

N° 428401
M. Champion

(QPC)

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies
Séance du 3 avril 2019
Lecture du 16 avril 2019

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- M. Champion est gérant et associé majoritaire d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée SELARL exploitant une officine de pharmacie qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale, après avoir écarté la comptabilité, lui a notifié, notamment, un rehaussement de son chiffre d'affaires passibles de la TVA et de son bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés pour tenir compte de recettes omises et de rétrocessions ayant été mal ou non comptabilisées.

L'administration ayant regardé ces sommes comme des revenus réputés distribués à M. Champion sur le fondement des dispositions des articles 109, 1, 1° et 111 c) du CGI, elle en a tiré les conséquences en ce qui concerne l'imposition du foyer fiscal de M. et Mme Champion. Elle les a ainsi assujettis, à raison de ces revenus de capitaux mobiliers, à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2014 et 2015 pour un montant global d'environ 50 000 euros.

Pour calculer le montant des droits d'impôt sur le revenu qu'elle a rappelés, l'administration a appliqué la majoration de 1,25 prévue au 2° du 7 de l'article 158 du CGI. Ainsi, pour un rappel en base de 22 561 euros au titre de l'année 2014, les droits ont été calculés sur cette base majorée de 25%, soit 28 201 euros et il en est allé de même en ce qui concerne le rappel au titre de l'année 2015. Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ont par ailleurs été assorties de la majoration de 40% pour manquement délibéré.

C'est dans ce contexte que, parallèlement au dépôt d'une réclamation contentieuse, M. et Mme Champion vous ont saisi, par une requête du 25 février 2019, d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs publiés au BOFiP-Impôts les 12 septembre 2012 et 11 février 2014 sous la référence BOI-RPPM-RCM-20-10-20-80, plus précisément des paragraphes n^{os} 1, 20 et 30 de ces commentaires qui se bornent à réitérer les dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI.

Ce recours est, comme il se doit, l'occasion de soulever une question prioritaire de constitutionnalité – qui en constitue d'ailleurs l'unique moyen – tirée de ce que ces dispositions méconnaîtraient les principes de légalité des délits et des peines, de présomption d'innocence et d'égalité devant les charges publiques garantis respectivement par les articles 8, 9 et 13 de la Déclaration de 1789.

2.- Vous n'êtes certes pas tenu, lorsqu'à l'appui d'une requête est soulevée devant vous une QPC sur laquelle il vous incombe de vous prononcer dans un délai de trois mois, de statuer au préalable sur la recevabilité de cette requête (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 21 nov. 2014, *Sté Mutuelle des Transports Assurances*, n° 384353, concl. F. Aladjidi, T. p. 836, AJDA 2014 p. 2279, note M.-C.de Montecler). Mais, dans la mesure où nous inclinons au renvoi de la question, il n'est pas inutile de se prononcer dès à présent sur la recevabilité, ce que vous êtes en mesure de faire au vu des éléments produits par les contribuables, pour circonscrire leur recours.

Si, en effet, leur requête cible les énonciations du BOFiP prescrivant l'application des dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI à tous les revenus de capitaux mobiliers que ces dispositions visent, M. et Mme Champion ne justifient d'un intérêt à agir, eu égard aux circonstances de fait qu'ils invoquent, qu'en tant que la doctrine administrative mentionne les rémunérations et avantages occultes de l'article 111 c) et les revenus distribués de l'article 109, 1, 1° résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice.

A l'intérieur de ce périmètre ainsi resserré, il ne fait pas de doute que la requête est recevable car les commentaires attaqués revêtent bien un caractère impératif au sens de votre jurisprudence *Duvignères* (Section, 18 déc. 2002, n° 233618, rec. p. 463, concl. P. Fombeur p. 465, GAJA 17^{ème} éd. n° 112), quand bien même ils se bornent à répéter la loi fiscale et quand bien même l'inconstitutionnalité alléguée de cette loi serait, comme en l'espèce, l'unique moyen invoqué à l'appui du recours (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 9 juil. 2010, *M. et Mme Mathieu*, n° 339081, T. p. 704, RJF 2010 n° 1079, concl. L. Olléon BDCF 2010 n° 120).

3.- Nous en venons donc à la QPC.

3.1.- Les deux premières conditions posées par l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 sont remplies.

Il ne fait aucun doute que la disposition législative contestée est bien applicable au litige d'excès de pouvoir.

Elle n'a, par ailleurs, jamais été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

Celui-ci s'est prononcé sur la loi de finances pour 2006 dont elles sont issues par sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, mais n'avait pas été saisi de la question de leur conformité à la Constitution.

Il a par ailleurs examiné les dispositions du 1° du 7 de l'article 158 par sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *Exbrayat* [Organismes de gestion agréés] (RJF 2010 n° 1072, Dr. Fisc. 2010 n° 35, act. 321). Et si vous l'avez saisi, à deux reprises, de la question de la conformité à la Constitution de la combinaison des dispositions du 2° du 7 de l'article 158 et du c) du I de l'art. L. 136-6 du code de la sécurité sociale, il ne s'est prononcé à chaque fois, dans le dispositif de ses décisions, que sur le second de ces textes (v. déc. n° 2016-610 QPC du 10 févr. 2017, *Epoux. G* [Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes] ; déc. n° 2017-643/650 QPC du 7 juil. 2017, *M. Amar H. et autre* [Majoration de 25% de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux particuliers]).

3.2.- Il vous reste donc à vous prononcer sur la troisième condition mise au renvoi d'une QPC au Conseil constitutionnel.

3.2.1.- Vous pourrez, sans aucune hésitation, juger que la QPC n'est ni nouvelle, ni sérieuse, en tant qu'est invoquée la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Comme l'indique l'invocation de ces dispositions, toute l'argumentation sur ce point repose sur l'idée que la majoration de base aurait, en réalité, la nature d'une sanction ayant le caractère d'une punition pour le contribuable concerné.

Vous vous souvenez que l'institution du coefficient multiplicateur de 1,25 s'est inscrite dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu applicable à compter du 1^{er} janvier 2006. Jusqu'au 31 décembre 2005, les traitements, salaires et pensions bénéficiaient d'un abattement de 20 % en application du a du 5 de l'article 158 et n'étaient donc retenus que pour 80 % de leur montant. Il en allait de même des revenus professionnels des adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés en application du 4 *bis* du même article. Les autres catégories de revenus étaient en revanche exclues du bénéfice de cet abattement. En 2005, le législateur a décidé de supprimer cet abattement et de compenser sa suppression par une réduction équivalente des taux du barème de l'impôt sur le revenu. La modification du barème profitant toutefois à tous les revenus catégoriels, le législateur a adopté une mesure corrective d'effet arithmétiquement équivalent, consistant à affecter les revenus auparavant exclus du bénéfice de l'abattement du coefficient multiplicateur de 1,25 neutralisant la réduction du barème de l'impôt.

Il en résulte qu'un contribuable ayant disposé, au cours d'une année d'imposition postérieure au 1^{er} janvier 2006, de revenus de capitaux mobiliers entrant dans le champ du 2^o du 7 de l'article 158 est assujéti à l'impôt sur le revenu sur une base plus que proportionnelle au montant de son revenu disponible. Chacun comprend que les dispositions contestées organisent ainsi la taxation d'un revenu dont le contribuable n'a jamais eu et n'aura jamais la disposition au sens de l'article 156 du CGI, sur la base d'une assiette partiellement fictive.

Mais, d'une part, la justification historique de la neutralisation de la suppression de l'abattement, validée par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Exbrayat*, demeure valable, nonobstant l'évolution postérieure des taux d'imposition applicables à chaque tranche du barème, car ces modifications n'ont pas remis en cause l'intégration de l'abattement de 20% dans le barème.

D'autre part, et dès lors qu'on est en présence d'une pure disposition d'assiette, notre esprit et nos yeux se refusent à voir, dans le dispositif de majoration de base, quoiqu'en pense une partie de la doctrine, une sanction qui ne dirait pas son nom, sauf à brouiller complètement les repères et le champ respectif de l'impôt et de la pénalité.

C'est d'ailleurs par une décision de chambre jugeant seule que vous aviez refusé, en 2010, de renvoyer au Conseil constitutionnel une première QPC dirigée contre le 2^o du 7 de l'article 158 invoquant les principes applicables à la matière pénale (8^{ème} ssr, 17 sept. 2010, *Zanatta*, n^o 341293, RJF 2011 n^o 86) et, peut-être plus remarquable encore, c'est sur conclusions contraires de votre rapporteur public Marie-Astrid Nicolazo de Barmon que, par votre décision *Waldner* de 2015, vous avez écarté des moyens tirés de ce que la majoration de 25% méconnaîtrait les stipulations de l'article 6, paragraphes 1 et 2, de la Convention

européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en retenant que les dispositions du 2° du 7 de l'article 158 n'instituent ni une incrimination, ni une peine, ni une sanction (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 9 nov. 2015, n° 366457 RJF 2016 n° 119, Dr. Fisc. 2016 n° 6 c. 166).

Il est vrai que, souvent, la fiscalité cherche à orienter les comportements. Elle peut être « incitative ». Mais elle peut aussi être « dissuasive » : pour décourager les contribuables de réaliser certaines opérations, par exemple avec des sociétés situées dans des Etats ou territoires non coopératifs, ou de faire certains choix que le législateur réprovoque, consistant par exemple, pour le gérant d'une entreprise, à se faire verser des rémunérations occultes pour échapper à l'impôt. Mais cette fiscalité « dissuasive » ne la transforme pas pour autant, en elle-même, en punition. Le saut conceptuel consistant à prendre une disposition d'assiette pour ce qu'elle n'est pas, à savoir une disposition répressive, poserait en outre une équation insoluble puisqu'il conviendrait de déterminer à partir de quand, et en fonction de quels critères, une disposition d'assiette devrait être regardée comme ayant la nature d'une sanction.

En réalité, on le voit bien, le seul levier utile que le contribuable peut actionner pour critiquer une disposition de la loi fiscale soumettant certains revenus à une imposition agressive ou destinée à dissuader certains comportements économiques est l'article 13 de la Déclaration de 1789 et l'invocation d'une fiscalité confiscatoire.

3.2.2.- Sur le seul terrain qui vaille donc, celui de la rupture d'égalité devant les charges publiques, il faut distinguer entre deux niveaux d'argumentation, l'un horizontal, l'autre vertical.

Le premier consiste, pour les requérants, à se plaindre d'une rupture d'égalité par comparaison avec le sort fiscal des autres titulaires de revenus mobiliers bénéficiant autrefois de la décote de 20%. Mais cette branche du grief, qui est opérante à l'intérieur d'une même catégorie de revenus (v. déc. n° 2017-758 DC du 28 déc. 2017, *Loi de finances pour 2018*, cons. 31, RJF 2018 n° 289), manque toutefois en fait, et n'est donc pas sérieuse, si l'on prend en considération l'ensemble des modifications qui ont été apportées au régime d'imposition des revenus de capitaux mobiliers par l'article 76 de la loi de finances pour 2006. En effet, si la majoration de 25% ne s'applique qu'à certains revenus de capitaux mobiliers, à savoir les revenus réputés distribués, les avantages occultes ou les revenus des entités localisées dans les pays à régime fiscal privilégiés taxés entre les mains des personnes physiques résidentes qui en possèdent plus de 10% des parts, ces revenus étaient eux-mêmes exclus du mécanisme de correction de la double imposition économique ayant succédé à l'avoir fiscal, auquel il était fait référence sous les termes de « demi-base », applicable aux revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 2° du 3 de l'article 158. Or en même temps qu'il a affecté les RC revenus de capitaux mobiliers M mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 d'un coefficient de 1,25, le législateur a compensé l'intégration au barème d'un abattement de 20% qui ne s'appliquait pas à ces revenus en ramenant l'abattement de 50% à 40% et en modulant le montant de l'abattement fixe, ce qui aboutit à une neutralité fiscale quasi complète.

Le second niveau d'argumentation, bien qu'il soit quantitativement assez peu argumenté, est tiré du caractère confiscatoire de l'imposition susceptible de résulter de l'application de la majoration.

L'interdiction d'instituer un impôt confiscatoire ou qui ferait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leur facultés contributives constitue une

limite notable fixée par le Conseil constitutionnel au pouvoir d'appréciation reconnu au législateur qui ne peut, lorsqu'il exerce la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, fixer des règles d'assiette et de taux des impositions de toutes natures qui conduiraient pour ce motif à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Par ses décisions n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 et n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 relative aux lois de finances pour 2013 et 2014, le Conseil constitutionnel a apporté d'importantes précisions en termes de méthode car il a jugé que, pour apprécier le caractère confiscatoire d'un impôt, il convenait de prendre en considération l'ensemble des impositions frappant la même assiette et acquittées par le même contribuable, en additionnant ainsi les taux les uns aux autres, pour calculer un taux marginal maximal d'imposition.

Il a par ailleurs admis de se livrer à cette recherche, non seulement dans le cadre du contrôle *a priori*, mais aussi dans le cadre du contrôle de la loi promulguée : voyez sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, *Epoux M.-D* (RJF 2016 n° 644), dans laquelle il s'est prononcé sur le caractère confiscatoire de l'imposition des plus-values mobilières en prenant en compte leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue par l'article 223 *sexies* du CGI ainsi qu'aux différents prélèvements sociaux (point 11).

Il a estimé qu'était de nature à faire peser une charge excessive sur les contribuables un niveau d'imposition de :

- 90,5% (déc. n° 2012-662 DC, cons. 51 : à propos du prélèvement global sur les bons et titres anonymes),
- 75,04 % et 75,34 % (déc. n° 2012-662 DC, cons. 19 : à propos des prélèvements fiscaux sur les retraites « chapeau »),
- 73,2% et 68,2% (déc. n° 2012-662 DC, cons. 81 : taxation des gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites).

Ceci implique donc de se munir d'un stylo et d'une calculatrice pour déterminer, au cas présent, le niveau global de taxation des revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 1° du 1 de l'article 109 et à l'article 111 c), au cours des années d'imposition 2014 et 2015.

Sans la majoration de 1,25, le taux nominal marginal maximal d'imposition sur ces revenus s'établit, sauf erreur de notre part, à 64,5%, en additionnant :

i) l'impôt sur le revenu au taux de 45% applicable à la tranche la plus élevée du barème, en application de l'article 197 du CGI ;

ii) la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au taux maximal de 4% applicable, en vertu de l'article 223 *sexies*, à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence supérieure à 1 000 000 euros pour les contribuables soumis à imposition commune ;

iii) les contributions sociales dont le taux global était de 15,5 %, incluant la CSG au taux de 8,2%, la CRDS au taux de 0,5%, le prélèvement social au taux de 4,5%, le prélèvement de solidarité de 2% et la cotisation additionnelle au taux de 0,3%.

Avec prise en compte de la majoration de 1,25 applicable à l'assiette, d'une part, de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, à l'exclusion de l'assiette des prélèvements sociaux pour laquelle elle ne peut pas être prise en considération compte tenu de ce qu'a déjà jugé le Conseil constitutionnel (v. déc. n° 2016-610 QPC du 10 févr. 2017, *Epoux. G [Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes]* ; déc. n° 2017-643/650 QPC du 7 juil. 2017, *M. Amar H. et autre [Majoration de 25% de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux particuliers]*), le taux marginal maximal d'imposition sur ces revenus atteint :

- 76% (76,75% exactement¹) si l'on retient la somme des taux nominaux ;
- un peu moins (73,63%²) si l'on tient compte de la CSG déductible (à hauteur de 5,1%) pour calculer un taux effectif d'imposition, s'agissant de l'impôt sur le revenu et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, de préférence aux taux nominaux, à supposer toutefois qu'il faille intégrer ce paramètre dans la réflexion d'ensemble – point sur lequel, à notre connaissance, le Conseil constitutionnel ne s'est à ce jour jamais prononcé.

Ceci nous amène, clairement, en tout état de cause, dans une zone dangereuse et il nous semble qu'en votre qualité de juge du filtre, il est raisonnable et prudent de soumettre la QPC au Conseil constitutionnel.

A cela s'ajoute que, bien que la question soulevée ne soit pas entièrement nouvelle au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, de fortes considérations d'opportunité s'attachent à ce que le juge constitutionnel enrichisse sa jurisprudence relative au caractère confiscatoire de l'impôt, pour éclairer, notamment, la fabrique de la loi fiscale.

PCMNC au renvoi au Conseil constitutionnel de la question de la conformité à l'article 13 de la Déclaration des dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, dans leur rédaction applicable en 2014 et 2015, en tant qu'elles s'appliquent aux revenus de capitaux mobiliers imposés sur le fondement du c) de l'article 111 et du 1° du 1 de l'article 109 du CGI et à ce qu'il soit sursis à statuer sur la requête de M. Champion.

¹ Soit $76,75\% = (45\% \text{ de tranche haute d'IR} * 1,25) + (4\% \text{ de tranche haute de CEHR} * 1,25) + 15,50\% \text{ de contributions sociales}$.

² Le taux d'IR passant alors à 53,38% et le taux de CEHR à 4,75%, le taux des contributions sociales étant comme toujours inchangé.