le 6 novembre 2013.

capitaux mobiliers définis aux articles 108 à 115 du code général des impôts perçus en 2013 par le chef d'exploitation et sa famille, entraînant une nouvelle taxation à la contribution sociale généralisée et autres prélèvements sociaux par la mutualité sociale agricole en 2014, 2015 puis en 2016 malgré leur perception en 2013 par la direction des finances publiques et remettant en cause rétroactivement une imposition déjà acquittée à laquelle la loi avait attribué un caractère libératoire sans prévoir d'aménagements ou de dispositifs pour y remédier (une seconde soumission de revenus à une imposition déjà acquittée ayant été censurée par le Conseil constitutionnel dans une décision du 29 décembre 2012) est-il conforme à la Constitution et notamment à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen garantissant les situations acquises ? »

Cette question a été transmise à la Cour de cassation par un jugement du 25 avril 2017.

Par l'arrêt du 29 juin 2017 précité, la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel cette QPC au motif « *Que l'incorporation dans l'assiette des cotisations sociales agricoles afférentes à une année de certains revenus distribués l'année précédente et assujettis comme tels à la contribution sociale généralisée, à la contribution pour le remboursement de la dette sociale et aux autres prélèvements sociaux, entraînant l'année suivante un nouvel assujettissement de ces mêmes revenus à la contribution généralisée et à la contribution pour le remboursement de la dette sociale, la question posée revêt un caractère sérieux au regard des exigences de la garantie des droits énoncée à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789* ».

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

Le requérant reprochait aux dispositions du paragraphe II de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2013 d'instituer un mécanisme de double imposition à la CSG et à la CRDS. Il soutenait que les dividendes perçus en 2013 avaient été soumis deux fois à la CSG et à la CRDS au titre de la même période : une première fois, en tant que produits du patrimoine, et une seconde fois en tant que revenus professionnels. Or, il estimait que le premier prélèvement revêtait un caractère libératoire.

Selon lui, cette double imposition résultait, en premier lieu, de l'élargissement aux dividendes de la catégorie des revenus professionnels perçus par les personnes non salariées des professions agricoles et, en second lieu, de l'application de cette nouvelle assiette aux contributions dues au titre des périodes courant à compter du 1^{er} janvier 2014.

Il déduisait de cette double imposition une atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Il considérait qu'en ne prévoyant pas un dispositif transitoire destiné à éviter l'effet rétroactif de la loi et donc les risques de double imposition, le législateur avait porté aux situations légalement acquises une atteinte non justifiée par un motif d'intérêt général.

A. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel protégeant les situations légalement acquises ou les effets pouvant être légitimement attendus de celles-ci en matière fiscale

L'article 16 de la Déclaration de 1789 dispose que : « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ».

Depuis sa décision n° 2005-530 DC, le Conseil constitutionnel considère que les situations légalement acquises doivent être protégées de la rétroactivité des lois, sauf si elle est justifiée par un motif d'intérêt général suffisant : « *Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant* »⁶.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a récemment évolué dans le sens d'une protection accrue de la sécurité juridique, en faisant également porter son contrôle sur les effets qui peuvent être légitimement attendus des situations légalement acquises. Ainsi, dans sa décision n° 2013-682 DC, le Conseil a jugé « *qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* »⁷.

En application de cette même jurisprudence, le Conseil, amené à examiner l'effet rétroactif de dispositions fiscales sur des prélèvements à caractère libérateur, a jugé :

⁶ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 45.

⁷ Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 14.

- dans sa décision du n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012⁸ :

« Considérant qu'aux termes du A du paragraphe IV : "À compter du 1^{er} janvier 2012, les prélèvements prévus au I des articles 117 quater et 125 A du code général des impôts ne libèrent plus les revenus auxquels ils s'appliquent de l'impôt sur le revenu" ; que, par suite, les dispositions du paragraphe IV ont pour effet de mettre en cause de manière rétroactive le caractère libératoire des prélèvements forfaitaires prévus au paragraphe I des articles 117 quater et 125 A du code général des impôts ;

« Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ;

« Considérant que les dispositions du paragraphe IV auraient pour effet de majorer l'imposition à acquitter au titre de leurs revenus de capitaux mobiliers perçus en 2012 par certains contribuables alors même que ces contribuables se sont, en application de la loi, déjà acquittés d'un impôt qui les a libérés de leurs obligations fiscales au titre de ces revenus ;

« Considérant que la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires liées à la réforme des modalités d'imposition des revenus de capitaux mobiliers ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause rétroactivement une imposition à laquelle le législateur avait attribué un caractère libératoire et qui était déjà acquittée ; que, dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le paragraphe IV de l'article 9 doit être déclaré contraire à la Constitution »

- dans sa décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014⁹ : *« que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus a également été rendue applicable par les dispositions contestées aux revenus perçus en 2011 soumis aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à ces prélèvements libératoires pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors*

⁸ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 41 à 44.

⁹ Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, *M. Jean-François V. (Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus)*, cons. 9.

existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus ; qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires ».

La remise en cause de situations légalement acquises doit répondre à un motif d'intérêt général suffisant.

Le Conseil a ainsi jugé dans la décision n° 2014-435 QPC précitée¹⁰ :

« Considérant que la volonté du législateur d'augmenter les recettes fiscales ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus d'une imposition à laquelle le législateur avait conféré un caractère libératoire pour l'année 2011 ; que, dès lors, les mots : "à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 et" figurant à la première phrase du A du paragraphe III de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 ne sauraient, sans porter une atteinte injustifiée à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, être interprétés comme permettant d'inclure dans l'assiette de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus due au titre des revenus de l'année 2011 les revenus de capitaux mobiliers soumis aux prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que, sous cette réserve, les dispositions contestées ne méconnaissent pas les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 ».

Dans sa décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012¹¹, le Conseil a considéré :

« Considérant que les dispositions du paragraphe I de l'article 18 figuraient dans le projet de loi de finances rectificative déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 14 novembre 2012 ; qu'elles ont pour objet de mettre fin à certaines opérations d'optimisation fiscale ; qu'en décidant que ces dispositions ne seraient applicables qu'aux apports qui ont pris date certaine à compter de cette date, le législateur a entendu éviter que le dépôt du projet de loi sur le bureau de l'Assemblée nationale n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte du paragraphe II de l'article 18 est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ; que les dispositions de ce paragraphe II, qui ne

¹⁰ Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, M. Jean-François V. (Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus), cons. 10.

¹¹ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances rectificative pour 2012 (III), cons. 19

méconnaissent aucune autre exigence constitutionnelle, doivent être déclarées conformes à la Constitution »

Dans une décision plus récente n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013¹², le motif d'intérêt général invoqué a été jugé suffisant pour justifier l'effet rétroactif des dispositions dans un cas mais pas dans l'autre :

« Considérant, en premier lieu, que les dispositions du 2° du A du paragraphe I, du 1° du paragraphe III, du paragraphe IV et des B et C du paragraphe V de l'article 8 prévoient, pour les produits de contrats d'assurance-vie acquis ou constatés à compter du 1er janvier 1997 exonérés d'impôt sur le revenu et pour lesquels les prélèvements sont acquittés lors du dénouement du contrat ou du décès de l'assuré, une modification des taux de prélèvements sociaux applicable aux "faits générateurs intervenant à compter du 26 septembre 2013" ; qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ; [...]

« Considérant que le législateur, en poursuivant l'objectif d'augmentation du rendement des prélèvements sociaux appliqués aux produits des contrats d'assurance-vie, a pu prévoir une augmentation des taux de ces prélèvements pour la partie de ces produits acquise ou constatée au-delà de la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime d'exonération d'impôt sur le revenu ; qu'en revanche, un tel motif, exclusivement financier, ne constitue pas un objectif d'intérêt général suffisant pour justifier que les produits des contrats d'assurance-vie acquis ou constatés pendant la durée légale nécessaire pour bénéficier du régime particulier d'imposition de ces produits fassent l'objet d'une modification des taux de prélèvements sociaux qui leur sont applicables ».

Dans cette décision, le Conseil formule, comme dans la précédente, une réserve d'interprétation interdisant que les produits d'assurance-vie en cause fassent l'objet d'une telle modification des taux des prélèvements sociaux applicables.

B. – L'application à l'espèce

Après avoir restreint le champ de la QPC aux mots « *et contributions sociales* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 9 de la loi du 23

¹² Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 15 à 19.

décembre 2013 (paragr. 3), le Conseil constitutionnel a rappelé sa formulation de principe relative aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 applicables aux situations légalement acquises (paragr. 4).

* Puis il a exposé, en premier lieu, les effets de l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2013 de financement de la sécurité sociale pour 2014 sur la détermination de l'assiette des contributions sociales pesant sur les revenus professionnels des personnes non salariées des professions agricoles.

Il a ainsi indiqué qu'entraient désormais dans la catégorie des revenus professionnels, définie à l'article L. 731-14 du CRPM, les revenus de capitaux mobiliers visés aux articles 108 à 115 du code général des impôts perçus par les non salariés des professions agricoles (paragr. 5).

Il a précisé que ces revenus de capitaux mobiliers étaient, avant l'entrée en vigueur de cette loi, soumis en vertu du code de la sécurité sociale, à la CSG et à la CRDS soit en qualité de revenus du patrimoine, soit en qualité de produits de placement. Depuis lors, l'entrée en vigueur de la loi précitée, les revenus de capitaux mobiliers sont donc soumis à ces mêmes contributions en qualité de revenus d'activité, selon des modalités spécifiques pour l'assiette des contributions dues au titre de l'année 2014 (paragr. 6). Ainsi, « *Selon l'article L. 731-15 du code rural et de la pêche maritime, les revenus pris en compte dans l'assiette de ces dernières contributions sont constitués par la moyenne des revenus se rapportant aux trois années antérieures à celle au titre de laquelle la contribution est due. Enfin, aux termes du paragraphe II de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2013, le 4° de l'article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime s'applique aux contributions sociales dues au titre des périodes courant à compter du 1^{er} janvier 2014. Pour les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole, l'assiette des contributions dues au titre de l'année 2014 inclut notamment 75 % des revenus mentionnés au 4° du même article perçus en 2013* » (même paragr.).

* En second lieu, il a admis qu'« *Il résulte de ce qui précède que certains revenus de capitaux mobiliers perçus en 2013 ont pu être soumis en 2013 à la contribution sociale généralisée et à la contribution au remboursement de la dette sociale en qualité de revenus du patrimoine ou de produits de placement. Ces mêmes revenus ont, par ailleurs, pu être pris en compte dans le calcul de moyenne de revenus dont résulte l'assiette de la contribution sociale généralisée et de la contribution au remboursement de la dette sociale portant sur les revenus d'activité dus au titres de l'année 2014* » (paragr. 7).

Cependant, le Conseil constitutionnel a relevé qu'« *aucune disposition législative ne prévoit que la contribution sociale généralisée et la contribution*

au remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine ou les produits de placement dues au titre de 2013 revêtaient un caractère libératoire » (paragr. 7).

En effet, le caractère libératoire d'un impôt ne se présume pas et résulte toujours d'une disposition expresse.

Il en a conclu dès lors que, « *en intégrant à compter du 1^{er} janvier 2014 les revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 4^o de l'article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime dans l'assiette de la contribution sociale généralisée et de la contribution au remboursement de la dette sociale sur les revenus d'activité, le législateur n'a pas porté atteinte à des situations légalement acquises ni remis en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté » (même paragr.).*

Après avoir considéré qu'aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit n'était méconnu, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *et contributions sociales* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article 9 de la loi n° 2013-1203 du 23 décembre 2013 de financement de la sécurité sociale pour 2014.