

Rapport d'activité 2014

7. Les avis rendus par le Conseil d'État

**Assemblée générale (section des finances), avis n° 387402 du 21 mars 2013**

**Contributions et taxes – Contribution sur les très hauts revenus – Objectifs poursuivis – Assujettis – Foyer fiscal – Définition de l'assiette – Taux marginal maximal d'imposition – Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 – Risque constitutionnel – Existence**

**DEMANDE D'AVIS relative aux conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus**

Le Conseil d'Etat, saisi par le ministre de l'économie et des finances sur les conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus, analogue à celle initialement prévue par l'article 12 de la loi de finances pour 2013 et déclarée contraire à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, selon trois ensembles de questions ainsi résumés :

1°) Est-il possible de conserver une assiette limitée aux seuls revenus d'activité d'origine professionnelle, comme le prévoyait l'article 12 de la loi de finances pour 2013, ou convient-il d'asseoir la nouvelle taxe sur l'ensemble des revenus entrant dans l'assiette de l'impôt sur le revenu ?

2°) Le taux d'imposition de 18% initialement prévu peut-il être maintenu ? Des modalités particulières d'imposition doivent-elles être prévues pour les revenus de capital dans l'hypothèse où ils seraient intégrés à l'assiette ? Quel traitement accorder à certaines sources de revenus soumis d'ores et déjà à un régime de fiscalité plus lourde ? Convient-il de prévoir un mécanisme de quotient ou de lissage pour les revenus exceptionnels ?

3°) Dans quelles conditions l'existence du foyer fiscal doit-elle être prise en compte ? Si le seuil de taxation retenu pour un couple était double de celui retenu pour un célibataire, faudrait-il prévoir un mécanisme de plafonnement de l'avantage en impôt résultant de l'imposition commune et à quel niveau ?

Vu la Constitution,

Vu le code général des impôts,

**Est d'avis qu'il y a lieu de répondre, sous réserve de l'appréciation des juridictions compétentes, dans le sens des observations ci-après :**

Par sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'article 12 de la loi de finances pour 2013 instituant une contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus, au motif qu'en soumettant à cet impôt les revenus d'activité d'origine professionnelle des personnes physiques, sans tenir compte, comme pour l'imposition de l'ensemble du revenu à l'impôt sur le revenu et à la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, de l'existence du foyer fiscal, le législateur avait méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives.

Or l'appréciation des facultés contributives des assujettis au niveau du foyer fiscal (« conjugalisation ») emporte des conséquences majeures.

1. La « conjugalisation », en ce qu'elle n'autorise pas la prise en compte de la répartition des revenus au sein des couples soumis à imposition commune, ne permet pas d'atteindre l'objectif qui consisterait à taxer les bénéficiaires de rémunérations d'activité d'origine professionnelle très élevées, supérieures à un million d'euros.

En effet, un seuil d'assujettissement « conjugalisé » conduit nécessairement, s'il est égal à celui défini pour les célibataires, veufs et divorcés, soit un million d'euros, à taxer, en cas de couples bi-actifs, des rémunérations individuelles inférieures à ce montant. En revanche, si ce seuil d'assujettissement est supérieur à celui défini pour les célibataires, la « conjugalisation » conduit à ne pas taxer, en cas de couples mono-actifs, les rémunérations individuelles comprises entre un million d'euros et ce seuil.

L'objectif qui consisterait à imposer les rémunérations très élevées ne semble ainsi pouvoir être atteint, du moins en ce qui concerne les traitements et salaires, que par l'imposition de la partie versante, qui pourrait se traduire, sous réserve d'une analyse juridique plus détaillée, par la non-déductibilité du résultat imposable de la partie de la rémunération versée supérieure à un million d'euros ou la taxation de cette fraction de rémunération, à l'instar de la taxe à la charge des établissements de crédit égale à 50% du montant des bonus versés au titre de l'exercice 2009, pour la partie excédant le seuil de 27 500 euros par salarié, qui a été instituée par l'article 2 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

2. Par suite, l'institution d'une contribution « conjugalisée » sur les très hauts revenus ne saurait répondre qu'à un objectif de rendement, dans le cadre de la solidarité nationale.

Dans cette perspective, une limitation de l'assiette de cet impôt aux seuls revenus d'activité d'origine professionnelle risque de ne pas être regardée par le juge constitutionnel comme objective et rationnelle en fonction des buts que s'assigne le législateur. En effet, la non prise en compte de l'ensemble des facultés contributives créerait, entre les foyers fiscaux les plus aisés et selon la structure de leurs revenus, une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789. Dès lors, l'assiette de cet impôt devrait être élargie à l'ensemble des sources de revenus perçus par les assujettis.

Or, l'article 2 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a d'ores et déjà institué, en sus de l'impôt sur le revenu qui constitue, aux termes de l'article 1 A du code général des impôts, « l'impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques », une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus codifiée à l'article 223 sexies du code général des impôts, impôt temporaire, assis sur le revenu fiscal de référence des foyers fiscaux les plus aisés.

Dès lors, plutôt que la création, sans autre justification que celle du rendement, d'un second impôt exceptionnel pesant sur l'ensemble des revenus des foyers les plus aisés, qui contribuerait à accroître encore la complexité de la législation fiscale sans motif d'intérêt général, le Conseil d'Etat recommande, compte tenu des objectifs que s'assigne le Gouvernement, de privilégier la modification du barème de l'impôt sur le revenu ou de la contribution exceptionnelle prévue à l'article 223 sexies du code général des impôts, par la création d'une tranche d'imposition supplémentaire ou l'augmentation des taux existants.

Pour respecter l'article 13 de la Déclaration de 1789, selon laquelle « Une contribution commune...doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés », les nouveaux taux ou la nouvelle tranche mentionnés à l'alinéa précédent ne doivent pas revêtir un caractère confiscatoire ou faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

Or il résulte de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 qu'un taux marginal maximal d'imposition des deux tiers, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité.

Ainsi un taux marginal maximal d'imposition supérieur aux deux tiers, pour les gains afférents à des plans d'option de souscription ou d'achat d'actions ou les avantages correspondant à la valeur des actions attribuées gratuitement, est jugé excessif pour un contribuable célibataire percevant 150 000 euros de revenus (cons. 81).

Le taux marginal maximal d'imposition ne paraît pouvoir être supérieur à cette proportion des deux tiers que pour des niveaux de revenu très élevés, mais en deçà de 72% (cons. 81), ou pour des revenus très spécifiques (bons anonymes : cons. 51).

Par suite, la modification du barème de l'impôt sur le revenu ou de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ne saurait porter, sans risque de censure par le juge constitutionnel, le taux marginal maximal d'imposition au-delà des deux tiers.

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) qui frappe la détention du patrimoine et non la perception d'un revenu ne paraît pas devoir être pris en compte pour le calcul du taux marginal maximal d'imposition pesant sur les revenus du capital. En effet, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010 (cons. 11), que l'ISF n'était pas un impôt sur le revenu du capital mais sur le capital lui-même. La circonstance que, dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 (cons. 91), le Conseil constitutionnel ait déclaré conforme à la Constitution le nouveau barème de l'ISF, en relevant l'argument des requérants tiré du relèvement corrélatif de l'imposition des revenus du capital, ne semble pas faire obstacle à cette analyse.

Par ailleurs, les revenus dont le taux marginal maximal d'imposition dépasse d'ores et déjà le taux marginal maximal d'imposition des deux tiers énoncé ci-dessus ne sauraient, dans le respect de la Constitution, supporter un alourdissement de leur imposition. Il en est ainsi notamment des rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies assujetties aux contributions prévues par les articles L. 137-11 et

L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale (retraites dites « chapeau ») ainsi que des gains provenant de parts de "carried interest" imposés dans la catégorie des traitements et salaires. Tout alourdissement du barème de l'impôt sur le revenu ou de la contribution exceptionnelle prévue à l'article 223 sexies du code général des impôts imposerait, dès lors, l'allègement d'un ou des autres impôts concourant à l'appréciation du taux marginal maximal d'imposition pesant sur ces revenus.

Enfin, les divers abattements accordés au titre de l'impôt sur le revenu (d'assiette, s'agissant des dividendes, pour durée de détention s'agissant des options sur titres et actions gratuites attribuées entre le 16 octobre 2007 et le 28 septembre 2012 notamment) seraient susceptibles d'être pris en compte pour le calcul du taux marginal maximal d'imposition pesant sur ces différents revenus.

3. Si la recommandation énoncée au 1 et/ou au 2. n'était pas suivie, l'institution, malgré les réserves exposées ci-dessus, d'une contribution analogue à celle prévue par l'article 12 de la loi de finances pour 2013 devrait satisfaire, à tout le moins, en l'état actuel des règles applicables à l'impôt sur le revenu, aux exigences suivantes.

a) Le seuil d'assujettissement pour les couples soumis à imposition commune devrait être affecté d'un coefficient conjugal de 2 par rapport au seuil défini pour les célibataires, divorcés ou veufs sans personne à charge.

En effet, l'attribution d'un tel coefficient conjugal pour les couples soumis à imposition commune doit être regardée comme une caractéristique substantielle de tout impôt pesant sur le revenu des personnes physiques et indissociable de la « conjugalisation ».

A cet égard, il résulte de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 que la répartition des revenus entre les conjoints des couples soumis à imposition commune doit rester sans incidence au regard de la taxe due. Par suite, compte tenu du motif de censure retenu par le juge constitutionnel et des risques qu'il induit, il ne paraît pas envisageable de plafonner l'avantage, par rapport à la situation où les deux conjoints seraient imposés séparément, tiré du doublement des seuils d'assujettissement.

b) La taxe devrait être assise sur l'ensemble des revenus perçus par le foyer fiscal (cf point 2).

c) Elle devrait intégrer un mécanisme de lissage ou d'étalement des revenus exceptionnels, à l'instar de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus mentionnée ci-dessus.

d) S'agissant d'un impôt unique pesant sur l'ensemble des revenus perçus par les assujettis, le taux d'imposition de la taxe ne devrait pas être différencié selon la source des revenus.

Ce taux d'imposition indifférencié devrait être fixé de telle sorte que, pour les revenus supportant d'ores et déjà un taux marginal maximal d'imposition élevé, le taux marginal maximal d'imposition des deux tiers précisé au 2 ne soit pas franchi. A cet égard, l'institution, pour ces revenus, de mécanismes d'abattement d'assiette spécifiques à la taxe envisagée, aux seules fins de réduire la charge d'imposition globale pesant sur ceux-ci, méconnaîtrait le principe d'égalité devant les charges publiques en favorisant, au regard de cette taxe, les détenteurs de ces revenus.

Enfin, les revenus qui dépassent d'ores et déjà le taux marginal maximal d'imposition des deux tiers devraient être exclus de l'assiette de la taxe, sauf à réduire, par ailleurs, la charge fiscale globale qu'ils supportent.

Le Conseil d'Etat rappelle que l'hypothèse examinée au 3 pour répondre aux interrogations du Gouvernement n'est pas exempte de tout risque constitutionnel.

## RÉSUMÉ DE L'AVIS

Rapport d'activité 2014

### **2. Sélection d'affaires marquantes de l'année**

#### **2.8. Fiscalité et contributions sur les très hauts revenus**

##### **2.8.1. Demande d'avis sur les conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus**

**Contributions et taxes – Contribution sur les très hauts revenus – Objectifs poursuivis – Assujettis – Foyer fiscal – Définition de l'assiette – Taux marginal maximal d'imposition – Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 – Risque constitutionnel – Existence (FIN/AG-387402)**

Le Conseil d'État a été saisi par le ministre de l'économie et des finances d'une demande d'avis portant sur les conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus, voisine de celle initialement prévue par l'article 12 de la loi de finances pour 2013 et déclarée contraire à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012. Les questions posées ont porté sur l'assiette de cette contribution, son taux ainsi que sur les conditions de prise en compte du foyer fiscal.

Le Conseil d'État, au rapport de la section des finances, s'est prononcé d'abord sur le principe même de la création d'une nouvelle taxe pesant sur les rémunérations d'activités très élevées. Il a estimé que l'appréciation des facultés contributives des assujettis à une telle taxe au niveau du foyer fiscal, imposée par cette décision du Conseil constitutionnel, en ce qu'elle n'autorisait pas la prise en compte de la répartition des revenus au sein des couples soumis à imposition commune, ne permettait pas d'atteindre l'objectif qui consisterait à taxer les bénéficiaires de rémunérations d'activité d'origine professionnelle très élevées, supérieures à un million d'euros. Un tel objectif ne semble pouvoir être atteint, du moins en ce qui concerne les traitements et salaires, que par l'imposition de la partie versante, qui pourrait se traduire par la non-déductibilité du résultat imposable de la partie de la rémunération versée supérieure à un million d'euros ou la taxation de cette fraction de rémunération (à l'exemple de la taxe à la charge des établissements de crédit égale à 50 % du montant des bonus versés au titre de l'exercice 2009, pour la partie excédant le seuil de 27 500 euros par salarié, instituée par l'article 2 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010). Par suite, l'institution d'une contribution « conjugalisée » sur les très hauts revenus ne saurait répondre qu'à un objectif de rendement, dans le cadre de la solidarité nationale.

Concernant l'assiette de la taxe, le Conseil d'État a souligné que, dès lors que la taxe ne saurait poursuivre qu'un objectif de rendement, une limitation de l'assiette de cet impôt aux seuls revenus d'activité d'origine professionnelle risquait de ne pas être regardée par le juge constitutionnel comme objective et rationnelle en fonction des buts que s'assigne le législateur ; aussi l'assiette de cet impôt devrait-elle être élargie à l'ensemble des sources de revenus perçus par les assujettis. Dès lors, plutôt que la création, sans autre justification que celle du rendement, d'un second impôt exceptionnel pesant sur l'ensemble des revenus des foyers les plus aisés, venant s'ajouter à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus codifiée à l'article 223 sexies du code général des impôts, il serait préférable de privilégier la modification du barème de l'impôt sur le revenu ou de cette contribution exceptionnelle par la création d'une tranche d'imposition supplémentaire ou l'augmentation des taux existants.

Sur le taux d'imposition, le Conseil d'État a estimé qu'il résulte de la décision n° 2012- 662 DC du 29 décembre 2012 qu'un taux marginal maximal d'imposition des deux tiers, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risquait d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité. En conséquence, les revenus dont le taux marginal maximal d'imposition dépasse dès à présent le taux marginal maximal d'imposition des deux tiers énoncé ci-dessus ne peuvent, dans le respect de la Constitution, supporter un alourdissement de leur imposition. Dans le cas de la création d'une nouvelle contribution pesant sur l'ensemble des revenus perçus par les assujettis, le taux d'imposition de la taxe ne devrait pas être différencié selon la source des revenus.