



Décision n° 2017 - 654 QPC

a du 1 de l'art. 220 du Code général des impôts

Impossibilité du report de l'imputation des crédits d'impôt

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2017

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	5
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	40

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	5
A. Dispositions contestées	5
Code général des impôts.....	5
- Article 220	5
B. Évolution des dispositions contestées	6
1. Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation	6
- Article 103	6
2. Décret non publié portant refonte du code général des impôts directs, du code fiscale des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre.....	7
3. Loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier	7
- Article 15	7
4. Loi n° 49-1033 du 31 juillet 1949 portant aménagements d'ordre fiscal	7
- Article 16	7
5. Loi n° 49-1641 du 31 décembre 1949 portant ouverture des crédits applicables au mois du janvier 1950 et autorisation provisoire de percevoir les impôts de l'exercice 1950	8
- Article 25	8
6. Loi n° 50-141 du 1^{er} février 1950 portant répartition provisoire des crédits ouverts sur l'exercice 1950.....	8
- Article 7	8
7. Loi n° 50-388 du 2 avril 1950 portant nouvelle réparation provisoire des crédits ouverts sur l'exercice 1950 et relative à diverses dispositions d'ordre financier	8
- Article 16	8
8. Décret n°50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes.....	8
- Article 1	9
- Article 220 tel que codifié par le décret n° 50-478 du 6 avril 1950.....	10
9. Décret n° 62-1060 du 11 septembre 1962. Portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code	10
Article 220.....	10
10. Décret n° 65-1062 du 3 décembre 1965. Portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....	11
- Article 1 ^{er}	11
11. Décret n° 67-107 du 24 janvier 1967 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes.....	11
- Article 220	11
12. Décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....	11
- Article 220	11
- a du 1 de l'article 220 tel que modifié par le décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986.....	11
13. Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale	12

- Article 5	12
14. Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011	12
- Article 14	12
- a du 1 de l'article 220 tel que modifié par la loi n°2010-1657	12
C. Autres dispositions	14
Code général des impôts.....	14
- Article 39	14
- Article 108	15
- Article 109	16
- Article 110	16
- Article 111	16
- Article 111 bis.....	16
- Article 111 ter	17
- Article 112	17
- Article 113	17
- Article 115	18
- Article 115 A.....	18
- Article 115 ter	19
- Article 115 quinquies	19
- Article 116	19
- Article 117	20
- Article 117 bis.....	20
- Article 117 quater	20
- Article 118	21
- Article 119	21
- Article 119 bis.....	21
- Article 120	22
- Article 121	23
- Article 122	24
- Article 123	24
- Article 238 septies B.....	24
- Article 1678 bis.....	25
D. Jurisprudence administrative	27
- CE, 19 mars 1980, n°10708, <i>Société X</i>	27
- CE, 20 novembre 2002, n° 230530, <i>S.A. Etablissements Soules & CIE</i>	28
- CE, 20 mai 1987, n° 57562, <i>Association de gestion agréée des professions de santé</i>	30
- CE 29 mai 2012, n° 342221, <i>Société GBL Energy</i>	32
- CE, 29 octobre 2012, n°337253, <i>Société Crédit Agricole SA</i>	36
- CE, 7 décembre 2015, n°357189, <i>SA Crédit Industriel et Commercial Alsace Lorraine</i>	37
- CE, 27 juin 2016, n°388984, <i>SA Faurecia</i>	38
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	40
A. Sur le droit de propriété	40
1. Normes de référence.....	40
Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789	40
- Article 2	40
- Article 17	40
2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	40
- Décision n° 2011-212 QPC du 20 janvier 2012 - Mme Khadija A., épouse M. [Procédure collective : réunion à l'actif des biens du conjoint]	40
- Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III).....	41
- Décision n° 2013-325 QPC du 21 juin 2013 - M. Jean-Sébastien C. [Droit de délaissement d'un terrain inscrit en emplacement réservé].....	43
- Décision n° 2016-739 DC du 17 novembre 2016 - Loi de modernisation de la justice du XXIe siècle	44
B. Sur le principe d'égalité devant les charges publiques.....	45

1. Normes de référence.....	45
a. Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789.....	45
- Article 13	45
b. Constitution de 1958.....	45
- Article 34	45
2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	46
- Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 - Loi de finances pour 1985	46
- Décision n° 98-406 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances rectificative pour 1998	46
- Décision n° 99-416 DC du 23 juillet 1999 - Loi portant création d'une couverture maladie universelle.....	47
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]	49
- Décision n° 2013-666 DC du 11 avril 2013 - Loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes	50
C. Sur le principe d'égalité devant la loi.....	52
1. Normes de référence.....	52
Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789	52
- Article 6	52
2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	52
- Décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015 - M. Gabor R. [Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation]	52
- Décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016 - Mme Françoise B. [Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées]	54
- Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 - Mme Michelle Theresa B. [Amende pour défaut de déclaration de trust]	56
- Décision n° 2017-627/628 QPC du 28 avril 2017 - Société Orange [Contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites]	56

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

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 II : Impôt sur les bénéficiaires des sociétés et autres personnes morales

Section V : Calcul de l'impôt

- **Article 220**

Modifié par Ordonnance n°2004-281 du 25 mars 2004 - art. 5

1. a) Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, 238 septies B et 1678 bis, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre.

Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus.

b) En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

c) En ce qui concerne les dividendes et produits distribués par les sociétés d'investissement visées aux 1° bis et 1° bis A de l'article 208, les sociétés de développement régional visées au 1° ter de l'article précité et les sociétés de capital-risque visées au 3° septies du même article au titre de l'exercice précédent, la société ou personne morale actionnaire a droit à l'imputation d'une quote-part du montant total des crédits d'impôt attachés aux produits du portefeuille encaissés, au cours de cet exercice, par la société distributrice. Le droit à imputation de chaque société ou personne morale actionnaire est déterminé en proportion de sa part dans les dividendes distribués, au titre du même exercice. Il ne peut excéder celui normalement attaché aux revenus distribués par les sociétés françaises ordinaires. Le montant à imputer est compris dans les bases de l'impôt sur les sociétés.

Lorsque les sociétés d'investissement admises au bénéfice du régime prévu aux 1° et 1° bis A de l'article 208 ne peuvent transférer à leurs actionnaires tout ou partie des crédits d'impôt attachés aux produits de leur portefeuille encaissés au cours d'un exercice, les crédits non utilisés sont susceptibles d'être reportés sur les quatre exercices suivants. Cette disposition est applicable aux crédits d'impôt afférents aux revenus encaissés au cours d'exercices ouverts postérieurement au 31 décembre 1966.

2. (Disposition périmée).

3. (Abrogé)

4. Les dispositions du 1 ne sont pas applicables aux établissements publics, associations et autres collectivités imposés en vertu du 5 de l'article 206. Elles ne sont également pas applicables aux produits déductibles du bénéfice net en vertu du I de l'article 216.

4. bis (Sans objet).

5. Les conditions d'application du 1 sont fixées par décret en Conseil d'Etat.

B. Évolution des dispositions contestées

1. Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation

- Article 103

Art. 103. — I. — Pour le calcul de l'impôt, toute fraction du bénéfice imposable inférieure à 1.000 francs est négligée.

Le taux de l'impôt est fixé à 21 p. 100.

II. — Sur justifications, la taxe proportionnelle déjà acquittée sur certains éléments du bénéfice de la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent livre.

Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus.

III. — Pour l'imputation prévue au paragraphe II, la personne morale est considérée comme ayant supporté la taxe proportionnelle au taux de 18 p. 100 en ce qui concerne :

a) les intérêts et produits visés au deuxième alinéa de l'article 69;

b) les dividendes et produits visés à l'article 55;

c) les revenus visés aux articles 49 (dernier alinéa), 56 et 83.

La disposition du c de l'alinéa précédent et, en temps qu'elle concerne les dividendes et produits visés à l'article 55 du code fiscal des valeurs mobilières, celle du b du même alinéa, ne sont toutefois pas applicables lorsque le bénéficiaire desdits revenus est une banque, une entreprise enregistrée dans les conditions prévues à l'article 7 de l'acte dit loi provisoirement applicable du 14 juin 1941, une entreprise de placement ou de gestion de valeurs mobilières ou une société ou compagnie autorisée par le Gouvernement à faire des opérations de crédit foncier.

IV. — Le montant de l'impôt sur les sociétés dû pour un exercice par les sociétés ou organismes visés à l'article 52, paragraphe 2, du code fiscal des valeurs mobilières est, sur demande desdites sociétés ou organismes, diminué d'une somme égale aux deux tiers de celles qui auront été versées au cours du même exercice au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle) à raison des revenus d'actions ou de parts sociales distribués à leurs membres.

V. — Les conditions d'application des paragraphes II à IV du présent article sont fixées par décret en conseil d'Etat.

VI. — Les dispositions des paragraphes II et III du présent article ne sont pas applicables aux entreprises d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne.

2. Décret non publié portant refonte du code général des impôts directs, du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre

Figurant dans l'annexe n° 5656 du projet de loi fixant l'évaluation des voies et moyens du budget général de l'exercice 1949, 25 novembre 1948, JO Assemblée nationale, p. 2480 et s.

Sur le rapport du secrétaire d'État aux finances et aux affaires économiques,
Vu l'article 5 de la loi n° 48-1268 du 17 août 1948;
Le conseil d'État entendu;
Le conseil des ministres entendu,

DÉCRÈTE :

ARTICLE PREMIER.

Les dispositions du code général des impôts directs, du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre sont modifiées et refondues en un code unique intitulé : « code général des impôts » qui est ci-annexé.

3. Loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier

- Article 15

Les dispositions du code général des impôts annexé au décret du 9 décembre 1948 se substituent à celles des codes actuellement en vigueur dans la mesure où elles ne sont pas contraires aux dispositions du décret portant réforme fiscale appelées à entrer en application à la date du 1er janvier 1949.

Toutefois, la promulgation en sera différée jusqu'à ce qu'il ait pu être procédé par règlement d'administration publique à la mise en harmonie de l'ensemble du nouveau code avec ces dernières dispositions.

4. Loi n° 49-1033 du 31 juillet 1949 portant aménagements d'ordre fiscal

- Article 16

Art. 16. — Des décrets fixeront, en tant que de besoin, les modalités d'application de la présente loi. La date du 31 octobre 1949 est substituée à celle du 1^{er} juillet 1949 figurant au premier alinéa de l'article 274 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.

5. Loi n° 49-1641 du 31 décembre 1949 portant ouverture des crédits applicables au mois du janvier 1950 et autorisation provisoire de percevoir les impôts de l'exercice 1950

- **Article 25**

Art. 25. — Sont reconduites les dispositions ci-après :

(...)

Article 274 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, modifié par l'article 16 de la loi n° 49-1033 du 31 juillet 1949 (révision des codes fiscaux).....	31 janvier 1950.
---	------------------

6. Loi n° 50-141 du 1^{er} février 1950 portant répartition provisoire des crédits ouverts sur l'exercice 1950

- **Article 7**

Art. 7. — Est prorogé jusqu'au 28 février 1950 le délai prévu par l'article 274 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, modifié par l'article 16 de la loi n° 49-1033 du 31 juillet 1949 et par l'article 25 de la loi n° 49-1641 du 31 décembre 1949 (révision des codes fiscaux).

7. Loi n° 50-388 du 2 avril 1950 portant nouvelle répartition provisoire des crédits ouverts sur l'exercice 1950 et relative à diverses dispositions d'ordre financier

- **Article 16**

Art. 16. — Le délai prévu, pour la mise à jour des codes fiscaux, par l'article 274 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, modifié en dernier lieu par l'article 7 de la loi n° 50-141 du 1^{er} février 1950, est prorogé d'une durée qui ne pourra excéder huit jours à compter de la promulgation de la présente loi.

8. Décret n°50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes

Vu la loi du 25 juin 1917 et, notamment, son article 1^{er}, ensemble les décrets pris pour son application;

Vu la loi n° 48-1268 du 17 août 1948;

Vu l'article 15 de la loi n° 48-1074 du 31 décembre 1948;

Vu le décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et les lois qui l'ont modifié ou complété, et notamment les lois :

N° 48-1973 du 31 décembre 1948;

N° 48-1992 du 31 décembre 1948;

N° 49-181 du 9 février 1949;

N° 49-874 du 5 juillet 1949;

N° 49-046 du 16 juillet 1949;

N° 49-064 du 20 juillet 1949;

N° 49-081 du 22 juillet 1949;

N° 49-1033, 1031 et 1035 du 29 juillet 1949;

N° 49-1629 du 29 décembre 1949;

N° 49-1644, 1642 et 1652 du 31 décembre 1949;

N° 50-135 du 31 janvier 1950;

N° 50-141 du 1^{er} février 1950;

N° 50-388 du 2 avril 1950,

et en particulier l'article 16 de ladite loi modifiant, en dernier lieu, l'article 274 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 sus-visé;

Vu le décret du 9 décembre 1948 portant refonte des codes fiscaux annexé au projet de loi n° 5856 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget général de l'exercice 1949 et relatif à diverses dispositions d'ordre financier;

Le conseil d'Etat entendu

(...)

- Article 1

Art. 1^{er}. — Les dispositions du code général des impôts directs, du code fiscal des valeurs mobilières, du code des taxes sur le chiffre d'affaires, du code des contributions indirectes, du code de l'enregistrement et du code du timbre sont mises en harmonie avec les dispositions du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes qui les ont modifiées ou complétées et sont refondues en un code unique intitulé : « Code général des impôts », annexé au présent décret.

- **Article 220 tel que codifié par le décret n° 50-478 du 6 avril 1950**

Art. 220. — 1. Sur justifications, la taxe proportionnelle déjà acquittée sur certains éléments du bénéfice de la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre.

Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus.

2. Pour l'imputation prévue au paragraphe 1, la personne morale est considérée comme ayant supporté la taxe proportionnelle au taux de 18 p. 100 en ce qui concerne :

a) Les intérêts et produits visés aux articles 188 à 191 ;

b) Les dividendes et produits visés aux articles 144 à 146 ;

c) Les revenus visés aux articles 120 (dernier alinéa), 126, à 143, 147 et 148.

La disposition du c de l'alinéa précédent et, en temps qu'elle concerne les dividendes et produits des actions nominatives ou des parts d'intérêts de sociétés par actions ou à responsabilité limitée constituées dans les termes de la loi française et ayant leur siège dans un territoire ou Etat associé ou de sociétés étrangères par actions ou à responsabilité limitée, celle du b du même alinéa, ne sont toutefois pas applicables lorsque le bénéficiaire desdits revenus est une banque, une entreprise enregistrée dans les conditions prévues à l'article 7 de la loi du 14 juin 1941, une entreprise de placement ou de gestion de valeurs mobilières ou une société ou compagnie autorisée par le gouvernement à faire des opérations de crédit foncier.

3. Le montant de l'impôt sur les sociétés dû pour un exercice par les sociétés ou organismes visés à l'article 188, paragraphe 2, du présent code est, sur demande desdits sociétés ou organismes, diminué d'une somme égale aux deux tiers de celles qui auront été versées au cours du même exercice au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle) à raison des revenus d'actions ou de parts sociales distribués à leurs membres.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ci-dessus ne sont pas applicables aux entreprises d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne.

5. Les conditions d'application des paragraphes 1 et 3 du présent article sont fixées par décret en conseil d'Etat.

https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000000496040&pageCourante=04495

9. Décret n° 62-1060 du 11 septembre 1962. Portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

Article 220

paragraphe 1 :

Premier alinéa, modifié comme suit :

« Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné lieu les revenus des capitaux mobiliers visés aux articles 108 à 123 bis et 1678 bis du présent code, perçus par la société ou la personne morale, est imputée -- dans la limite du taux de droit commun de ladite retenue -- sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre. »

Deuxième alinéa, sans changement.

10. Décret n° 65-1062 du 3 décembre 1965. Portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

- Article 1^{er}

Le code général des impôts est, à la date du 1^{er} juillet 1965, modifié et complété comme suit:

(...)

Article 220, paragraphe 1, modifié comme suit :
« Art. 220-1. — Sur justifications, la retenue à la source, ou la taxe forfaitaire prévue à l'article 239 bis B, à laquelle ont donné ouverture les revenus... » (Le reste sans changement.)
(Loi n° 63-628 du 2 juillet 1963, art. 11.)

https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000000850701&pageCourante=11054

11. Décret n° 67-107 du 24 janvier 1967 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes...

- Article 220

Paragraphe 1, premier alinéa, les mots « dans la limite du taux de droit commun de ladite retenue » sont supprimés.

12. Décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- Article 220

Article 220

**Au premier alinéa du a du 1, le membre de phrase :
« et 1678 bis » est remplacé par : « , 238 septies B et 1678 bis ».**
(Loi n° 85-1404 du 30 décembre 1985, art. 14-II.)

- a du 1 de l'article 220 tel que modifié par le décret n° 86-1086 du 7 octobre 1986

1 a Sur justifications, la retenue à la source ou la taxe forfaitaire [*de 15 %*] prévue à l'article 239 bis B à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, **238 septies B et 1678 bis**, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre.

Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus.

b En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

(...)

13. Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale

[Ordonnance ratifiée par l'article 78-XVIII de la loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004 de simplification du droit¹](#)

- **Article 5**

I. - L'article 239 bis B du code général des impôts est abrogé.

II. - Le code général des impôts est modifié comme suit :

1° Au 4° du 1 de l'article 39, les mots : « , 239 bis B » sont supprimés ;

2° Au 2 de l'article 119 bis, les mots : « sous réserve des dispositions de l'article 239 bis B, » sont supprimés ;

3° Au a du 1 de l'article 220, les mots : « ou à la taxe forfaitaire prévue à l'article 239 bis B, » sont supprimés.

III. - Le 4° de l'article L. 169 A du livre des procédures fiscales est abrogé.

14. Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011

- **Article 14**

Le a du 1 de l'article 220 du même code est complété par quatre alinéas ainsi rédigés :

« Lorsque ces revenus sont perçus à raison de biens ou droits préalablement détenus par la personne, ou une autre personne qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39, qui, dans le contrat ayant conféré au contribuable la détention de ces biens ou droits ou dans un contrat y afférent, s'est engagée à en retrouver ou s'est réservé la possibilité d'en retrouver ultérieurement la détention, ce montant est diminué des charges engagées pour l'acquisition de ces revenus par le contribuable et les personnes qui lui sont liées, y compris :

« — les moins-values de cession de ces biens ou droits ;

« — les sommes, autres que le prix d'acquisition de ces biens ou droits, versées à cette autre personne ou aux personnes qui lui sont liées, au sens du 12 de l'article 39.

« Toutefois, les troisième à cinquième alinéas du présent a ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de lui faire bénéficier du crédit d'impôt. »

- **a du 1 de l'article 220 tel que modifié par la loi n°2010-1657**

1. a) Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, 238 septies B et 1678 bis, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre.

Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus.

Lorsque ces revenus sont perçus à raison de biens ou droits préalablement détenus par la personne, ou une autre personne qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39, qui, dans le contrat ayant conféré au contribuable la détention de ces biens ou droits ou dans un contrat y afférent, s'est engagée à en retrouver ou s'est réservé la possibilité d'en retrouver ultérieurement la détention, ce montant est diminué des charges engagées pour l'acquisition de ces revenus par le contribuable et les personnes qui lui sont liées, y compris :

— les moins-values de cession de ces biens ou droits ;

— les sommes, autres que le prix d'acquisition de ces biens ou droits, versées à cette autre personne ou aux personnes qui lui sont liées, au sens du 12 de l'article 39.

¹ **Loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004 de simplification du droit - Article 78**

Les ordonnances suivantes sont ratifiées : (...)

XVIII. - Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale ; (...)

Toutefois, les troisième à cinquième alinéas du présent a ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de lui faire bénéficier du crédit d'impôt.

C. Autres dispositions

Code général des impôts

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

Ire Sous-section : Détermination des bénéfiques ou revenus nets des diverses catégories de revenus

II : Bénéfiques industriels et commerciaux

2 : Détermination des bénéfiques imposables

- **Article 39**

Modifié par loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 112 (V)

Modifié par loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 91 (V)

Modifié par loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 - art. 70 (V)

1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment :

1° Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'oeuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire.

Toutefois les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais.

1° bis Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1987 et sous réserve des dispositions du 9, l'indemnité de congé payé calculée dans les conditions prévues aux articles L. 3141-24 à L. 3141-27 du code du travail, y compris les charges sociales et fiscales afférentes à cette indemnité.

Par exception aux dispositions du premier alinéa et sur option irrévocable de l'entreprise, cette indemnité ainsi que les charges sociales et fiscales y afférentes revêtent du point de vue fiscal le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Cette option ne peut pas être exercée par les entreprises créées après le 31 décembre 1986. Elle est exercée avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration des résultats du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987.

Pour les exercices clos avant le 31 décembre 1987, l'indemnité de congé payé calculée dans les conditions prévues aux articles L. 3141-24 à L. 3141-27 du code du travail revêt du point de vue fiscal le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Pour la détermination des résultats imposables des exercices clos du 1er janvier 1986 au 30 décembre 1987, il en est de même des charges sociales et fiscales afférentes à cette indemnité.

Un décret fixe les modalités d'application de ces dispositions.

1° ter Pour les emprunts contractés à compter du 1er janvier 1993, la fraction, courue au cours de l'exercice, de la rémunération égale à la différence entre les sommes ou valeurs à verser, autres que les intérêts, et celles reçues à l'émission, lorsque cette rémunération excède 10 % des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur.

Cette fraction courue est déterminée de manière actuarielle, selon la méthode des intérêts composés.

Pour les emprunts dont le montant à rembourser est indexé, ces dispositions s'appliquent à la fraction de la rémunération qui est certaine dans son principe et son montant dès l'origine, si cette fraction excède 10 % des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur. Elles ne sont pas applicables aux emprunts convertibles et à ceux dont le remboursement est à la seule initiative de l'emprunteur.

1° quater Sur option irrévocable et globale de l'émetteur pour une période de deux ans, les frais d'émission des emprunts répartis par fractions égales ou au prorata de la rémunération courue, sur la durée des emprunts émis pendant cette période.

En cas de remboursement anticipé d'un emprunt, de conversion ou d'échange, les frais d'émission non encore déduits sont admis en charge au prorata du capital remboursé, converti ou échangé.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux emprunts dont le remboursement est à la seule initiative de l'emprunteur.

Un décret fixe les conditions d'application de ces dispositions, notamment en ce qui concerne les modalités d'option et les obligations déclaratives.

2° Sauf s'ils sont pratiqués par une copropriété de navires, une copropriété de cheval de course ou d'étalon, les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu des dispositions de l'article 39 A, sous réserve des dispositions de l'article 39 B.

Les décrets en Conseil d'Etat prévus à l'article 273 fixent les conséquences des déductions prévues à l'article 271 sur la comptabilisation et l'amortissement des biens ;

3° Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

Cette déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré.

A compter du 1er janvier 1983, les produits des clauses d'indexation afférentes aux sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses associés ou ses actionnaires sont assimilés à des intérêts.

La rémunération mentionnée au 1° ter est retenue pour l'appréciation de la limitation prévue au premier alinéa.

La limite prévue au premier alinéa n'est pas applicable aux intérêts afférents aux avances consenties par une société à une autre société lorsque la première possède, au regard de la seconde, la qualité de société-mère au sens de l'article 145 et que ces avances proviennent de sommes empruntées par offre au public sur le marché obligataire, ou par émission de titres de créances mentionnés au 1° bis du III bis de l'article 125 A ; dans ce cas, les intérêts sont déductibles dans la limite des intérêts des ressources ainsi collectées par la société-mère pour le compte de sa ou de ses filiales. Ces dispositions sont applicables aux intérêts afférents aux ressources empruntées à compter du 1er janvier 1986. Elles cessent de s'appliquer pour la détermination des résultats imposables des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1988.

Les conditions d'application de l'alinéa précédent, notamment les obligations déclaratives des sociétés mentionnées, sont fixées par décret ;

3° bis (Abrogé) ;

4° Sous réserve des dispositions de l'article 153, les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception des taxes prévues aux articles 231 ter, 235 ter X, 235 ter ZE, 235 ter ZE bis et 990 G et, pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents à des opérations au titre desquelles la taxe due peut être totalement ou partiellement déduite par le redevable lui-même, du montant de la taxe déductible.

Par exception aux dispositions du premier alinéa, lorsque, en application du sixième alinéa de l'article 1679 quinquies, un redevable réduit le montant du solde de cotisation foncière des entreprises du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la contribution économique territoriale due au titre de la même année, le montant de la cotisation foncière des entreprises déductible du bénéfice net est réduit dans les mêmes proportions. Corrélativement, le montant du dégrèvement ainsi déduit ne constitue pas un produit imposable, lorsqu'il est accordé ultérieurement.

(...)

Ire Sous-section : Détermination des bénéficiaires ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII : Revenus des capitaux mobiliers

I : Produits des actions et parts sociales - Revenus assimilés

a : Généralités

Article 108

Les dispositions des articles 109 à 117 fixent les règles suivant lesquelles sont déterminés les revenus distribués par :

1° Les personnes morales passibles de l'impôt prévu au chapitre II du présent titre ;

2° Les personnes morales et sociétés en participation qui se sont volontairement placées sous le même régime fiscal en exerçant l'option prévue au 3 de l'article 206.

Elles s'appliquent, même en l'absence de l'option visée ci-dessus, aux revenus distribués aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple, et aux associés autres que ceux indéfiniment responsables dans les sociétés en participation.

Les revenus distribués par les personnes morales exonérées de l'impôt prévu au chapitre II susvisé sont également déterminés conformément aux mêmes règles.

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)

- Article 110

Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109 les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ces bénéfices sont augmentés de ceux qui sont légalement exonérés dudit impôt, y compris les produits déductibles du bénéfice net en vertu du I de l'article 216, ainsi que des bénéfices que la société a réalisés dans des entreprises exploitées hors de France et diminués des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés.

- Article 111

Modifié par Décret n°97-661 du 28 mai 1997 - art. 1

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.

- Article 111 bis

Modifié par loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 35 (V)

Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Cette disposition est applicable, le cas échéant, au prorata des résultats qui cessent d'être soumis à cet impôt.

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux sociétés admises au bénéfice du régime prévu à l'article 208 C ni aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui se transforment en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208.

- **Article 111 ter**

La transformation en société d'investissement à capital variable d'une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés entraîne les mêmes conséquences fiscales que la répartition de son boni de liquidation.

- **Article 112**

Modifié par loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 88 (V)

Ne sont pas considérés comme revenus distribués :

1° Les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéficiaires et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis.

Sous réserve des dispositions du 3°, ne sont pas considérés comme des apports pour l'application de la présente disposition :

a. Les réserves incorporées au capital ;

b. Les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres aux associés dans les conditions prévues au 2 de l'article 115.

2° Les amortissements de tout ou partie de leur capital social, parts d'intérêt ou commandites, effectués par les sociétés concessionnaires de l'Etat, des départements, des communes ou autres collectivités publiques, lorsque ces amortissements sont justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social notamment par dépérissement progressif ou par obligation de remise de concessions à l'autorité concédante. Le caractère d'amortissement de l'opération et la légitimité de l'exonération seront constatés, dans chaque cas, dans des conditions fixées par décret (1).

3° Les remboursements consécutifs à la liquidation de la société et portant :

a. Sur les réserves incorporées au capital antérieurement au 1er janvier 1949 ;

b. Sur le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou l'impôt sur le revenu ;

c. Sur les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion antérieure au 1er janvier 1949 si et dans la mesure où elles ont supporté, à raison de la fusion, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou la taxe additionnelle au droit d'apport.

4° Les sommes mises à la disposition des associés dès lors qu'elles constituent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

5° (Abrogé)

6° Les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs parts ou actions. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable.

7° L'attribution d'actions ou de parts sociales opérée en conséquence de l'incorporation de réserves au capital.

8° La fraction d'intérêts non déductible en application du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212.

NOTA :

Dans sa décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014 (NOR : CSCX1414744S), le Conseil constitutionnel a déclaré le 6° de l'article 112 du code général des impôts contraire à la Constitution. La déclaration d'inconstitutionnalité 1er prend effet dans les conditions fixées par les considérants 13 et 14.

- **Article 113**

Pour l'application des articles 109 et 112, l'incorporation directe de bénéficiaires au capital est assimilée à une incorporation de réserves.

- **Article 115**

Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42

1. En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208, sous réserve que la société bénéficiaire des apports s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distribution prévues au II de l'article L. 214-69 du code monétaire et financier. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération.

2. Les dispositions du 1 s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments respectivement transférés et conservés par la société apporteuse :

- a. L'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- b. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A ;
- c. L'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession de ces titres ainsi que celle des titres répartis sont déterminées à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles qui sont prévues au sixième alinéa.

3. Les dispositions du 1 et 2 ne sont pas applicables aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif par lesquelles une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés fait apport de tout ou partie de ses biens à une société d'investissement à capital variable.

- **Article 115 A**

Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42

I. Les sommes non distribuées par une société d'investissement à capital variable à la date de son absorption, opérée conformément à la réglementation en vigueur, par un fonds commun de placement sont imposées lors de leur répartition entre les porteurs de parts du fonds commun de placement.

Ces dispositions sont applicables en cas de scission d'une société d'investissement à capital variable conformément à la réglementation en vigueur.

II.-En cas d'absorption, conformément à la réglementation en vigueur, d'une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3° nonies de l'article 208 par un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies, l'attribution de titres aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers, sous réserve que le fonds s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distributions prévues au II de l'article L. 214-69 du code monétaire et financier.

Ces dispositions sont applicables en cas de scission d'une société de placement à prépondérance immobilière conformément à la réglementation en vigueur. Les obligations de distribution mentionnées au premier alinéa doivent être reprises par les fonds bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération.

- **Article 115 ter**

Modifié par Loi n°76-1212 du 24 décembre 1976 - art. 1 (Ab)

Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 1 (V)

Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 233 (V)

Modifié par Loi n°2001-616 du 11 juillet 2001 - art. 1 (Ab)

Lorsqu'une société ayant son siège social en France et passible de l'impôt prévu au chapitre II du présent titre exerce son activité à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises où est appliquée une imposition sur les distributions de bénéfices, la double imposition à laquelle sont susceptibles d'être soumises de ce chef les répartitions de bénéfices faites par cette société est évitée, sur le plan de la réciprocité, au moyen d'accords à passer entre les autorités fiscales de la France métropolitaine et celles des collectivités intéressées.

Ces accords répartissent l'imposition des bénéfices d'après une quotité déterminée en fonction de l'activité que la société exerce en France et dans chacune de ces collectivités.

Ils font l'objet de décrets, contresignés par les ministres compétents, qui sont soumis dans le délai de trois mois à la ratification législative.

- **Article 115 quinquies**

Modifié par loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 29 (V)

1. Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Les bénéfices visés au premier alinéa s'entendent du montant total des résultats, imposables ou exonérés, après déduction de l'impôt sur les sociétés.

1. bis (Dispositions sans objet).

2. Toutefois, la société peut demander que la retenue à la source exigible en vertu des dispositions du 1 et de l'article 119 bis 2 fasse l'objet d'une nouvelle liquidation dans la mesure où les sommes auxquelles elle a été appliquée excèdent le montant total de ses distributions effectives.

L'excédent de perception lui est restitué.

Il en est de même dans la mesure où elle justifie que les bénéficiaires de ces distributions ont leur domicile fiscal ou leur siège en France, et qu'elle leur a transféré les sommes correspondant à la retenue (1).

3 Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque la société étrangère remplit les conditions suivantes :

a) Avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

b) Y être passible de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans en être exonérée et sans bénéficier d'une exonération spécifique sur les bénéfices mentionnés au 1.

(1) Voir Annexe II, art. 380 à 382.

NOTA :

Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, article 33 (II-A) : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

c : Calcul des revenus individuels

- **Article 116**

Pour chaque période d'imposition, la masse des revenus distribués déterminée conformément aux dispositions des articles 109 à 115 ter est considérée comme répartie entre les bénéficiaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans les déclarations fournies par la personne morale dans les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 223.

- **Article 117**

Modifié par Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 - art. 22 JORF 8 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006

Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759.

1 bis : Jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes

- **Article 117 bis**

Modifié par Loi n°75-1347 du 31 décembre 1975 - art. 1

Les jetons de présence et toutes autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes, à quelque titre que ce soit, à l'exclusion des salaires et des redevances de propriété industrielle, donnent lieu à la retenue à la source visée à l'article 119 bis.

Toutefois, demeurent assujettis au régime d'imposition des salaires, les émoluments qui sont attribués aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance exerçant un emploi salarié pour les rétribuer de cet emploi.

1 quater : Prélèvement sur les dividendes

- **Article 117 quater**

Modifié par LOI n°2012-1509 du 29 décembre 2012 - art. 9 (VD)

I.-1. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient de revenus distribués mentionnés aux articles 108 à 117 bis et 120 à 123 bis sont assujetties à un prélèvement au taux de 21 %.

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés au premier alinéa du présent 1 sont retenus pour leur montant brut.

Toutefois, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417, est inférieur à 50 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 75 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune peuvent demander à être dispensés de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 242 quater.

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

2. Le prélèvement prévu au 1 ne s'applique pas :

a) Aux revenus qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale ;

b) Aux revenus afférents à des titres détenus dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D.

II. — Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable est soumis au prélèvement prévu au I est établie en France, les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est opéré et acquitté par ladite personne dans les délais prévus à l'article 1671 C.

III. — 1. Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I est établie hors de France, seules les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417, est égal ou supérieur aux montants mentionnés au troisième alinéa du 1 du I du présent article sont assujetties au prélèvement prévu au même I. Les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est acquitté dans les délais prévus à l'article 1671 C :

a) soit par le contribuable lui-même ;

b) soit par la personne qui assure le paiement des revenus, lorsqu'elle est établie dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans 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, et qu'elle a été mandatée à cet effet par le contribuable.

2. Lorsque la déclaration prévue au 1 et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le paiement des revenus, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

3. L'administration fiscale peut conclure, avec chaque personne mentionnée au b du 1 et mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement, une convention établie conformément au modèle délivré par l'administration, qui organise les modalités du paiement de ce prélèvement pour l'ensemble de ces contribuables.

4. Abrogé.

5. Le contribuable produit à l'administration fiscale, sur sa demande, les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

IV. Le prélèvement prévu au I est contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement mentionné à l'article 125 A.

2 : Revenus des obligations

- Article 118

Modifié par Loi n°83-1 du 3 janvier 1983 - art. 22 (V)

Sont considérés comme revenus au sens des présentes dispositions :

1° Les intérêts, arrérages et tous autres produits des obligations, titres participatifs, effets publics et tous autres titres d'emprunt négociables émis par l'Etat, les départements, communes et établissements publics français, les associations de toute nature et les sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles françaises;

2° Les lots et primes de remboursement payés aux porteurs des mêmes titres.

- Article 119

Modifié par Loi n°83-1 du 3 janvier 1983 - art. 22 (V) Le revenu est déterminé :

1° Pour les obligations, titres participatifs, effets publics et emprunts, par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année ;

2° Pour les lots, par le montant même du lot ;

3° Pour les primes de remboursement, par la différence entre la somme remboursée et le taux d'émission des emprunts. Un décret (1) détermine le taux d'émission à retenir pour la liquidation de l'impôt sur ces primes.

(1) Annexe III, art. 41 octies à 41 duodecimes.

-

Article 119 bis

Modifié par loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 58

1. Les revenus de capitaux mobiliers entrant dans les prévisions des articles 118,119, 238 septies B et 1678 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par le 1 de l'article 187, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont leur siège en France ou à l'étranger ou qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

Toutefois, les produits des titres de créances mentionnés au 1° bis du III bis de l'article 125 A sont placés en dehors du champ d'application de la retenue à la source. Il en est de même pour la prime de remboursement visée à l'article 238 septies A.

Les revenus des titres émis à compter du 1er janvier 1987, tels qu'ils sont définis aux articles 118,119 et 238 septies B, sont placés hors du champ d'application de la retenue à la source.

2. Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France, autres que des organismes de placement collectif constitués sur le fondement d'un droit étranger situés

dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui satisfont aux deux conditions suivantes :

1° Lever des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de les investir, conformément à une politique d'investissement définie, dans l'intérêt de ces investisseurs ;

2° Présenter des caractéristiques similaires à celles d'organismes de placement collectif de droit français relevant de la section 1, des paragraphes 1,2,3,5 et 6 de la sous-section 2, de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier.

Les stipulations de la convention d'assistance administrative mentionnée au premier alinéa du présent 2 et leur mise en œuvre doivent effectivement permettre à l'administration des impôts d'obtenir des autorités de l'Etat dans lequel l'organisme de placement collectif constitué sur le fondement d'un droit étranger mentionné au même alinéa est situé les informations nécessaires à la vérification du respect par cet organisme des conditions prévues aux 1° et 2°.

La retenue à la source s'applique également lorsque ces produits sont payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du présent code.

Toutefois, la retenue à la source ne s'applique pas aux sommes visées au premier alinéa du a de l'article 111.

La retenue à la source ne s'applique pas aux distributions des sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions prévues à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 modifiée lorsque :

a) la distribution entre dans les prévisions du 5 de l'article 39 terdecies ;

b) le bénéficiaire effectif est une personne morale qui a son siège de direction effective dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative pour l'application du droit interne ;

c) la distribution est comprise dans des bénéfices déclarés dans cet Etat mais bénéficie d'une exonération d'impôt.

Les produits mentionnés au premier alinéa du présent 2 distribués par des sociétés mentionnées au 3° nonies de l'article 208, par des sociétés mentionnées au I et au premier alinéa du II de l'article 208 C et, pour la part des produits distribués à des bénéficiaires autres que des sociétés mentionnées au 3° nonies de l'article 208 qui les détiennent dans les conditions mentionnées au III bis de l'article 208 C, par des sociétés mentionnées au même III bis, ayant leur siège en France, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source au taux prévu au 2° de l'article 219 bis lorsqu'ils sont prélevés sur des résultats exonérés en application de l'article 208 C ou du 3° nonies de l'article 208 et qu'ils bénéficient à des organismes de placement collectif de droit français relevant de la section 1, des paragraphes 1,2,3,5 et 6 de la sous-section 2, de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier ou à ceux constitués sur le fondement d'un droit étranger mentionnés au premier alinéa et satisfaisant aux conditions prévues aux 1° et 2° du présent 2.

La retenue à la source mentionnée à l'avant-dernier alinéa du présent 2 n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et ne donne lieu ni à restitution ni à imputation.

NOTA :

Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 9 VI et loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012: Ces dispositions s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013.

VII : Revenus des capitaux mobiliers

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

Article 120

Modifié par loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 19

Sont considérés comme revenus au sens du présent article :

1° Les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur des sociétés, compagnies ou entreprises financières, industrielles, commerciales, civiles et généralement quelconques dont le siège social est situé à l'étranger quelle que soit l'époque de leur création ;

2° Les intérêts, produits et bénéfices des parts d'intérêt et commandites dans les sociétés, compagnies et entreprises ayant leur siège social à l'étranger et dont le capital n'est pas divisé en actions, à l'exception toutefois :

- a. Des produits de parts dans les sociétés commerciales en nom collectif ;
- b. Des produits des sociétés en commandite simple revenant aux associés en nom ;

3° Les répartitions faites aux associés, aux actionnaires et aux porteurs de parts de fondateur des mêmes sociétés, à un titre autre que celui de remboursement d'apports ou de primes d'émission. Une répartition n'est réputée présenter le caractère d'un remboursement d'apport ou de prime que si tous les bénéficiaires ou réserves ont été auparavant répartis. Toutefois, les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs parts ou actions sont soumises au même régime fiscal que les sommes ou valeurs mentionnées au 6° de l'article 112.

Ne sont pas considérées comme des apports pour l'application de la présente disposition :

- a. Les réserves incorporées au capital ;
- b. Les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 ;

4° Le montant des jetons de présence, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations revenant, à quelque titre que ce soit, aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonymes visées au 1° ;

5° Les jetons de présence payés aux actionnaires des sociétés visées au 1° à l'occasion des assemblées générales ;

6° Les intérêts, arrérages et tous autres produits des obligations des sociétés, compagnies et entreprises désignées aux 1° et 2°, et notamment les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France, lors du dénouement du contrat, et les gains de cessions de ces mêmes placements ;

6° bis Les produits attachés aux prestations de retraite versées sous forme de capital et perçues en exécution d'un contrat souscrit auprès d'une entreprise établie hors de France, lorsque le bénéficiaire justifie que les sommes versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, n'étaient pas déductibles du revenu imposable et n'étaient pas afférentes à un revenu exonéré dans l'Etat auquel était attribué le droit d'imposer celui-ci ;

7° Les intérêts, arrérages, et tous autres produits de rentes, obligations et autres effets publics des gouvernements étrangers ainsi que des corporations, villes, provinces étrangères et de tout autre établissement public étranger ;

8° Les lots et primes de remboursement payés aux créanciers et aux porteurs des titres visés aux 6° et 7° ;

9° Les produits distribués par un trust défini à l'article 792-0 bis, quelle que soit la consistance des biens ou droits placés dans le trust ;

10° Les redevances (royalties) ou fractions de redevances dues pour l'exploitation des nappes de pétrole ou de gaz naturel ;

11° Les produits des fonds de placement ou d'investissement constitués à l'étranger, quelle que soit la nature ou l'origine des produits distribués.

12° (Abrogé).

NOTA :

Ces dispositions s'appliquent aux profits et pertes réalisés à compter du 1er janvier 2015.

- **Article 121**

Modifié par Loi n°76-1212 du 24 décembre 1976 - art. 1 (Ab) JORF 28 décembre 1976

Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 1 (V) JORF 21 mars 1999

Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 233 (V) JORF 21 mars 1999

Modifié par Loi n°2001-616 du 11 juillet 2001 - art. 1 (Ab) JORF 13 juillet 2001

1. Pour l'application de l'article 120, l'incorporation de réserves par une société étrangère à son capital social ne constitue pas un fait générateur de l'impôt sur le revenu.

Les dispositions prévues au 1 de l'article 115 sont applicables en cas de fusion ou de scission intéressant des sociétés dont l'une au moins est étrangère.

Les dispositions prévues au 2 de l'article 115 sont applicables en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère et placé sous un régime fiscal comparable au régime de l'article 210 A.

2. Ne sont pas considérés comme revenus au sens de l'article 120 :

1° Les amortissements de tout ou partie du capital social, des parts d'intérêts ou commandites effectués par les sociétés concessionnaires de l'Etat, des départements, communes et autres collectivités publiques, ainsi que par les sociétés concessionnaires de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis et Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises, communes et autres collectivités publiques de ces collectivités, dès lors que ces amortissements sont justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social, notamment par dépérissement progressif ou par obligation de remise en fin de concession à l'autorité concédante ;

2° Les remboursements sur les réserves incorporées au capital avant le 1er janvier 1949 ainsi que les sommes incorporées avant cette date au capital ou aux réserves à l'occasion d'une fusion.

- **Article 122**

Modifié par loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 - art. 59 (V)

1. Sous réserve du 2, le revenu est déterminé par la valeur brute en euros des produits encaissés d'après le cours du change au jour des paiements, sans autre déduction que celle des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire.

Le montant des lots est fixé par le montant même du lot en euros.

Pour les primes de remboursement, le revenu est déterminé par la différence entre la somme remboursée et le taux d'émission des emprunts dans les conditions visées au 3° de l'article 119.

2. Les produits des bons ou contrats de capitalisation ainsi que des placements de même nature mentionnés au 6° de l'article 120 sont constitués par la différence entre les sommes brutes remboursées au bénéficiaire et le montant des primes versées augmenté, le cas échéant, du prix d'acquisition du bon ou contrat.

Lorsque ces produits sont attachés à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans 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, l'abattement prévu au I de l'article 125-0 A est applicable dans les mêmes conditions. Les limites de cet abattement s'appliquent globalement aux produits définis à cet alinéa et à l'article 125-0 A.

Les gains de cession des bons ou contrats sont déterminés par application des règles prévues à l'article 124 C.

- **Article 123**

En ce qui concerne les titres funding émis par les Etats étrangers, le fait générateur de l'impôt est reporté à l'époque de la première négociation de ces titres.

Dans ce cas, le revenu imposable est déterminé par le prix de la négociation.

Chapitre IV : Dispositions communes aux impôts et taxes, revenus et bénéfices visés aux chapitres I à III

Section II : Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

VI bis : Primes de remboursement et intérêts capitalisés

- **Article 238 septies B**

Modifié par Loi n°92-666 du 16 juillet 1992 - art. 11 (V)

Modifié par Loi - art. 14

I Quand la prime de remboursement prévue à l'émission ou lors de l'acquisition originelle du droit excède 10 % du nominal ou du prix d'acquisition de ce droit, ou encore quand le contrat d'émission d'un emprunt obligataire prévoit une capitalisation partielle ou totale des intérêts, la prime ou l'intérêt sont imposés après une répartition par annuités.

Chaque annuité est imposée au nom du détenteur du titre ou du droit à la date d'anniversaire de l'entrée en jouissance.

Cette annuité est calculée en appliquant au montant nominal de l'emprunt souscrit le taux d'intérêt actuariel brut déterminé à la date d'entrée en jouissance. Toutefois, lors du versement des intérêts ou de la prime, la base d'imposition est égale au montant des intérêts perçus et non encore imposés, et le cas échéant de la fraction non encore imposée de la prime.

Ces règles ne s'appliquent pas aux titres émis par l'Etat dont le porteur a la possibilité d'obtenir la conversion dans les trois ans suivant l'émission.

II Les primes de remboursement ou intérêts mentionnés au I, afférents aux titres et droits détenus par les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et fonds communs de placement, sont, pour le calcul de l'impôt, réputés distribués, chaque année entre les actionnaires ou porteurs de parts pour un montant défini selon les modalités prévues à ce I. (Abrogé pour les exercices clos à compter du 29 septembre 1989.)

III Les dispositions des I et II ne s'appliquent qu'aux titres émis à compter du 1er juin 1985.

IV 1. Pour les emprunts ou titres ainsi que pour les opérations de démembrement visés au II de l'article 238 septies A, la prime de remboursement et les intérêts versés chaque année sont imposés après une répartition par annuités quand la prime excède 10 % du prix d'acquisition.

Cependant, la répartition par annuités n'est pas applicable aux emprunts ou titres visés au 1 du II de l'article 238 septies A dont le prix moyen à l'émission est supérieur à 90 % de la valeur de remboursement.

2. L'annuité est calculée en appliquant au prix d'acquisition le taux d'intérêt actuariel déterminé à la date de l'acquisition. Toutefois, lors du remboursement de l'emprunt, du titre ou du droit, la base d'imposition est égale au montant de la fraction non encore imposée du revenu. En outre, la première annuité imposable après l'acquisition est calculée prorata temporis depuis la date d'acquisition jusqu'à la première date d'imposition.

3. En cas d'acquisition de titres d'un même débiteur et présentant la même échéance et le même mode de rémunération, mais acquis à des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres. Lors de chaque nouvelle acquisition, la répartition par annuités est modifiée en conséquence.

4. Lorsque le contrat comporte une clause d'indexation ou plusieurs dates de remboursement possibles, la prime de remboursement est déterminée en retenant comme taux d'intérêt actuariel le dernier taux de rendement brut à l'émission des obligations des sociétés privées connu lors de l'acquisition et la date de remboursement s'entend de la date la plus éloignée.

5. Chaque annuité est imposable annuellement et, à cet effet, est réputée avoir été perçue à la date qui, dans l'année d'imposition, correspond à celle qui est prévue pour le remboursement.

6. Le prélèvement prévu à l'article 125 A est opéré à la date prévue au 5 ci-dessus. Ce prélèvement est pratiqué par la personne chez laquelle le titre ou le droit est déposé ou inscrit en compte, ou, dans les autres cas, par le débiteur sur le compte approvisionné par le contribuable à cet effet.

7. Les dispositions du présent article cessent de s'appliquer aux titres ou droits émis à compter du 1er janvier 1993 et détenus par les contribuables autres que ceux mentionnés au V de l'article 238 septies E.

V A compter du 3 juin 1992, la répartition par annuités prévue aux I et IV cesse de s'appliquer aux titres détenus par les personnes physiques et non inscrits à un actif professionnel.

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre premier : Paiement de l'impôt

Section I : Impôts directs et taxes assimilées

II : Exigibilité de l'impôt

4 : Retenues à la source et prélèvements sur les revenus de valeurs mobilières

b : Retenue à la source afférente aux intérêts des bons de caisse

- Article 1678 bis

Modifié par loi n°2012-1510 du 29 décembre 2012 - art. 21 (VD)

1. Les intérêts des bons de caisse émis par les entreprises industrielles et commerciales et, quel que soit leur objet, par les personnes morales visées à l'article 108 donnent lieu, au moment de leur paiement et même lorsque ces bons ne présentent pas le caractère de titres négociables, à l'application de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis et du prélèvement prévu à l'article 125 A.

2. (Abrogé)

3. Un arrêté ministériel fixe les modalités d'application et la date d'entrée en vigueur des dispositions du présent article (1).

(1) Annexe IV art. 188 B à 188 F.

NOTA :

Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, article 21 II : Ces dispositions s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2013.

D. Jurisprudence administrative

- CE, 19 mars 1980, n°10708, Société X

VU LA REQUETE SOMMAIRE ENREGISTREE AU SECRETARIAT DU CONTENTIEUX DU CONSEIL D'ETAT LE 13 JANVIER 1978 ET MEMOIRE COMPLEMENTAIRE, ENREGISTRE LE 23 MAI 1978, PRESENTES POUR LA SOCIETE ANONYME X DONT LE SIEGE EST, A Z , AGISSANT POURSUITES ET DILIGENCES DE SON PRESIDENT EN EXERCICE ET TENDANT A CE QUE LE CONSEIL D'ETAT : 1° ANNULE LE JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS DU 3 NOVEMBRE 1977 EN TANT QU'IL A REJETE SA DEMANDE EN REDUCTION DES COMPLEMENTS D'IMPOT SUR LES SOCIETES AUXQUELS ELLE A ETE ASSUJETTIE AU TITRE DES ANNEES 1967, 1968 ET 1970 DANS LES ROLES DE LA VILLE DE Z, 2° LUI ACCORDE LA REDUCTION DES IMPOSITIONS CONTESTEES,

VU LE CODE GENERAL DES IMPOTS ; VU L'ORDONNANCE DU 31 JUILLET 1945 ET LE DECRET DU 30 SEPTEMBRE 1953 ; VU LA LOI DU 30 DECEMBRE 1977 ;

CONSIDERANT QUE LA SOCIETE ANONYME X, AYANT ETE ASSUJETTIE A DES IMPOSITIONS SUPPLEMENTAIRES A L'IMPOT ISUR LES SOCIETES A RAISON DE DIVERS REDRESSEMENTS APPORTES, A LA SUITE D'UNE VERIFICATION, A SES RESULTATS DES EXERCICES CLOS EN 1967, 1968, 1969 ET 1970, N'A PAS CONTESTE CES REDRESSEMENTS, MAIS A DEMANDE QUE FUT IMPUTE SUR CES IMPOSITIONS, CE QU'ELLE AVAIT OMIS DE FAIRE SPONTANEMENT, LE MONTANT DES RETENUES A LA SOURCE QUI AVAIENT ETE OPEREES PAR LES AUTORITES FISCALES AU CANADA, EN ESPAGNE, AU JAPON ET AUX ETATS-UNIS, SUR LES REDEVANCES PERCUES PAR ELLE DE SOCIETES ETABLIES DANS CES QUATRE PAYS EN REMUNERATION DE CONCESSIONS DE LICENCES DE BREVETS OU DE PROCEDES OU TECHNIQUES ; QUE, CES REDEVANCES ETANT IMPOSABLES EN FRANCE SELON LE REGIME DES PLUS-VALUES A LONG TERME EN VERTU DE L'ARTICLE 39 TERDECIES DU CODE GENERAL DES IMPOTS, L'ADMINISTRATION, TOUT EN ADMETTANT DANS SON PRINCIPE L'IMPUTATION DEMANDEE, A ESTIME QUE CELLE-CI NE POUVAIT PORTER QUE SUR LE MONTANT DES IMPOSITIONS SEPARÉES AU TAUX DE 10 % QUI AVAIENT FRAPPE LA FRACTION DES BENEFICES DE LA SOCIETE IMPOSABLE SELON LE REGIME DES PLUS-VALUES A LONG TERME. QUE, CES IMPOSITIONS SEPARÉES AYANT ETE, EN CE QUI CONCERNE LES EXERCICES 1967, 1968 ET 1970, D'UN MONTANT INFERIEUR A CELUI DES RETENUES A LA SOURCE QU'AVAIENT SUBIES LES REDEVANCES PERCUES AU COURS DE CHACUN DE CES EXERCICES, L'IMPUTATION N'A ETE ADMISE QU'A DUE CONCURRENCE SUR CES IMPOSITIONS SEPARÉES ; QUE LA SOCIETE X DEMANDE QUE LE SURPLUS SOIT IMPUTE SUR LES IMPOSITIONS A L'IMPOT SUR LES SOCIETES AU TAUX DE DROIT COMMUN MISES A SA CHARGE AU TITRE DES ANNEES 1967, 1968 ET 1970 ; CONSIDERANT QU'EN VERTU DES DISPOSITIONS COMBINEES DES ARTICLES 205 ET 219 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, L'IMPOT SUR LES SOCIETES AU TAUX DE 50 % EST DU PAR LES SOCIETES ANONYMES A RAISON DE L'ENSEMBLE DES BENEFICES QU'ELLES REALISENT AU COURS D'UN EXERCICE ; QUE, TOUTEFOIS, L'ARTICLE 39 QUINDECIES, APPLICABLE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES EN VERTU DE L'ARTICLE 209 DU MEME CODE, DISPOSE, DANS SA REDACTION APPLICABLE AUX EXERCICES CLOS EN 1967, 1968 ET 1970, QUE "LE MONTANT NET DES PLUS-VALUES A LONG TERME FAIT L'OBJET D'UNE IMPOSITION SEPARÉE AU TAUX DE 10 %" ET QUE CE MONTANT NET "S'ENTEND DE L'EXCEDENT DE CES PLUS-VALUES SUR LES MOINS-VALUES DE MEME NATURE CONSTATEES AU COURS DU MEME EXERCICE". QU'IL RESULTE DE CES DISPOSITIONS QUE LE BENEFICE NET D'UN EXERCICE, QUI AUX TERMES DE L'ARTICLE 38 DU CODE EST "DETERMINE D'APRES LES RESULTATS D'ENSEMBLE DES OPERATIONS DE TOUTE NATURE EFFECTUEES PAR LES ENTREPRISES" AU COURS DE L'EXERCICE, DOIT, POUR L'ASSIETTE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES AU TAUX DE 50 %, ETRE CALCULE ABSTRACTION FAITE DES PROFITS ET DES PERTES OU CHARGES QUE LA LOI A PLACES SOUS LE REGIME DES PLUS-VALUES OU MOINS-VALUES A LONG TERME ET QUI DOIVENT, A CONCURRENCE DE LEUR MONTANT NET, SI CELUI-CI EST BENEFICIAIRE, ETRE IMPOSES SEPARÉMENT AU TAUX DE 10 % ; QU'AINSI LES REDEVANCES LITIGIEUSES, DES LORS QU'ELLES RELEVAIENT, EN VERTU DE L'ARTICLE 39 TERDECIES DU CODE, DU REGIME DES

PLUS-VALUES A LONG TERME, SE SONT TROUVEES NECESSAIREMENT EXCLUES DES BASES DE L'IMPOT AU TAUX DE 50 % ET PRISES EN COMPTE POUR LA DETERMINATION DU MONTANT NET DES PLUS-VALUES A LONG TERME IMPOSABLE AU TAUX DE 10 % ;

CONSIDERANT QUE LES CONVENTIONS INTERNATIONALES CONCLUES PAR LA FRANCE AVEC LE CANADA LE 16 MARS 1951, AVEC L'ESPAGNE LE 5 JANVIER 1963, AVEC LE JAPON LE 27 NOVEMBRE 1964 ET AVEC LES ETATS-UNIS D'AMERIQUE LE 28 JUILLET 1967 STIPULENT QUE LES RESIDENTS FRANCAIS QUI ONT ACQUITTE DANS L'UN DE CES PAYS UN IMPOT SUR LES REVENUS QU'ILS ONT PERCUS SUR LE TERRITOIRE DE CELUI-CI BENEFICIENT EN FRANCE D'UN CREDIT D'IMPOT DE MEME MONTANT, LEQUEL PEUT S'IMPUTER SUR LES IMPOTS DONT ILS SONT REDEVABLES EN FRANCE A RAISON DU REVENU DONT LA TAXATION A L'ETRANGER A DONNE NAISSANCE AUDIT CREDIT D'IMPOT ; QUE CES CONVENTIONS PRECISENT QUE CE CREDIT D'IMPOT PEUT S'IMPUTER SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES ; QU'IL RESULTE CLAIREMENT DE CES STIPULATIONS, QUI N'ONT D'AUTRE OBJET QUE D'EVITER UNE DOUBLE IMPOSITION D'UN MEME REVENU, QUE LE CREDIT D'IMPOT QU'ELLES PREVOIENT DOIT S'IMPUTER SUR L'IMPOT QUI EN FRANCE FRAPPE LE REVENU DONT IL S'AGIT ET QUE, PAR SUITE, L'IMPUTATION N'EST POSSIBLE QUE DANS LA MESURE OU L'IMPOT FRAPPANT CE REVENU EST D'UN MONTANT SUPERIEUR A CELUI DU CREDIT D'IMPOT AUQUEL CE REVENU OUVRE DROIT ;

CONSIDERANT QU'IL RESULTE DE CE QUI PRECEDE QUE, LES REDEVANCES LITIGIEUSES N'AYANT PAS ETE PRISES EN COMPTE POUR L'ASSIETTE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES AU TAUX DE 50% AUQUEL LA SOCIETE REQUERANTE A ETE ASSUJETTIE, LE CREDIT D'IMPOT AUQUEL ELLES OUVRONT DROIT NE PEUT PAS S'IMPUTER SUR CET IMPOT ;

CONSIDERANT, ENFIN, QU'EU EGARD AUX TERMES MEMES DE L'ARTICLE 39 QUINDECIES PRECITE, QUI IMPLIQUENT L'OBLIGATION, POUR L'ASSIETTE DE L'IMPOSITION SEPEREE AU TAUX DE 10%, DE DEDUIRE LES MOINS-VALUES A LONG TERME DES PLUS-VALUES DE MEME NATURE, LA SOCIETE REQUERANTE N'EST PAS FONDEE A DEMANDER, COMME ELLE LE FAIT A TITRE SUBSIDIAIRE, QUE SOIT REPORTEE SUR DES EXERCICES ULTERIEURS LA DEDUCTION DE MOINS-VALUES A LONG TERME DEJA SUBIES PAR ELLE, AFIN DE POUVOIR DE REALISER L'IMPUTATION INTEGRALE DES RETENUES A LA SOURCE A LAQUELLE ELLE AURAIT DROIT ;

CONSIDERANT QUE LA SOCIETE ANONYME X , QUI NE SAURAIT SE PREVALOIR UTILEMENT, SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE 1649 QUINQUIES E DU CODE GENERAL DES IMPOTS, D'ELEMENTS DE DOCTRINE ADMINISTRATIVE QUI NE CONCERNENT PAS L'IMPOT SUR LES SOCIETES, N'EST DES LORS PAS FONDEE A SOUTENIR QUE C'EST A TORT QUE, PAR LE JUGEMENT ATTAQUE, LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS A REJETE SA DEMANDE ;

DECIDE : ARTICLE 1ER - LA REQUETE DE LA SOCIETE ANONYME X EST REJETEE. ARTICLE 2 - LA PRESENTE DECISION SERA NOTIFIEE A LA SOCIETE ANONYME X ET AU MINISTRE DU BUDGET.

- **CE, 20 novembre 2002, n° 230530, S.A. Etablissements Soules & CIE**

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 21 février et 21 juin 2001 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE, dont le siège est Tour Vendôme, 204, Rond-Point de Sèvres à Boulogne (92516) ; la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 14 décembre 2000 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté sa requête à fin de réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de chacune des années 1986 et 1987 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la convention fiscale franco-italienne du 29 octobre 1958 ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Fabre, Conseiller d'Etat,

- les observations de la SCP Lyon-Caen, Fabiani, Thiriez, avocat de la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE,

- les conclusions de M. Goulard, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'aux termes de l'article 39 du code général des impôts, applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu du I de l'article 209 : "1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant à

notamment : 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des évènements en cours rendent probables" ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Paris que la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE, qui a pour activité le négoce international de produits du sol et de leurs dérivés, a, notamment, au cours des années 1979 à 1982, procédé à des exportations de céréales depuis l'Italie ; que, ne disposant pas, dans cet Etat, d'un "établissement stable", au sens de l'article 5 de la convention fiscale franco-italienne du 29 octobre 1958, alors en vigueur, et n'étant, par suite, imposable, à raison des profits tirés de ces opérations, qu'en France, où elle a son siège, en application des stipulations combinées des articles 5 et 22 de ladite convention, la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE a compris ces profits dans les bases de l'impôt sur les sociétés acquitté par elle en France ; que l'administration fiscale italienne l'a, toutefois, ultérieurement, assujettie, du fait de ces opérations qui lui paraissaient avoir été effectuées par un "établissement stable" en Italie, à un rappel de cotisations d'"impôt sur le revenu des personnes morales" au titre de chacune des années 1979 à 1982 ; que, tout en exerçant auprès de l'administration puis des tribunaux compétents italiens ses droits de réclamation et de recours aux fins d'être déchargée de ces impositions, la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE a, à la clôture de chacun de ses exercices 1986 et 1987, constitué des provisions destinées à couvrir en partie le risque de devoir payer lesdites impositions ; que les fractions de cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés litigieuses procèdent de ce que l'administration, à l'issue d'une vérification de sa comptabilité, a réintégré ces provisions à ses bénéficiaires imposables, au motif qu'une imposition établie dans un Etat lié à la France par une convention fiscale tendant à éviter les doubles impositions, et en méconnaissance des stipulations de cette convention, ne constituerait pas une "charge" déductible du bénéfice imposable en France, au sens et pour l'application du 1 de l'article 39 du code général des impôts ;

Considérant que, par l'arrêt attaqué, la cour administrative d'appel a rejeté la requête à fin de décharge de la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE au motif que le risque à raison duquel elle avait constitué les provisions litigieuses "ne revêtait pas un caractère de probabilité justifiant la constitution d'une provision sur le fondement de l'article 39-1-5° du code général des impôts" ; que, pour en juger ainsi, la cour s'est fondée sur l'existence de la procédure amiable prévue au 3 de l'article 26 de la convention franco-italienne du 29 octobre 1958, aux termes duquel : "Si un contribuable de l'un des Etats contractants prouve que les taxations établies ou projetées à sa charge ont entraîné ou doivent entraîner pour lui une double imposition interdite par la convention, il peut, sans préjudice de l'exercice de ses droits de réclamation et de recours dans chaque Etat, adresser aux autorités fiscales de l'Etat où se trouve son domicile une demande écrite de révision desdites taxations. Si elles en reconnaissent le bien-fondé, les autorités fiscales saisies d'une telle demande s'entendront avec les autorités fiscales de l'autre Etat pour éviter la double imposition" ;

Considérant que la mise en recouvrement d'une imposition constitue, pour la personne au nom de laquelle est établie cette imposition, et lorsque lui est accordé le bénéfice d'un sursis de paiement en raison de sa contestation du bien-fondé de ladite imposition, un événement suffisant à rendre "probable", au sens et pour l'application des dispositions précitées de l'article 39-1-5° du code général des impôts, la charge de son paiement futur, aussi longtemps qu'une décision définitive de décharge ou de dégrèvement, de laquelle il ne saurait être présumé, n'est pas intervenue ; qu'il suit de là qu'en statuant ainsi qu'il vient d'être dit, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit ; que, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE est fondée à demander que l'arrêt attaqué soit annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant, en premier lieu, que, lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue, dans un Etat étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément aux dispositions du 1 de l'article 39 du code général des impôts, être déterminé sous déduction de "toutes charges" ayant grevé la réalisation desdites opérations, et que doivent, notamment, être regardées comme telles, à moins d'une stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle, les impositions, de toute nature, que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans ledit Etat ; que, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, la déduction d'une imposition mise à la charge d'une entreprise par un Etat lié à la France par une convention fiscale tendant à éviter les doubles impositions ne saurait légalement être refusée à cette entreprise au seul motif que ledit Etat aurait, en l'imposant, enfreint les règles fixées par la convention ; qu'ainsi, les cotisations d'impôt italien auxquelles la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE avait été assujettie revêtaient, nonobstant l'existence de la procédure amiable définie au 3 précité de l'article 26 de la convention franco-italienne du 29 octobre 1958, le caractère de charges déductibles, ou, le cas échéant, provisionnables, en vue de la détermination de ses bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ;

Considérant, en second lieu, que, comme il a été dit ci-dessus, la mise en recouvrement des impositions dont

s'agit et au paiement desquelles il était sursis en raison de la contestation contentieuse dont elles faisaient l'objet constituait, aussi fondée que pût paraître cette contestation, un événement de nature à rendre la charge de ces impositions "probable", au sens des dispositions de l'article 39-1-5° du code général des impôts, lors de la clôture de chacun des exercices 1986 et 1987 de la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE ; que, par suite, les provisions alors constituées par cette dernière, en vue de faire face en partie à cette charge, étaient justifiées, et ont à tort été réintégrées aux bénéficiaires imposables par l'administration ;

Considérant qu'il suit de là, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de sa requête d'appel, que la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE est fondée à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 18 mars 1996, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de chacune des années 1986 et 1987 ;

Sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de condamner l'Etat à verser à la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE, en remboursement des frais exposés par elle et non compris dans les dépens, la somme de 3 000 euros ;

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 14 décembre 2000 et le jugement du tribunal administratif de Paris du 18 mars 1996 sont annulés.

Article 2 : Il est accordé à la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE la décharge de 9 084 375 F de droits et de 1 786 226 F d'intérêts de retard, compris dans la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1986, et de 7 985 641 F de droits et 842 060 F d'intérêts de retard, compris dans la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1987.

Article 3 : L'Etat versera à la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, la somme de 3 000 euros.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la S.A. ETABLISSEMENTS SOULES & CIE et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

- **CE, 20 mai 1987, n° 57562, Association de gestion agréée des professions de santé**

Considérant que la requête n° 57 562 de l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE et le recours n° 58 414 du ministre de l'économie, des finances et du budget sont dirigés contre le même jugement ; qu'il y a lieu de les joindre pour y être statué par une seule décision ;

Considérant que par une décision du 23 avril 1986, postérieure à l'introduction du pourvoi, le directeur des services fiscaux de Paris Ouest a accordé à l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE un dégrèvement de 4 719,56 F correspondant à la déduction des crédits d'impôts dont l'association se prévalait au titre de l'année 1978 ; que, dans la limite de ce dégrèvement, les conclusions de la requête sont devenues sans objet ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A du code général des impôts, alors en vigueur : "... 2 Les notifications de redressement doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation ... Les réponses par lesquelles l'administration rejette les observations du contribuable doivent être motivées ..." ;

Considérant que la notification adressée le 19 décembre 1980 à l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE indiquait la nature, les motifs et le montant des redressements envisagés ; que ces indications étaient suffisamment explicites et détaillées pour mettre l'association en mesure de présenter ses observations, ainsi qu'elle l'a d'ailleurs fait par une lettre du 17 janvier 1981 ; que la réponse faite par l'administration, le 13 février 1981, à ces observations, était elle aussi, suffisamment motivée ; qu'ainsi l'association n'est pas fondée à soutenir que l'administration a méconnu les dispositions précitées de l'article 1649 quinquies A du code général des impôts ;

Sur le principe de l'assujettissement de l'association à l'impôt sur les sociétés :

Considérant, d'une part, qu'il résulte des dispositions de l'article 206 du code général des impôts que sont passibles de l'impôt sur les sociétés toutes personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ; que les associations agréées, dont le régime juridique est défini par l'article 64 de la loi du 29 décembre 1976, portant loi de finances pour 1977, ont pour objet "de développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales" ; que l'association de gestion agréée des professions de santé rend à ses adhérents, en contrepartie du paiement d'une cotisation annuelle, des services qui consistent, notamment, à répondre à leurs demandes de renseignements, à leur fournir des conseils ou à leur adresser des recommandations quant à la tenue de leurs documents comptables et à la confection de leurs déclarations de revenu ; que, dès lors, et en admettant même que, comme elle l'affirme, elle ait renoncé à la possibilité d'établir pour le compte de ses

membres lesdites déclarations, son activité présente un caractère lucratif ; qu'elle est par suite passible de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 du code général des impôts ;

Considérant, d'autre part, que si le 5° bis du 1 de l'article 207 du code général des impôts exonère d'impôt sur les sociétés "les organismes sans but lucratif mentionnés à l'article 261-7-1°, pour les opérations à raison desquelles ils sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée", cette dernière exonération porte sur "les services de caractère social, éducatif, culturel et sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée" mais ne s'étend pas aux services consistant à faciliter aux adhérents l'exécution de tâches que sont l'un des aspects de leur activité professionnelle ; que, par suite, l'exonération prévue au 5 bis du 1 de l'article 207 du code ne peut bénéficier à l'association de gestion agréée des professions de santé ;

Considérant, enfin, que l'association invoque, sur le fondement de l'article 1649 quinquies E, repris à l'article L.80 A du livre des procédures fiscales, une interprétation administrative résultant notamment de la documentation administrative de base à jour au 1er avril 1972 et d'une instruction en date du 27 mai 1977, selon lesquelles certains revenus commerciaux des collectivités constituées pour réaliser une oeuvre désintéressée peuvent échapper à l'impôt sur les sociétés, sous certaines conditions, lorsque les activités lucratives de ces collectivités s'inscrivent dans le cadre d'une activité principale non lucrative avec laquelle elles présentent un lien organique ; que cette dernière condition n'est pas remplie en l'espèce, où c'est l'ensemble de l'activité de l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE qui présente un caractère lucratif ; que cette association n'est, par suite, pas fondée à se prévaloir de l'interprétation administrative susrappelée dans les prévisions de laquelle elle n'entre pas ;

Sur les bases d'imposition :

Sur l'imposition de prétendus "droits d'entrée" :

Considérant que l'association invoque sur le fondement de l'article 1649 quinquies E précité, une instruction du 25 mai 1979 qui a admis une exonération temporaire de la part des cotisations versées aux associations de gestion agréées qui représente un "droit d'entrée", sous certaines conditions tenant notamment au montant de cette part et aux modalités de sa fixation ; qu'il résulte de l'instruction, que l'association ne remplit aucune des conditions prévues par cette instruction ;

Sur la déduction des "crédits d'impôt" :

Considérant qu'il résulte des dispositions du 1-a de l'article 220 du code général des impôts et de l'article 136 de l'annexe II à ce code que, sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné lieu les revenus de capitaux mobiliers, désignés à l'article 1678 bis et perçus par une personne morale, s'impute sur le montant de l'impôt à sa charge au titre de l'année de perception de ces revenus ;

Considérant que l'association requérante produit devant le Conseil d'Etat la justification des crédits d'impôts correspondant aux revenus de capitaux mobiliers perçus par elle en 1979 et 1980, dont elle est fondée à demander l'imputation sur les impositions contestées, par application des dispositions précitées ; que, toutefois, l'état du dossier ne permettant pas au Conseil d'Etat de se prononcer sur la répartition de ces crédits d'impôt entre les années 1976 et 1980, il y a lieu d'ordonner, sur ce point, un supplément d'instruction ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge ou en réduction, des droits en principal de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie en tant qu'elle porte sur les crédits d'impôt perçus par l'association au cours des années 1979 et 1980 ;

Sur les intérêts de retard :

Considérant qu'aux termes de l'article 1728 alinéa 2 du code général des impôts : "Lorsqu'un contribuable fait connaître par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note y annexée, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il ne mentionne pas certains éléments d'imposition en totalité ou en partie ou donne à ces éléments une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée ou fait état de déduction qui sont ultérieurement reconnues injustifiées, les redressements opérés à ce titre n'entraînent pas l'application de l'indemnité ou de l'intérêt de retard prévu ci-dessus" ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE n'a fourni, ni dans sa déclaration ni dans une note annexée à cette déclaration, les motifs de droit ou de fait pour lesquels elle ne mentionnait pas certains éléments d'imposition ; qu'ainsi les conditions exigées par les dispositions précitées de l'article 1728 du code général des impôts ne sont pas remplies ;

Considérant que l'état de l'instruction ne permet pas de déterminer le montant des intérêts de retard qui doivent être remis à la charge de l'association requérante ; qu'il y a lieu de surseoir à statuer sur ce point jusqu'à ce que le supplément d'instruction susmentionné ait été effectué ;

Article 1er : Il n'y a lieu de statuer sur les conclusions de la requête de l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE relatives à la déduction des "crédits d'impôt" relatifs à l'année 1978.

Article 2 : Il sera, avant dire droit, procédé, par les soins du ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget, contrairement avec l'association de gestion agréée des professions de santé, à un supplément d'instruction aux fins de procéder à la répartition entre les années 1979 et 1980 des crédits d'impôt dont se prévaut l'association et d'en tirer les conséquences quant au montant des intérêts de retard dus par l'association requérante.

Article 3 : Il est accordé au ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget un délai de quatre mois à dater de la notification de la présente décision pour faire parvenir au secrétariat de la section du contentieux du Conseil d'Etat les renseignements définis à l'article 2 ci-dessus.

Article 4 : Le jugement du tribunal administratif de Paris le 8 décembre 1983 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 5 : Le surplus des conclusions de la requête de l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE est rejeté.

Article 6 : La présente décision sera notifiée à l'ASSOCIATION DE GESTION AGREEE DES PROFESSIONS DE SANTE et au ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget.

- **CE 29 mai 2012, n° 342221, Société GBL Energy**

1. Considérant que la SOCIETE GBL ENERGY, société holding établie au Luxembourg, détient une participation dans le capital de la société Total, société établie en France ; qu'elle a reçu en 2008 des dividendes de cette société, à raison desquels elle a été soumise à une retenue à la source au taux de 15 %, en raison de l'application combinée, d'une part, des dispositions du 2 de l'article 119 bis et du 1 de l'article 187 du code général des impôts et, d'autre part, des stipulations du paragraphe 2 de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 19 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958 ; qu'à la suite du rejet, par une décision du 2 avril 2010, de sa réclamation tendant à la restitution de cette retenue à la source, la société a saisi le tribunal administratif de Montreuil, devant lequel l'affaire est pendante ; qu'estimant que la position de l'administration était fondée sur une interprétation du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, telle qu'elle a été exprimée dans les paragraphes 1 à 5 de la sous-section 4 relative aux conditions d'exigibilité de la retenue à la source de la documentation administrative référencée 4 J-1334 à jour au 1er novembre 1995 et dans l'instruction fiscale 4 C-7-07 du 10 mai 2007, la SOCIETE GBL ENERGY a saisi le Conseil d'Etat de deux requêtes tendant, dans la mesure de ses conclusions, à l'annulation pour excès de pouvoir de ces instructions ; que, par ces requêtes, la société demande, par les mêmes moyens, au Conseil d'Etat de constater l'incompatibilité avec le droit de l'Union européenne des dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts ; qu'il y a lieu de joindre ces requêtes pour statuer par une seule décision ;

Sur les conclusions dirigées contre l'instruction 4 C-7-07 du 10 mai 2007 :

2. Considérant que, statuant sur les questions préjudicielles qui lui avaient été soumises par la décision n° 235069 du 15 décembre 2004 du Conseil d'Etat statuant au contentieux, la Cour de justice des Communautés européennes a, par l'arrêt du 14 décembre 2006, Denkvit Internationaal BV, dit pour droit que les articles 43 et 48 du traité instituant la Communauté européenne, relatifs à la liberté d'établissement, s'opposaient à une législation nationale prévoyant, pour les seules sociétés mères non résidentes, une imposition par voie de retenue à la source des dividendes distribués par des filiales résidentes en dispensant presque totalement les sociétés mères résidentes, quand bien même une convention fiscale entre l'Etat membre en cause et un autre Etat membre, autorisant cette retenue à la source, prévoit la possibilité d'imputer sur l'impôt dû dans cet autre Etat la charge supportée en application de cette législation nationale, lorsqu'une société mère est dans l'impossibilité, dans cet autre Etat membre, de procéder à l'imputation prévue par la convention fiscale ; que le Conseil d'Etat a

tiré les conséquences de cet arrêt par une décision du 6 avril 2007 ;

3. Considérant qu'il résulte des termes mêmes de l'instruction 4 C-7-07 du 10 mai 2007 que l'administration, après avoir rappelé la portée de cet arrêt quant à l'existence d'une entrave non justifiée à la liberté d'établissement et le contexte de l'affaire soumise à la Cour de justice des Communautés européennes, a indiqué qu'elle avait décidé de modifier à compter du 1er janvier 2007 le traitement fiscal des distributions de source française effectuées au profit de sociétés ayant leur siège dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ; qu'aux termes du paragraphe 5 de cette instruction : " Désormais, en l'absence de montage artificiel, lorsqu'une société européenne bénéficie de dividendes de source française afférents à une participation supérieure à 5 % du capital de la société distributrice et se trouve, du fait d'un régime d'exonération applicable dans son Etat de résidence, privée de toute possibilité d'imputer la retenue à la source en principe prélevée en France sur le fondement du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, les distributions en question ne seront plus soumises à ladite retenue (...) " ;

4. Considérant que la SOCIETE GBL ENERGY demande l'annulation pour excès de pouvoir du paragraphe 5 de cette instruction et fait valoir qu'en fixant un seuil de participation de 5 %, ce paragraphe laisse ainsi subsister, en violation de la liberté de circulation des capitaux garantie par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, une retenue à la source à la charge des sociétés non résidentes qui n'atteignent pas ce seuil ;

5. Considérant qu'en vertu de l'article 145 du code général des impôts, une société établie en France peut prétendre au régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'article 216 du même code, à la condition notamment qu'elle détienne une participation au moins égale à 5 % du capital de la société distribuant les dividendes ;

6. Considérant que les dispositions du paragraphe 5 de l'instruction attaquée ont pour seul objet de garantir à une société mère établie dans un autre Etat membre le même traitement qu'une société mère établie en France et de prévoir que les dividendes perçus d'une société établie en France ne supporteront pas une imposition par voie de retenue à la source lorsque la société mère non résidente ne pourrait imputer cette retenue du fait du régime d'exonération applicable dans son Etat de résidence ; que ces dispositions se bornent ainsi à tirer les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes et ne peuvent être regardées comme ayant aussi pour objet ou pour effet, du seul fait qu'elles mentionnent le seuil de participation de 5 %, de préciser le régime applicable à la retenue à la source à laquelle sont soumis des dividendes reçus par une société non résidente dans le cas où, si ces dividendes étaient perçus par une société résidant en France, le régime des sociétés mères ne serait pas applicable ;

7. Considérant que la SOCIETE GBL ENERGY indique qu'elle détient une participation dans la société Total inférieure à 5 % ; que, par suite, les distributions qu'elle a reçues de cette société ne relèveraient pas, si elles avaient été reçues par une société résidant en France, du régime fiscal applicable aux sociétés mères ; que si la société fait état, pour soutenir qu'elle a intérêt à demander l'annulation du paragraphe 5 de l'instruction, du fait que la décision rejetant sa réclamation contentieuse tendant à la restitution de la retenue à la source a nécessairement été fondée sur cette instruction, elle n'établit pas qu'elle serait affectée par l'absence de retenue à la source dont peuvent se prévaloir les sociétés mères non résidentes dans les conditions prévues par l'instruction contestée ; que, par suite, elle ne justifie pas d'un intérêt lui donnant qualité pour demander, par la voie du recours pour excès de pouvoir, l'annulation du paragraphe 5 de l'instruction attaquée ; que, dès lors, ses conclusions dirigées contre ce paragraphe sont irrecevables et ses conclusions présentées, sous le n° 342221, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent qu'être rejetées ;

Sur les conclusions dirigées contre les paragraphes 1 à 5 de la sous-section 4, relative aux conditions d'exigibilité de la retenue à la source, de la documentation administrative référencée 4 J-1334, à jour au 1er novembre 1995 :

8. Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de cette documentation : " Sous réserve des dispositions de l'article 239 bis B, les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par le 1 de l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. (...) " ; que les dividendes distribués par une société établie en France à une société établie dans un autre Etat de l'Union européenne, notamment au Luxembourg, sont au nombre des produits soumis à cette retenue ; qu'aux

termes du 1 de l'article 187 du même code, dans sa rédaction applicable à la même date : " Le taux de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis est fixé à : 12 % pour les intérêts des obligations négociables (...) ; / 25 % pour tous les autres revenus (...) " ;

9. Considérant que les paragraphes 1 à 5 de la sous-section 4 relative aux conditions d'exigibilité de la retenue à la source de la documentation administrative référencée 4 J-1334, à jour au 1er novembre 1995, sont divisibles des autres paragraphes de cette sous-section et ont un caractère impératif ;

10. Considérant, en premier lieu, que la SOCIETE GBL ENERGY soutient que ces paragraphes réitèrent les dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, lesquelles seraient contraires à la liberté de circulation des capitaux garantie par le traité instituant la Communauté européenne tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne dès lors qu'elles soumettent à la retenue à la source les dividendes reçus par une société non résidente établie dans un autre Etat de l'Union européenne et ne relevant pas du régime des sociétés mères et que cette retenue ne peut être imputée sur un impôt dans son Etat de résidence dans la mesure où elle est exonérée ou est en situation déficitaire alors que ces dividendes ne sont pas soumis à l'impôt si, placée dans une situation identique, la société qui les reçoit est établie en France ;

11. Considérant qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne, dans sa rédaction issue du traité de Maastricht applicable à la date de la documentation administrative en litige, devenu article 56 de ce même traité après l'entrée en vigueur du traité d'Amsterdam et article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne : " Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites " ; qu'aux termes de l'article 73 D du même traité alors en vigueur, devenu article 58 de ce traité puis article 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : " 1. L'article 73 B ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ; (...) 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 73 B " ;

12. Considérant qu'il résulte de ces stipulations, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, que les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents Etats membres, pour autant qu'un tel exercice ne soit pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité instituant la Communauté européenne ; que, toutefois, lorsqu'un Etat membre exerce sa compétence fiscale à l'égard de contribuables résidents et non résidents, pour que la réglementation fiscale nationale qu'il applique à ces contribuables puisse être regardée comme compatible avec les stipulations du traité relatives à la liberté de circulation des capitaux, la différence de traitement entre les contribuables selon leur Etat de résidence doit concerner des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général ; qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables ; qu'à l'égard des mesures prévues par un Etat membre afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique de bénéfices distribués par une société résidente, les actionnaires bénéficiaires résidents ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle d'actionnaires bénéficiaires résidents d'un autre Etat membre ; que, cependant, lorsqu'un Etat membre, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assujettit à l'impôt non seulement les actionnaires résidents mais également les actionnaires non résidents pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation des actionnaires non résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents ; qu'en pareil cas, pour que les sociétés bénéficiaires non résidentes ne soient pas confrontées à une restriction à la liberté de circulation des capitaux prohibée, en principe, par ces stipulations, l'Etat de résidence de la société distributrice doit veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu par son droit interne afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les sociétés actionnaires non résidentes soient soumises à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les sociétés actionnaires résidentes ; que, pour les participations ne relevant pas de la directive 90/345/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, il appartient ainsi aux Etats membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire à cet effet, de façon unilatérale ou par voie de conventions conclues avec d'autres Etats membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition dans le respect de la liberté de circulation des capitaux ;

13. Considérant que les moyens invoqués par la SOCIETE GBL ENERGY doivent être examinés au regard de

ces principes ;

14. Considérant, d'une part, qu'une société établie en France, qui reçoit des dividendes versés par une société résidente et ne relève pas du régime fiscal des sociétés mères, n'est pas exonérée d'impôt en France à raison de ces dividendes ; que, si une société non résidente est exonérée d'impôt dans son Etat de résidence en raison de la législation applicable dans cet Etat et si, par suite, la retenue à la source prélevée en France à raison des dividendes que lui a versés une société établie en France constitue une charge définitive, le respect de la liberté de circulation des capitaux n'implique pas que la France doive, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assurer la neutralisation de la charge fiscale que cette société supporte du fait de la décision de l'Etat membre où elle réside d'exercer sa compétence fiscale et de ne pas la soumettre à l'impôt ; qu'ainsi qu'il est dit au point 12 de la présente décision, le désavantage pouvant résulter pour la société non résidente de l'exercice parallèle des compétences fiscales de la France et de son Etat de résidence ne constitue pas, dès lors que cet exercice ne revêt pas un caractère discriminatoire, une restriction à la liberté de circulation de capitaux prohibée par le traité instituant la Communauté européenne ;

15. Considérant, d'autre part, qu'une société non résidente en situation déficitaire et qui ne relève pas du régime fiscal des sociétés mères et une société établie en France placée dans la même situation ne peuvent être regardées comme étant dans une situation objectivement comparable ; qu'en effet, la détermination du résultat imposable de ces deux sociétés procède des règles fiscales propres à la législation de chacun de ces Etats membres ;

16. Considérant qu'en toute hypothèse aucune disposition du droit interne français ne prévoit une exonération des dividendes reçus par une société résidente lorsque ses résultats sont déficitaires ; que ces dividendes sont effectivement compris dans le résultat de cette société et viennent en diminution du déficit reportable ; que, lorsque le résultat de cette société redevient bénéficiaire, la diminution de ce déficit reportable implique que ces dividendes seront effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés au titre d'une année ultérieure au taux de droit commun alors applicable ; que, s'il en résulte un décalage dans le temps entre la perception de la retenue à la source afférente aux dividendes payés à la société non résidente et l'impôt établi à l'encontre de la société établie en France au titre de l'exercice où ses résultats redeviennent bénéficiaires, ce décalage procède d'une technique différente d'imposition des dividendes perçus par la société selon qu'elle est non résidente ou résidente ; que le seul désavantage de trésorerie que comporte la retenue à la source pour la société non résidente ne peut ainsi être regardé comme constituant une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux ; que, par suite, les dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, réitérées par les paragraphes de la documentation administrative contestée, ne sont pas incompatibles avec la liberté de circulation des capitaux telle qu'elle a été interprétée, ainsi qu'il a été rappelé au point 12, par la Cour de justice de l'Union européenne ;

17. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 21 de la convention fiscale en date du 1er avril 1958 conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune : " Les nationaux et les sociétés ou autres groupements de l'un des deux Etats contractants ne seront pas soumis dans l'autre Etat à des impôts autres ou plus élevés que ceux qui frappent les nationaux et les sociétés ou autres groupements de ce dernier Etat " ; que les paragraphes contestés de la documentation administrative en litige ne contiennent aucun élément fondé sur la nationalité ; que la société requérante n'est, en tout état de cause, pas fondée à soutenir qu'ils contreviendraient à ces stipulations ;

18. Considérant, enfin, que si la SOCIETE GBL ENERGY soutient que, lorsqu'il a supprimé, par l'article 9 de la loi de finances pour 2001 du 30 décembre 2000, le seuil en valeur absolue de 150 millions de francs (22,8 millions d'euros) et a abaissé de 10 à 5 % le seuil proportionnel de détention du capital de la filiale pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur aurait dû mettre en place un dispositif spécial permettant de neutraliser les retenues à la source sur les dividendes distribués à des actionnaires établis dans d'autres Etats membres détenant moins de 5 % du capital de la société distributrice et qu'en s'abstenant d'y procéder, il a porté une nouvelle restriction à la liberté de circulation des capitaux, un tel moyen est inopérant à l'encontre des paragraphes contestés de la documentation administrative attaquée, laquelle, datée du 1er novembre 1995, ne contient aucun commentaire de cette mesure ;

19. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, que la SOCIETE GBL ENERGY n'est pas fondée à demander l'annulation des paragraphes 1 à 5 de la sous-section 4, relative aux conditions d'exigibilité de la retenue à la

source, de la documentation administrative référencée 4 J-1334 à jour au 1er novembre 1995 ; qu'il y a lieu, par suite, de rejeter ses conclusions présentées sous le n° 342222 au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1er : Les requêtes de la SOCIETE GBL ENERGY sont rejetées.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la SOCIETE GBL ENERGY et à la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement.

- **CE, 29 octobre 2012, n°337253, Société Crédit Agricole SA**

1. Considérant qu'aux termes de l'article 220 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur à la date de la doctrine administrative contestée : " 1. a) Sur justifications, la retenue à.... / Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus. / b) En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à.... " ; que, pour l'application de ces dispositions, le paragraphe 93 de la documentation administrative de base référencée 4-H-5411 mise à jour le 30 octobre 1996 prévoit, en ce qui concerne les crédits d'impôt d'origine française, que " lorsque l'imputation ne peut être effectuée en tout ou en partie sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice en cause, au taux normal, il est admis que l'excédent du crédit d'impôt puisse éventuellement venir en déduction de l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit frappant : - d'une part, les plus-values à long terme ; - d'autre part, les plus-values provenant de certaines opérations de construction " ; que cette faculté n'est toutefois pas admise en ce qui concerne les crédits d'impôt d'origine étrangère puisque le paragraphe n° 95 de la documentation administrative se borne à indiquer, en ce qui les concerne, que " l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à.... 220-1-b) " et que " le montant du crédit d'impôt imputé ne doit pas excéder la fraction de l'impôt français correspondant aux revenus donnant lieu à imputation " ; que la société Crédit agricole SA demande, par la voie du recours pour excès de pouvoir, l'annulation de ce paragraphe en tant qu'il n'étend pas aux crédits d'impôt d'origine étrangère le bénéfice du droit à imputation sur l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit tel qu'il est prévu pour les crédits d'impôts d'origine française au paragraphe n° 93 ;

2. Considérant, d'une part, qu'il résulte des termes mêmes de l'article 220 du code général des impôts que l'imputation qu'il prévoit ne peut s'opérer que sur la fraction de l'impôt sur les sociétés qui frappe les revenus qui y sont visés ; qu'ainsi, les dispositions de cet article ne permettent pas d'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux réduit l'excédent de crédit d'impôt qui n'aurait pu être imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux normal auquel sont normalement soumis les revenus de capitaux mobiliers ; qu'il s'ensuit qu'en ne prévoyant pas la possibilité d'opérer une telle imputation en ce qui concerne les crédits d'impôt d'origine étrangère, le paragraphe n° 95 de la documentation de base 4-H-5411 n'est pas contraire à la loi ;

3. Considérant, d'autre part, que le paragraphe n° 95 de la documentation de base 4-H-5411 se borne, en ce qui concerne les crédits d'impôt d'origine étrangère, à réitérer la règle exprimée à l'article 220 du code général des impôts qui, dès lors qu'elle s'applique indifféremment aux crédits d'impôt d'origine étrangère et aux crédits d'impôt d'origine française, n'institue aucune différence de traitement susceptible de constituer une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ; que si le paragraphe n° 93 de cette même documentation autorise, contrairement à la loi, l'imputation des crédits d'impôt de source française sur l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit sur les plus-values à long terme et les plus-values provenant de certaines opérations de construction, la seule circonstance que les contribuables concernés puissent se prévaloir de ces prévisions plus favorables que la loi par application des dispositions de l'article L. 80A du livre des procédures fiscales ne leur donnait aucun droit à voir ces faveurs étendues aux crédits d'impôts d'origine étrangère ; qu'ainsi, les énonciations du paragraphe 93 sont dénuées d'incidence sur la légalité des énonciations du paragraphe n° 95 ;

4. Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin de statuer sur la fin de non-recevoir

opposée par le ministre en défense, que la société Crédit Agricole SA n'est pas fondée à demander l'annulation du paragraphe n° 95 de la documentation de base 4 H-5411 du 30 octobre 1996 en tant qu'il n'étend pas aux crédits d'impôt d'origine étrangère le bénéfice du droit à imputation sur l'impôt sur les sociétés dû au taux réduit tel qu'il est prévu pour les crédits d'impôts d'origine française au paragraphe n° 93 de cette documentation ; que ses conclusions à fin d'injonction ne peuvent, par suite, qu'être rejetées ;

5. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice font obstacle à ce qu'une somme soit mise, à ce titre, à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance ;

- **CE, 7 décembre 2015, n°357189, SA Crédit Industriel et Commercial Alsace Lorraine**

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Crédit Industriel d'Alsace-Lorraine a réalisé pendant de courtes périodes, en 2002 et 2003, des opérations d'emprunt de titres d'une société italienne auprès d'une banque située au Royaume-Uni ; que, conformément à la convention de prêt, la société Crédit Industriel d'Alsace-Lorraine a encaissé les dividendes servis sur ces titres par la société italienne, diminués de la retenue à la source acquittée sur ces dividendes en Italie, puis a reversé immédiatement à la banque britannique une somme correspondant au montant brut de ces dividendes et a ultérieurement acquitté les intérêts courus sur la durée du prêt ; que la société Crédit Industriel d'Alsace-Lorraine a imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés afférent aux exercices clos en 2002 et 2003 des crédits d'impôts correspondant au montant des retenues à la source acquittées en Italie sur les dividendes ainsi encaissés pendant la période d'emprunt des titres ; qu'à l'issue d'une vérification de la comptabilité de cette société, l'administration a remis en cause cette imputation ; que le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 décembre 2011 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son appel formé contre le jugement du tribunal administratif de Montreuil du 27 mai 2010 accordant à la société Crédit Industriel et Commercial, société-mère du groupe fiscal auquel appartenait la société Crédit Industriel d'Alsace-Lorraine, la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés mises à sa charge à l'issue de cette vérification de comptabilité ;

2. Considérant, d'une part, qu'aux termes du 1 de l'article 220 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : " a) Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, 238 septies B et 1678 bis, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre. / Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus. / b) En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales (...) " ; qu'aux termes de l'article 10 de la convention conclue le 5 octobre 1989 entre la France et l'Italie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales : " 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat. / 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder : / a) 5 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a détenu directement ou indirectement, pendant une période d'au moins 12 mois précédant la date de la décision de distribution des dividendes, au moins 10 p. cent du capital de la société qui paie les dividendes ; / b) 15 p. cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas (...) " ; qu'aux termes des stipulations de l'article 24 de la même convention, relatives à l'élimination de la double imposition dans le cas de la France : " 1. La double imposition est évitée de la manière suivante : (...) a) Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent d'Italie et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la convention, sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt italien n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit d'impôt est égal : / pour les revenus visés aux articles 10, 11, 12, 16 et 17 (...) au montant de l'impôt payé en Italie, conformément aux dispositions de ces articles. Il ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus " ;

3. Considérant, d'autre part, qu'aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 209 du code général des impôts : " Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont

déterminées d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale " ; qu'aux termes de l'article 39 du même code : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges (...) " ; qu'aux termes de l'article 122 du même code : " (...) le revenu est déterminé par la valeur brute en euros des produits encaissés d'après le cours du change au jour des paiements, sans autre déduction que celle des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au propriétaire " ;

4. Considérant que les termes " bénéfices ", " revenus " et " autres revenus positifs " mentionnés à l'article 24 de la convention fiscale franco-italienne ne sont pas autrement définis par cette convention en ce qui concerne les dividendes et doivent, dès lors, être interprétés selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de cette convention, aux termes duquel : " Pour l'application de la convention par un Etat toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente " ; qu'en l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les " bénéfices ", " revenus " et " autres revenus positifs " auxquels fait référence l'article 24 de la convention fiscale franco-italienne sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts ;

5. Considérant qu'il résulte des dispositions précitées du b) du 1 de l'article 220 du code général des impôts, qui définissent le régime applicable aux revenus de source étrangère auxquels cette disposition fait référence, que l'imputation sur l'impôt dû en France de la retenue à la source acquittée à l'étranger à raison des revenus est limitée au montant du crédit d'impôt correspondant à cette retenue à la source tel qu'il est prévu par les conventions internationales ; qu'il résulte des stipulations précitées de l'article 24 de la convention fiscale franco-italienne que, lorsqu'une société soumise à l'impôt en France perçoit des dividendes d'une société italienne soumise à une retenue à la source en Italie, elle est imposable en France sur ces dividendes pour leur montant brut, mais a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés ; que, conformément à ces stipulations, ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ; qu'en l'absence de toute stipulation contraire dans la convention fiscale conclue entre la France et l'Italie, ce montant maximal doit être déterminé en appliquant aux dividendes qui ont fait l'objet de la retenue à la source en Italie, pour leur montant brut, l'ensemble des dispositions du code général des impôts relatives à l'impôt sur les sociétés ; que c'est donc sans erreur de droit que la cour a jugé qu'il y a lieu, en application des dispositions de l'article 39 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code, de déduire du montant brut de ces dividendes, pour déterminer le montant maximal du crédit d'impôt susceptible d'être imputé sur l'impôt français, l'ensemble des charges justifiées directement liées à l'acquisition, à la conservation ou à la cession des titres ayant donné lieu à la perception des dividendes, et n'ayant pas pour contrepartie un accroissement de l'actif, sauf exclusion par des dispositions spécifiques ;

6. Considérant, en revanche, que l'article 122 du code général des impôts, en prévoyant que le revenu de valeurs mobilières émises hors de France est déterminé par la valeur brute des produits encaissés sans autre déduction que celle des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire, détermine le revenu à prendre en compte au titre des produits de l'exercice, au sens de l'article 38 du même code, ainsi que le précise d'ailleurs l'article 136 de l'annexe II à ce code, mais ne saurait faire obstacle à l'application des règles fixées par l'article 39 du même code régissant la déduction des charges pour la détermination de l'impôt sur les sociétés et, par suite, pour le calcul du montant maximal du crédit d'impôt imputable au titre des retenues à la source acquittées sur les dividendes de source étrangère perçus par une société soumise à l'impôt en France ; que, par suite, en jugeant que cet article faisait obstacle, pour ce calcul, à la déduction de la rémunération que le bénéficiaire du crédit d'impôt verse, en vertu d'une convention, au prêteur étranger de ces titres, la cour a commis une erreur de droit ; que, dès lors, son arrêt doit être annulé ;

7. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante ;

- **CE, 27 juin 2016, n°388984, SA Faurecia**

1. Considérant que les pourvois n° 388984 et 392534 présentent à juger des questions communes ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une même décision ;

2. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que plusieurs des filiales de la SA Faurecia appartenant au groupe fiscal intégré dont elle est la société mère ont perçu, au titres de chacune des années 2006 à 2010, divers revenus de source étrangère, en particulier des intérêts et des redevances ; qu'estimant que ces sociétés, résidentes de France, étaient bénéficiaires de crédits d'impôts correspondant à l'impôt perçu dans les Etats dont provenaient ces revenus, en application des stipulations des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et ces mêmes Etats, la SA Faurecia, substituée à ses filiales en application du a de l'article 223 O du code général des impôts, a demandé à l'administration fiscale la restitution de ces crédits d'impôts, qui n'avaient pu faire l'objet d'une imputation sur l'impôt dû sur l'ensemble du résultats du groupe, du fait du caractère déficitaire de ce dernier ; qu'à la suite du rejet de ses demandes, elle a saisi le tribunal administratif de Montreuil de demandes tendant à la restitution du montant total de ces crédits d'impôts ; que par des jugements des 27 avril 2012 et 22 septembre 2014, le tribunal a rejeté ces demandes ; que la SA Faurecia se pourvoit en cassation contre les arrêts du 26 janvier et du 9 juin 2015 par lesquels la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté ses appels dirigés contre ces jugements ;

3. Considérant que les stipulations des articles relatifs à l'élimination des doubles impositions des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et le Brésil, le Canada, la Chine, la Corée du sud, l'Espagne, les Etats-Unis d'Amérique, l'Inde, le Japon, la Pologne, la République Tchèque, le Portugal, la Slovaquie ainsi que la Thaïlande, prévoient que, lorsqu'un résident de France perçoit des revenus en provenance de ces Etats revêtant la nature, notamment, d'intérêts et de redevances, et que ces revenus y ont supporté l'impôt, ils sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français ; que ces stipulations prévoient que le bénéficiaire de ces revenus a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, égal au montant de l'impôt payé ou supporté dans l'Etat d'origine, qui ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ;

4. Considérant qu'il ne résulte pas de ces stipulations, ni d'aucune disposition ou d'aucun principe de droit national, que le crédit d'impôt n'ayant pu faire l'objet d'une imputation soit restitué par la France au résident bénéficiaire de ces revenus ; qu'il s'ensuit que, contrairement à ce que soutient la SA Faurecia, la cour administrative d'appel de Versailles, en jugeant, pour ce motif, que la SA Faurecia n'était pas fondée à demander la restitution des crédits d'impôts litigieux, n'a pas entaché ses arrêts, qui sont suffisamment motivés, d'erreur de droit ;

5. Considérant qu'en jugeant que, dès lors que la SA Faurecia ne disposait d'aucun droit à obtenir la restitution du montant des crédits d'impôts d'origine étrangère dont ses filiales étaient bénéficiaires, elle ne disposait d'aucune créance restituable pouvant être regardée comme un bien au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit ;

6. Considérant, en revanche, que les stipulations des articles 25 de la convention fiscale du 29 mai 1970 entre la France et le Maroc, 29 de la convention fiscale entre la France et la Tunisie et 23 de la convention fiscale du 18 février 1987 entre la France et la Turquie, qui prévoient, que, pour les revenus tels que ceux rappelés au point 2, la France accorde au bénéficiaire, résident de France, une " réduction " ou une " déduction " de l'impôt dû en France, égale au montant des impôts payés dans l'autre Etat, ont pour effet d'accorder à ce résident un crédit d'impôt dans les mêmes conditions que celles rappelées au point 3 ; qu'ainsi, en jugeant que la SA Faurecia ne pouvait utilement se prévaloir de ces stipulations au motif qu'elles ne prévoyaient aucun mécanisme de crédit d'impôt, la cour administrative d'appel de Versailles s'est méprise sur leur portée et a entaché, ce faisant, son arrêt d'erreur de droit ;

7. Considérant, toutefois, qu'il est constant, ainsi qu'il a été dit, que le résultat d'ensemble du groupe présentait, au titre des années en litige, un caractère déficitaire ; qu'il en résulte, ainsi qu'il a été dit au point 4, que les crédits d'impôts résultant de l'application des stipulations de ces conventions ne pouvaient faire l'objet d'une restitution ; qu'il y a lieu de substituer ce motif, qui n'appelle aucune appréciation de circonstances de fait, à celui retenu par la cour dans son arrêt, dont il justifie légalement le dispositif sur ce point ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SA Faurecia n'est pas fondée à demander l'annulation des arrêts qu'elle attaque ; que ses conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent, par voie de conséquence, être rejetées ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Sur le droit de propriété

1. Normes de référence

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

- Article 2

Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression.

- Article 17

La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.

2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- Décision n° 2011-212 QPC du 20 janvier 2012 - Mme Khadija A., épouse M. [Procédure collective : réunion à l'actif des biens du conjoint]

1. Considérant qu'aux termes de l'article L. 624-6 du code de commerce : « Le mandataire judiciaire ou l'administrateur peut, en prouvant par tous les moyens que les biens acquis par le conjoint du débiteur l'ont été avec des valeurs fournies par celui-ci, demander que les acquisitions ainsi faites soient réunies à l'actif » ;

2. Considérant que, selon le requérant, en permettant de réunir à l'actif de la procédure collective un bien appartenant au conjoint du débiteur alors qu'il n'est pas partie à cette procédure, les dispositions contestées méconnaissent la protection constitutionnelle du droit de propriété ; qu'en appliquant cette possibilité au seul conjoint du débiteur, à l'exclusion de toute autre personne, elles entraîneraient, en outre, une différence de traitement contraire au principe d'égalité devant la loi ;

3. Considérant, d'une part, que la propriété figure au nombre des droits de l'homme consacrés par les articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; qu'aux termes de son article 17 : « La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité » ; qu'en l'absence de privation du droit de propriété au sens de cet article, il résulte néanmoins de l'article 2 de la Déclaration de 1789 que les atteintes portées à ce droit doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi ;

4. Considérant, d'autre part, qu'il appartient au législateur, compétent en application de l'article 34 de la Constitution pour déterminer les principes fondamentaux du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales, de définir les règles relatives à l'acquisition ou la conservation de la propriété ;

5. Considérant que les dispositions contestées sont applicables lorsqu'un débiteur fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire dans les conditions fixées par le code de commerce ; qu'elles permettent de réintégrer dans le patrimoine du débiteur des biens acquis par son conjoint mais dont le débiteur a participé au financement ; qu'ainsi, dans ces circonstances particulières, elles ont pour effet de désigner comme le véritable propriétaire du bien, non pas celui que les règles du droit civil désignent comme tel, mais celui qui a fourni des valeurs permettant l'acquisition ; que, par suite, elles n'entraînent pas une privation de propriété au sens de l'article 17 de la Déclaration de 1789 ;

6. Considérant que, lorsqu'un débiteur fait l'objet d'une procédure collective, la possibilité de réunir à l'actif des biens dont son conjoint est propriétaire mais qui ont été acquis avec des valeurs qu'il a fournies est destinée à faciliter l'apurement du passif afin de permettre, selon le cas, la continuation de l'entreprise ou le désintéressement des créanciers ; qu'ainsi, elle poursuit un but d'intérêt général ;

7. Considérant que, toutefois, les dispositions contestées permettent de réunir à l'actif en nature tous les biens acquis pendant la durée du mariage avec des valeurs fournies par le conjoint quelle que soit la cause de cet apport, son ancienneté, l'origine des valeurs ou encore l'activité qu'exerçait le conjoint à la date de l'apport ; que ces dispositions ne prennent pas davantage en compte la proportion de cet apport dans le financement du bien réuni à l'actif ; qu'en l'absence de toute disposition retenue par le législateur pour assurer un encadrement des conditions dans lesquelles la réunion à l'actif est possible, les dispositions de l'article L. 624-6 du code de commerce permettent qu'il soit porté au droit de propriété du conjoint du débiteur une atteinte disproportionnée au regard du but poursuivi ; que, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

8. Considérant qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause » ; que, si, en principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration ;

9. Considérant, que l'abrogation de l'article L. 624-6 du code de commerce prend effet à compter de la publication de la présente décision ; qu'elle est applicable à toutes les instances non jugées définitivement à cette date,

- **Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III)**

- SUR L'ARTICLE 66 :

26. Considérant que l'article 66 est issu d'un amendement du Gouvernement déposé en première lecture à l'Assemblée nationale le 28 novembre 2012 ; qu'il instaure un « crédit d'impôt compétitivité emploi » qui a pour objet le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises « à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement » ; que cet article impose que l'entreprise bénéficiaire du crédit d'impôt en retrace l'utilisation dans ses comptes conformément à ces objectifs et interdit qu'il finance une hausse de la part des bénéfices distribués ou augmente les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise ;

27. Considérant que le A du paragraphe I de l'article 66 modifie le code général des impôts en rétablissant un article 244 quater C ; que le paragraphe I de ce dernier article prévoit que peuvent bénéficier de ce crédit d'impôt les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 decies à 44 quindecies du code général des impôts ; que peuvent également en bénéficier les organismes mentionnés à l'article 207 du même code, en particulier au titre des rémunérations qu'ils versent à leurs salariés affectés à leurs activités non exonérées d'impôt sur les bénéfices ;

28. Considérant que le paragraphe II de l'article 244 quater C précise que le crédit d'impôt est assis sur les rémunérations que les entreprises versent à leurs salariés au cours de l'année civile et fixe les modalités de prise en compte de ces rémunérations ; qu'en particulier, ces rémunérations, telles que définies à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, ne doivent pas excéder deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail, augmentée le cas échéant du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu ; que, pour être éligibles au crédit d'impôt, les rémunérations versées aux salariés doivent être retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et avoir été régulièrement déclarées aux organismes de sécurité sociale ; qu'en vertu du paragraphe III de l'article 244 quater C, le taux du crédit d'impôt est fixé à 6 % ; que le paragraphe IV du même article permet aux associés de sociétés de personnes et des groupements qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés d'utiliser le crédit d'impôt proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés

ou groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^obis du paragraphe I de l'article 156 du code général des impôts ;

29. Considérant que le B du paragraphe I de l'article 66 de la loi déferée rétablit dans le code général des impôts un article 199 ter C ; qu'en vertu du paragraphe I de cet article, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées ; que l'excédent de crédit d'impôt constitue, au profit du contribuable, une créance sur l'État d'un montant égal ; que cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée ; que, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période ; que, toutefois, pour certaines entreprises, en particulier les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes et les entreprises en difficulté, le paragraphe II de l'article 199 ter C prévoit que la créance sur l'État est immédiatement remboursée ;

30. Considérant que le C du paragraphe I de l'article 66 de la loi déferée rétablit dans le code général des impôts un article 220 C aux termes duquel : « Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise dans les conditions prévues à l'article 199 ter C » ; qu'il résulte du D du paragraphe I de l'article 66 de cette même loi, qui rétablit le c du 1 de l'article 223 O du même code, que, dans un groupe de sociétés, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation des crédits d'impôt dérogés par chaque société du groupe en application de l'article 244 quater C sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice ;

31. Considérant qu'en vertu du paragraphe III de l'article 66 de la loi déferée les dispositions relatives au crédit d'impôt sont applicables aux rémunérations versées à compter du 1er janvier 2013 ; que, toutefois, le taux du crédit d'impôt, de 6 % au titre des rémunérations versées en 2014, est fixé à 4 % au titre de celles versées en 2013 ;

32. Considérant que le paragraphe IV de l'article 66 de la loi déferée prévoit qu'un comité de suivi placé auprès du Premier ministre est chargé de veiller au suivi de la mise en œuvre et à l'évaluation du crédit d'impôt et que des comités régionaux font de même dans chacune des régions ; qu'aux termes du paragraphe V : « Après concertation avec les organisations professionnelles et syndicales représentatives au niveau national, une loi peut fixer les conditions d'information du Parlement et des institutions représentatives du personnel ainsi que les modalités du contrôle par les partenaires sociaux de l'utilisation du crédit d'impôt afin que celui-ci puisse concourir effectivement à l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise » ;

33. Considérant que les députés et les sénateurs requérants soutiennent que la présentation de cet article issu d'un amendement gouvernemental n'a pas permis au législateur d'évaluer convenablement ses conséquences sur les finances publiques ; qu'en particulier, selon les députés, en procédant par voie d'amendement, et non par le dépôt d'un projet de loi ou d'une lettre rectificative, le Gouvernement a « contourné » l'article 53 de la loi organique du 1er août 2001 susvisée relatif à la présentation des projets de loi de finances rectificative et porté atteinte au principe de clarté et de sincérité des débats parlementaires ; que, selon les sénateurs, en procédant par voie d'amendement, le Gouvernement a voulu éluder la mise à la disposition du Parlement d'une étude d'impact prévue par les articles 8 et suivants de la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009 susvisée ; que les députés et les sénateurs soutiennent également que le dispositif mis en place, notamment du fait de sa conditionnalité, est inintelligible et que la loi porte atteinte au principe de sécurité juridique qui suppose qu'une disposition législative soit accessible et intelligible ; que, selon les députés, le dispositif, en ce qu'il exclut les entreprises relevant d'un régime forfaitaire d'imposition, méconnaît le principe d'égalité devant la loi ;

34. Considérant, en premier lieu, qu'en introduisant par voie d'amendement un article instituant le « crédit d'impôt compétitivité emploi » lors de l'examen du texte en première lecture à l'Assemblée nationale, le Gouvernement a fait usage du droit qu'il tient des dispositions du premier alinéa de l'article 44 de la Constitution ; qu'aucune autre règle constitutionnelle ou organique ne faisait obstacle à l'usage de ce droit ;

35. Considérant, en deuxième lieu, que l'article 32 de la loi organique du 1er août 2001 susvisée dispose : « Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler » ; qu'il en résulte que la sincérité d'une loi de finances rectificative se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine ;

36. Considérant que, d'une part, les dispositions de l'article 66 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 instaurant le « crédit d'impôt compétitivité emploi », qui n'entreront en vigueur qu'au 1er janvier 2013, ne peuvent avoir pour effet d'affecter l'équilibre budgétaire de l'année 2012 ; que, d'autre part, le législateur a estimé que le crédit d'impôt n'affectait pas l'équilibre budgétaire de l'année 2013 ; qu'en tout état de cause, si l'évolution des charges ou des ressources était telle qu'elle modifierait les grandes lignes de l'équilibre budgétaire, il appartiendrait au Gouvernement de soumettre au Parlement un nouveau projet de loi de finances rectificative ;

37. Considérant, en troisième lieu, que les dispositions contestées relatives aux modalités de calcul de l'assiette du crédit d'impôt excluent du dispositif les entreprises relevant d'un régime forfaitaire d'imposition ; qu'elles n'ont pas pour effet de traiter différemment des personnes placées dans une situation identique ; que, par suite, le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

38. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions de l'article 66 de la loi déferée, qui ne sont entachées d'aucune inintelligibilité, doivent être déclarées conformes à la Constitution ;

39. Considérant qu'il n'y a lieu, pour le Conseil constitutionnel, de soulever d'office aucune question de constitutionnalité,

- **Décision n° 2013-325 QPC du 21 juin 2013 - M. Jean-Sébastien C. [Droit de délaissement d'un terrain inscrit en emplacement réservé]**

1. Considérant qu'aux termes de l'article L. 123-9 du code de l'urbanisme dans sa rédaction issue de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1976 susvisée : « Le propriétaire d'un terrain bâti ou non bâti réservé par un plan d'occupation des sols pour un ouvrage public, une voie publique, une installation d'intérêt général ou un espace vert peut, à compter du jour où le plan est rendu public, même si à cette date une décision de sursis lui ayant été opposée est en cours de validité, exiger de la collectivité ou du service public au bénéfice duquel le terrain a été réservé qu'il soit procédé à son acquisition dans un délai de deux ans à compter du jour de la demande. Ce délai peut être prorogé une fois pour une durée d'un an, sauf dans les cas où il y a eu sursis à statuer en application des articles L. 123-5 et L. 123-7. Lorsqu'il s'agit d'un terrain agricole effectivement exploité, cette prorogation devra être justifiée selon une procédure dont les modalités seront fixées par les décrets prévus à l'article L. 125-1 ;

« Au cas où le terrain viendrait à faire l'objet d'une transmission pour cause de décès, les ayants-droit du propriétaire décédé peuvent, sur justification que l'immeuble en cause représente au moins la moitié de l'actif successoral et sous réserve de présenter la demande d'acquisition dans le délai de six mois à compter de l'ouverture de la succession si celle-ci n'a pas été formulée par le propriétaire décédé, exiger qu'il soit sursis à concurrence du montant du prix du terrain au recouvrement des droits de mutation afférents à la succession tant que ce prix n'aura pas été payé ;

« À défaut d'accord amiable à l'expiration du délai mentionné à l'alinéa 1er ci-dessus, le juge de l'expropriation, saisi soit par le propriétaire, soit par la collectivité ou le service public bénéficiaire de la réserve, prononce le transfert de propriété et fixe le prix du terrain. Ce prix, y compris l'indemnité de réemploi, est fixé et payé comme en matière d'expropriation, le terrain étant considéré comme ayant cessé d'être compris dans un emplacement réservé. Toutefois, la date de référence prévue au II de l'article 21 de l'ordonnance du 23 octobre 1958 est un an avant la publication de l'acte décidant de rendre public le plan d'occupation des sols ;

« Si trois mois après l'expiration du délai mentionné à l'alinéa 1er ci-dessus, le juge de l'expropriation n'a pas été saisi, la réserve n'est plus opposable au propriétaire comme au tiers, un mois après la mise en demeure de procéder à sa levée, adressée à l'autorité administrative par le propriétaire ;

« L'acte ou la décision portant transfert de propriété éteint par lui-même et à sa date tous droits réels ou personnels existant sur les immeubles cédés, même en l'absence de déclaration d'utilité publique antérieure. Les droits des créanciers inscrits sont reportés sur le prix dans les conditions prévues à l'article 8 de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958 relative à l'expropriation » ;

2. Considérant que, selon le requérant, en ne prévoyant pas de droit de rétrocession analogue à celui qui existe en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique, les dispositions contestées portent atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que le législateur aurait, en outre, méconnu l'étendue de sa compétence ;

3. Considérant, en premier lieu, que la propriété figure au nombre des droits de l'homme consacrés par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789 ; qu'aux termes de son article 17 : « La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité » ; qu'en l'absence de privation du droit de propriété au sens de cet article, il résulte néanmoins de l'article 2 de la Déclaration de 1789 que les atteintes portées à ce droit doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi ;

4. Considérant que les dispositions contestées de l'article L. 123-9 du code de l'urbanisme, dans sa rédaction issue de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1976 susvisée, permettent au propriétaire d'un terrain bâti ou non bâti réservé par un plan d'urbanisme pour un ouvrage public, une voie publique, une installation d'intérêt général ou un espace vert d'exiger de la collectivité ou du service public au bénéfice duquel a été réservé le terrain de procéder à l'acquisition de celui-ci dans un délai de deux ans qui peut être prorogé pour une durée d'un an ; qu'à

défaut d'accord amiable dans le délai fixé par les dispositions contestées, le juge de l'expropriation, saisi par le propriétaire du terrain, la collectivité ou le service public bénéficiaire de la réserve, prononce le transfert de propriété et fixe l'indemnité comme en matière d'expropriation, le terrain étant considéré comme ayant cessé d'être compris dans un emplacement réservé ; que si, trois mois après l'expiration du délai de deux ans à compter de la demande de procéder à l'acquisition du terrain, éventuellement prorogé d'un an, le juge de l'expropriation n'a pas été saisi, la réserve n'est plus opposable un mois après la mise en demeure adressée par le propriétaire à l'autorité administrative ;

5. Considérant que, par ces dispositions, le législateur a institué un droit de délaissement au profit des propriétaires de terrains, bâtis ou non bâtis, classés en emplacements réservés par un plan d'urbanisme ; que l'exercice de ce droit constitue une réquisition d'achat à l'initiative des propriétaires de ces terrains ; que, par suite, le transfert de propriété résultant de l'exercice de ce droit n'entre pas dans le champ d'application de l'article 17 de la Déclaration de 1789 ; qu'en accordant aux propriétaires de terrains grevés d'un emplacement réservé le droit d'imposer à la collectivité publique, soit d'acquérir le terrain réservé, soit de renoncer à ce qu'il soit réservé, le législateur n'a porté aucune atteinte à leur droit de propriété ; que les exigences de l'article 2 de la Déclaration de 1789 ne sont pas davantage méconnues ;

6. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi détermine les principes fondamentaux. . . du régime de la propriété » ; qu'en ne prévoyant pas de droit de rétrocession pour les propriétaires dont les terrains grevés d'un emplacement réservé ont été acquis par le bénéficiaire de cet emplacement à la suite de l'exercice du droit de délaissement, le législateur n'a pas méconnu sa compétence ;

7. Considérant que les dispositions contestées ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit ; qu'elles doivent être déclarées conformes à la Constitution,

- **Décision n° 2016-739 DC du 17 novembre 2016 - Loi de modernisation de la justice du XXI^e siècle**

. En ce qui concerne le grief tiré de l'atteinte au droit de propriété :

73. La propriété figure au nombre des droits de l'homme consacrés par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789. En l'absence de privation du droit de propriété au sens de l'article 17, il résulte néanmoins de l'article 2 que les atteintes portées à ce droit doivent être justifiées par un motif d'intérêt général et proportionnées à l'objectif poursuivi.

74. Les dispositions contestées, en ce qu'elles prévoient la possibilité pour la commission de surendettement d'imposer le rééchelonnement d'une créance et son effacement partiel ou total, portent atteinte au droit de propriété des titulaires de ces créances.

75. Toutefois, en premier lieu, en adoptant ces dispositions, le législateur a poursuivi un motif d'intérêt général de règlement des situations de surendettement.

76. En second lieu, d'une part, la commission de surendettement ne peut imposer le rééchelonnement de dettes et leur effacement partiel ou total que si le débiteur est dans l'impossibilité manifeste de faire face à l'ensemble de ses dettes non professionnelles. L'effacement total des dettes dans le cadre d'une décision de rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ne peut en outre intervenir que si le débiteur se trouve dans une situation irrémédiablement compromise et ne possède que des biens meubles nécessaires à la vie courante, des biens non professionnels indispensables à l'exercice de son activité professionnelle, ou des biens dépourvus de valeur marchande ou dont les frais de vente seraient manifestement disproportionnés au regard de leur valeur vénale.

77. D'autre part, le rééchelonnement et l'effacement ne peuvent, sauf accord du créancier, porter sur les dettes alimentaires, les réparations pécuniaires allouées aux victimes dans le cadre d'une condamnation pénale, les dettes ayant pour origine des manœuvres frauduleuses commises au préjudice de certains organismes de protection sociale et les amendes pénales. L'effacement ne peut non plus porter sur une créance dont le montant a été payé au lieu et place du débiteur par la caution ou le coobligé personnes physiques.

78. Enfin, ces mesures ne s'imposent qu'en l'absence de contestation par l'une des parties devant le juge du tribunal d'instance.

79. Compte tenu de l'objectif poursuivi et des garanties prévues, le législateur n'a pas, par les dispositions contestées, porté une atteinte disproportionnée au droit de propriété. Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 2 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté. Les articles L. 733-4, L. 741-1 et L. 741-2 du code de la consommation issus des 15° et 18° du paragraphe I de l'article 58, qui ne méconnaissent aucune autre exigence constitutionnelle, sont conformes à la Constitution.

B. Sur le principe d'égalité devant les charges publiques

1. Normes de référence

a. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- 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. Constitution de 1958

- Article 34

La loi fixe les règles concernant :

- les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;
- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

La loi fixe également les règles concernant :

- le régime électoral des assemblées parlementaires, des assemblées locales et des instances représentatives des Français établis hors de France ainsi que les conditions d'exercice des mandats électoraux et des fonctions électives des membres des assemblées délibérantes des collectivités territoriales ;
- la création de catégories d'établissements publics ;
- les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'État ;
- les nationalisations d'entreprises et les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé.

La loi détermine les principes fondamentaux :

- de l'organisation générale de la défense nationale ;
- de la libre administration des collectivités territoriales, de leurs compétences et de leurs ressources ;
- de l'enseignement ;
- de la préservation de l'environnement ;
- du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ;
- du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale.

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Des lois de programmation déterminent les objectifs de l'action de l'État.

Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques.

Les dispositions du présent article pourront être précisées et complétées par une loi organique.

2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 - Loi de finances pour 1985

Sur l'article 21 :

15. Considérant que l'article 21 soumet, à titre permanent, les institutions financières mentionnées au paragraphe I de l'article 4 de la loi du 28 juin 1982 portant loi de finances rectificative pour 1982 à une contribution annuelle sur certaines dépenses et charges comptabilisées au cours de l'année précédente et prévoit que cette contribution est exclue des charges déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au titre duquel elle est due ;

16. Considérant que les députés auteurs d'une des saisines soutiennent que cette contribution, qui pèse sur les seules institutions financières alors que la matière imposable retenue est commune à toutes les entreprises, méconnaît le principe d'égalité ; qu'en outre, elle a, selon eux, pour conséquence, en méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et du principe d'égalité, de créer une double imposition sur une même matière imposable ; qu'en effet, les institutions financières sont déjà redevables, au même titre que toutes les entreprises, d'une taxe sur certains frais généraux ;

17. Considérant, en premier lieu, que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte des dispositions fiscales différentes pour des activités professionnelles différentes ; qu'il résulte du paragraphe I de l'article 4 de la loi du 28 mars 1982, auquel renvoie l'article 21 de la présente loi, que les institutions financières soumises à la contribution prévue par ce dernier article sont les banques, les établissements financiers, les établissements de crédit à statut légal spécial, les établissements de crédit différé, les entreprises d'assurance, de capitalisation et de réassurance ainsi que les sociétés immobilières pour le financement du commerce et de l'industrie ; que ces diverses catégories d'établissements, bien que différentes les unes des autres, présentent toutes, en raison, notamment, de leur domaine d'activité ou de leur statut, des caractéristiques qui les différencient des autres entreprises industrielles, commerciales ou agricoles ; qu'en se fondant sur ces caractéristiques propres pour soumettre les institutions financières à une contribution particulière, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité ;

18. Considérant, en second lieu, qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; qu'aucune règle ou principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que, dans l'exercice de la compétence qu'il tient de cette disposition, le législateur puisse, pour un impôt déterminé, retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt ;

19. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les députés auteurs de la saisine ne sont pas fondés à soutenir que l'article 21 est contraire à la Constitution ;

- Décision n° 98-406 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances rectificative pour 1998

- SUR L'ARTICLE 12 :

4. Considérant que le A de l'article 12 de la loi insère dans le code général des impôts les articles 234 bis à 234 decies ; que ces dispositions visent, afin de simplifier les obligations déclaratives des bailleurs, à substituer au droit de bail et à sa taxe additionnelle tels que définis par les articles 736 et suivants du code général des impôts actuellement en vigueur, deux nouvelles contributions ; que la première est la "contribution annuelle représentative du droit de bail sur les revenus retirés de la location ou sous-location d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèle, de droits de pêche ou de droits de chasse, acquittée par les bailleurs" ; qu'elle est assise sur les loyers effectivement encaissés au cours de l'année civile lorsque les loyers perçus entrent dans le champ de l'impôt sur le revenu, ou, lorsque les revenus n'entrent pas dans ce champ, au cours de l'exercice comptable ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du code général des impôts ; que la seconde est "la contribution additionnelle à la contribution annuelle... applicable aux revenus tirés de la location de locaux situés dans des immeubles achevés depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition" ; qu'il résulte du nouveau dispositif que les modalités de déclaration, de contrôle et de recouvrement de la contribution représentative du droit de bail et de la contribution additionnelle seront soit celles applicables en matière d'impôt sur le revenu, soit celles applicables en matière d'impôt sur les sociétés ;

5. Considérant qu'en application du F de l'article 12, la nouvelle contribution et la contribution additionnelle s'appliqueront, sauf pour les baux écrits de biens ruraux et les locations de droits de chasse ou de pêche en cours à la date de publication de la loi déferée, aux revenus perçus à compter du 1er janvier 1998 ;

6. Considérant que les sénateurs requérants font grief à l'article 12 d'être contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en ce qu'il obligerait les redevables, pour la période allant du 1er janvier 1998 au 30 septembre 1998, à payer la nouvelle contribution et la contribution additionnelle, alors que, pour cette période, le droit de bail et la taxe additionnelle ont déjà été acquittés ; qu'ils considèrent, en outre, que cet article "n'est pas conforme à la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la rétroactivité de la loi fiscale", la disposition n'ayant pas été prise pour des raisons d'intérêt général ; qu'ils estiment, enfin, qu'il méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques "en tant qu'il entraîne une double imposition des personnes physiques et non des personnes morales", alors que les bailleurs, personnes physiques et personnes morales, sont dans la même situation au regard de l'objet de la loi ;

7. Considérant que le 11° du E de l'article 12 abroge le droit de bail et la taxe additionnelle au droit de bail, qui constituent des droits d'enregistrement, pour y substituer les nouvelles contributions ; que ces dernières s'appliqueront aux revenus perçus à compter du 1er janvier 1998, la période de référence étant l'année civile pour les redevables soumis aux règles de déclaration et de recouvrement prévues en matière d'impôt sur le revenu ; que, si la période de référence pour les nouvelles contributions comprend, pour la déclaration faite en 1999, la période allant du 1er janvier 1998 au 30 septembre 1998, période qui a par ailleurs servi de base pour l'application du droit au bail au cours de l'année 1998, le dispositif institué ne conduit pas le redevable à acquitter au cours de la même année les anciennes contributions et les nouvelles ;

8. Considérant, par ailleurs, que l'article 234 decies du code général des impôts, inséré par le A de l'article 12, instaure un dégrèvement au bénéfice des redevables soumis aux règles de déclaration et de recouvrement prévues en matière d'impôt sur le revenu, d'un montant égal aux droits acquittés au titre de la période courant du 1er janvier 1998 au 30 septembre 1998, en cas de cessation ou d'interruption pour une durée d'au moins neuf mois consécutifs de la location ;

9. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'article 12 n'institue pas une double imposition et ne méconnaît aucun principe ni aucune règle de valeur constitutionnelle ;

10. Considérant que, si les personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés vont pouvoir, en application des dispositions du G de l'article 12, déduire les recettes qui ont été soumises au droit de bail avant le 1er octobre 1998 de l'assiette de la contribution versée pour le premier exercice d'application du nouveau régime, cette possibilité s'explique par la différence de situation entre les redevables des contributions relevant du régime de l'impôt sur le revenu et les redevables des contributions soumises au régime de l'impôt sur les sociétés, découlant de l'application de modalités de liquidation et de règles de recouvrement différentes ; que, dès lors, il n'y a pas méconnaissance du principe d'égalité ;

11. Considérant, enfin, que les dispositions critiquées ne revêtent pas de caractère rétroactif ; qu'il résulte de tout ce qui précède que les griefs allégués à l'encontre de l'article 12 doivent être rejetés ;

12. Considérant qu'il n'y a lieu pour le Conseil constitutionnel d'examiner d'office aucune question de conformité à la Constitution ;

- **Décision n° 99-416 DC du 23 juillet 1999 - Loi portant création d'une couverture maladie universelle**

. En ce qui concerne l'égalité devant les charges publiques :

17. Considérant que les requérants soutiennent que le mode de financement de la couverture maladie universelle crée une inégalité devant les charges publiques au détriment des organismes de protection sociale complémentaire ; qu'à l'appui de leur argumentation, ils font valoir que seuls les organismes de protection sociale complémentaire seront assujettis au prélèvement sur le " chiffre d'affaires santé ", institué par la loi en vue de financer la couverture médicale complémentaire des bénéficiaires de la couverture maladie universelle ; que ce prélèvement sera, selon eux, soumis à l'impôt sur les sociétés et, par suite, constitutif d'une double imposition ; que le coût dudit prélèvement sera mis doublement à la charge des adhérents des organismes complémentaires " par l'impôt au titre de la solidarité et par l'accroissement de leurs cotisations complémentaires afin de continuer à avoir un accès suffisant aux soins " ; qu'en revanche, " les organismes européens de couverture complémentaire intervenant sur le marché français " pourront éviter d'être assujettis à ce prélèvement ;

18. Considérant que les requérants soutiennent également que la loi impose indûment aux organismes de protection sociale complémentaire de " maintenir les droits du bénéficiaire de la couverture maladie universelle pendant l'année suivant sa sortie de ce régime d'assurance maladie " ; qu'ils soutiennent enfin que la loi conduira

à la résiliation de plein droit, sans indemnisation, des contrats d'assurance complémentaire déjà souscrits par les futurs bénéficiaires de la couverture maladie universelle ;

19. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : " 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, si ce principe n'interdit pas au législateur de mettre à la charge de certaines catégories de personnes des charges particulières en vue d'améliorer les conditions de vie d'autres catégories de personnes, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; qu'en outre, s'il est loisible au législateur d'apporter, pour des motifs d'intérêt général, des modifications à des contrats en cours d'exécution, il ne saurait porter à l'économie des contrats légalement conclus une atteinte d'une gravité telle qu'elle méconnaisse manifestement la liberté découlant de l'article 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

20. Considérant, en premier lieu, que l'article L. 862-4 du code de la sécurité sociale institue à la charge des organismes de protection sociale complémentaire une contribution destinée à alimenter le " Fonds de financement de la protection complémentaire de la couverture universelle du risque maladie " ; que cette contribution est assise sur " le montant hors taxes des primes ou cotisations émises au cours d'un trimestre civil, déduction faite des annulations et des remboursements, ou, à défaut d'émission, recouvrées, afférentes à la protection complémentaire en matière de frais de soins de santé, à l'exclusion des réassurances " ;

21. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; 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 ;

22. Considérant qu'en soumettant les organismes de protection sociale complémentaire à un prélèvement sur leur chiffre d'affaires en matière de santé, le législateur a entendu les faire participer au financement de la couverture maladie universelle ; qu'il s'est fondé, à cette fin, sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en définissant comme il l'a fait l'assiette de la contribution en cause et en en fixant le taux à 1,75 %, le législateur n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; qu'il a pu exonérer de contribution les organismes d'assurance maladie en raison de leur place dans le système de protection sociale, des missions de service public qui leur sont confiées et des contraintes spécifiques qui, de ce fait, pèsent sur eux ;

23. Considérant, en deuxième lieu, que manque en fait le moyen tiré d'une double imposition, dès lors que la contribution contestée sera, conformément aux dispositions du 4° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, déductible du bénéfice sur lequel est assis l'impôt sur les sociétés ;

24. Considérant, en troisième lieu, que la loi met la contribution qu'elle institue à la charge des organismes de protection sociale complémentaire eux-mêmes et non de leurs adhérents ; que la circonstance que certains organismes pourraient en répercuter le coût sur les primes et cotisations versées par leurs adhérents ne saurait entacher d'inconstitutionnalité les dispositions critiquées ;

25. Considérant, en quatrième lieu, qu'en vertu du b de l'article L. 862-7, inséré dans le code de la sécurité sociale par l'article 27 de la loi déferée, " les organismes d'assurance et assimilés non établis en France et admis à y opérer en libre prestation de services en application de l'article L. 310-2 du code des assurances désignent un représentant, résidant en France, personnellement responsable des opérations déclaratives et du versement des sommes dues " ; que, par suite, ces organismes, comme les autres organismes de protection sociale complémentaire, sont assujettis à la contribution instituée par la loi ; que l'éventualité d'une méconnaissance de la loi ne saurait entacher celle-ci d'inconstitutionnalité ; que, dès lors, le grief tiré de ce que, en violation de l'article L. 862-7 précité, les organismes complémentaires européens opérant sur le marché français pourraient ne pas désigner de représentant ne peut être accueilli ;

26. Considérant, en cinquième lieu, qu'il résulte de l'article 6-1, inséré dans la loi susvisée du 31 décembre 1989 par l'article 23 de la loi déferée, qu'à l'expiration de son droit aux prestations, toute personne ayant bénéficié de la couverture maladie universelle reçoit de l'organisme qui en assurait la charge " la proposition de prolonger son adhésion ou son contrat pour une période d'un an, avec les mêmes prestations et pour un tarif n'excédant pas un montant fixé par arrêté " ; que, sous réserve que l'arrêté qu'elles prévoient ne fixe pas le tarif maximal à un niveau entraînant une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, ces dispositions ne méconnaissent pas l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

27. Considérant, enfin, qu'en prévoyant à l'article 6-2, inséré dans la même loi par l'article 23 de la loi déferée, que les bénéficiaires de la couverture maladie universelle antérieurement affiliés à un organisme de protection sociale complémentaire pourront obtenir de plein droit la résiliation de la garantie souscrite auprès de cet organisme, si ce dernier a fait le choix de ne pas participer au dispositif créé par la loi, le législateur a mis en œuvre l'exigence constitutionnelle d'égalité devant la loi entre tous les bénéficiaires de la couverture maladie universelle ; que, n'ayant pas entendu exclure toute indemnisation, le législateur n'a pas porté aux contrats en

cours d'exécution une atteinte contraire, par sa gravité, aux principes posés par les articles 4 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

- **Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]**

1. Considérant qu'aux termes de l'article 155 A du code général des impôts : « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

« - soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

« - soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

« - soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

« II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

« III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend » ;

2. Considérant que, selon le requérant, ces dispositions portent atteinte au « principe de personnalité » et au « principe de proportionnalité » de l'impôt ; qu'elles porteraient également atteinte au principe de nécessité des peines et au respect des droits de la défense ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ;

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant, en second lieu, que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense ;

6. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que, sous la réserve énoncée au considérant 4, les dispositions contestées ne sont contraires ni au principe d'égalité devant les charges publiques ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- **Décision n° 2013-666 DC du 11 avril 2013 - Loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes**

. En ce qui concerne le fond :

5. Considérant que l'article 2 insère dans le code de l'énergie un nouveau titre II bis intitulé « Bonus-malus sur les consommations domestiques d'énergies de réseau », comprenant les articles L. 230-1 à L. 230-30, et qui, selon l'article L. 230-1, crée, à compter du 1er janvier 2015, un « dispositif de bonus-malus » ; que l'article L. 230-3 définit, pour chaque énergie de réseau et pour chaque site de consommation résidentiel qui est une résidence principale ou une résidence occasionnelle, la formule de calcul de la quantité annuelle d'énergie appelée « volume de base » ; que le même article prévoit un bonus, appliqué à la fraction de consommation d'énergie de réseau en deçà de ce volume de base, et un malus, appliqué à la fraction de consommation d'énergie de réseau au-delà de ce volume ; que l'article L. 230-4 procède de même pour les immeubles collectifs affectés en tout ou partie à l'usage d'habitation ; que l'article L. 230-5 confie à un organisme le soin de collecter et de mettre à jour les données nécessaires au calcul des volumes de base, à la détermination des taux des bonus et des malus et à l'attribution du bonus-malus ; que l'article L. 230-6 définit les modalités de calcul et les conditions d'exigibilité du malus ainsi que celles du versement du bonus ; que cet article prévoit également l'encadrement des taux des bonus et malus applicables aux fractions de consommation d'énergie de réseau ; que l'article L. 230-7 prévoit une minoration des taux des malus pour les consommateurs ayant droit à certaines tarifications spéciales ; que l'article L. 230-10 définit les conditions de fixation annuelle des taux des bonus et des malus ; que l'article L. 230-11 crée un fonds de compensation du bonus-malus sur les consommations domestiques d'énergies de réseau ; que les articles L. 230-12 à L. 230-26 organisent les conditions dans lesquelles les fournisseurs d'énergies de réseau assurent sous le contrôle de l'État la collecte du malus et le versement du bonus ;

6. Considérant que les sénateurs et les députés requérants soutiennent, en premier lieu, qu'en renvoyant au pouvoir réglementaire la définition de certains coefficients utilisés pour le calcul des volumes de référence ainsi que la fixation annuelle des taux des malus et des bonus, le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence ; que le dispositif instauré par l'article contesté serait une source d'insécurité juridique en ce qu'il ne permettrait pas aux consommateurs de connaître à l'avance le seuil de consommation à partir duquel une fraction de leur consommation d'énergie cessera de bénéficier d'un bonus et fera l'objet d'un malus, non plus que le montant effectif du bonus qu'ils recevront et du malus qui sera exigible selon leur consommation effective d'énergies de réseau au cours de l'année civile ; qu'il porterait atteinte à l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi qui résulte des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, selon les sénateurs requérants, l'absence de création d'un compte d'affectation spéciale alors qu'est instaurée une recette fiscale nouvelle assurant le financement d'une dépense déterminée méconnaît les exigences de l'article 21 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances ;

7. Considérant que les sénateurs et les députés requérants font valoir, en deuxième lieu, que le dispositif de bonus-malus institué par l'article 2 méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques ; qu'il conduirait en particulier à rompre l'égalité entre les consommateurs d'énergie en fonction de leur localisation au sein d'une même commune, de leur situation personnelle selon qu'ils demeurent ou non à leur domicile en raison de leur activité ou de leur absence d'activité professionnelle, de la nature et la surface de leur logement ou encore du type de consommation d'énergie employée pour le chauffage ; qu'ils font valoir que le législateur ne pouvait réserver l'application de ce dispositif aux seules énergies de réseau consommées par les particuliers, en excluant ainsi, d'une part, la consommation d'autres énergies polluantes, tels le fioul, le gaz de pétrole liquéfié ou le bois et, d'autre part, les consommations d'énergie des secteurs agricole, industriel et tertiaire ; que le principe d'égalité devant les charges publiques serait également méconnu par la différence de traitement instituée pour les résidences situées dans des immeubles collectifs selon qu'il est possible ou non de mesurer la consommation individuelle de chaque résidence et selon que ces immeubles comprennent ou non des résidences secondaires ;

8. Considérant que les requérants soutiennent, en troisième lieu, que le dispositif de l'article 2 implique la mise en oeuvre d'un traitement de données à caractère personnel enregistrant, pour près de 35 millions de personnes, des informations relatives à l'adresse, aux modalités de chauffage, au nombre de personnes présentes dans le logement et au caractère principal ou occasionnel de la résidence ; qu'ils font valoir que les dispositions prévoient la mise en oeuvre de ce traitement de données à caractère personnel par un organisme sans encadrer les conditions de cette mise en oeuvre ni fixer les garanties de protection de la vie privée des personnes dont les données seraient ainsi enregistrées ; qu'il en résulterait une atteinte disproportionnée au droit à la protection de la vie privée ;

9. 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 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 ;

10. Considérant 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 les contribuables doivent y être assujettis ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ;

11. Considérant qu'il ressort de l'article L. 230-1 du code de l'énergie dans la rédaction que lui confère l'article 2 de la loi déferée, que le dispositif de bonus-malus poursuit l'objectif « d'inciter les consommateurs domestiques à réduire leur consommation d'énergies de réseau » ;

12. Considérant que, selon le paragraphe I de l'article L. 230-2 du code de l'énergie créé par le même article 2, le dispositif de bonus-malus n'est applicable qu'à la consommation des énergies de réseau que sont « l'électricité, le gaz naturel et la chaleur en réseau » ; que, par le dispositif qu'il a adopté, le législateur a entendu prendre en compte, d'une part, les coûts élevés d'investissement nécessaires au développement tant de la distribution de ces énergies que, pour l'électricité, des nouvelles capacités de production et, d'autre part, les modalités particulières selon lesquelles ces énergies sont distribuées ; que le principe d'égalité devant les charges publiques n'impose pas que le dispositif prévu par l'article 2 soit étendu aux autres énergies qui ne présentent pas ces caractéristiques ;

13. Considérant, en premier lieu, que le dispositif de bonus-malus prévu par les dispositions de l'article 2 est réservé aux seules consommations domestiques ; que, d'une part, l'exclusion de toutes les consommations professionnelles est sans rapport avec l'objectif de maîtrise des coûts de production et de distribution des énergies de réseau ; que, d'autre part, l'exclusion du secteur tertiaire est de nature à conduire à ce que, en particulier dans les immeubles à usage collectif, des locaux dotés de dispositifs de chauffage et d'isolation identiques, soumis aux mêmes règles tarifaires au regard de la consommation d'électricité et de gaz et, pour certains, utilisant un dispositif collectif de chauffage commun, soient exclus ou non du régime de bonus-malus du seul fait qu'ils ne sont pas utilisés à des fins domestiques ; que ni les dispositions de l'article 2 ni aucune autre disposition ne prévoient, à l'égard des professionnels, un régime produisant des effets équivalents à un dispositif de tarification progressive ou de bonus-malus qui poursuive l'objectif que s'est assigné le législateur d'inciter chaque consommateur à réduire sa consommation d'énergies de réseau ; que l'article 6 de la loi déferée se borne à prévoir le dépôt d'un rapport sur « les modalités suivant lesquelles le dispositif de bonus-malus sur les consommations domestiques d'énergies de réseau pourrait. . . être appliqué au secteur tertiaire » ; qu'au regard de l'objectif poursuivi, les différences de traitement qui résultent du choix de réserver le dispositif prévu par l'article 2 aux seules consommations domestiques méconnaissent l'égalité devant les charges publiques ;

14. Considérant, en second lieu, que l'article 2 fixe, à l'article L. 230-4 du code de l'énergie, les modalités selon lesquelles le bonus-malus est calculé et réparti dans les immeubles collectifs pourvus d'installations communes de chauffage alimentés par une énergie de réseau ;

15. Considérant que, d'une part, l'article L. 241-9 du code de l'énergie prévoit que tout immeuble collectif pourvu d'un chauffage commun doit comporter, quand la technique le permet, une installation destinée à déterminer la quantité de chaleur et d'eau chaude fournie à chaque local occupé à titre privatif ; que le paragraphe III de l'article 2 de la loi déferée avance au 1er janvier 2015 la date limite d'entrée en service de ces installations de comptage ; que le paragraphe V de l'article L. 230-4 est applicable en cas d'impossibilité technique d'installation d'un dispositif permettant de déterminer la quantité de chaleur et d'eau chaude fournie à chaque local occupé à titre privatif ; qu'il prévoit que, dans ces immeubles, la répartition du bonus-malus est faite en principe au prorata de la participation à la catégorie des charges incluant le chauffage collectif ; que, toutefois, près de 90 % des logements situés dans des immeubles collectifs équipés de chauffage collectif, soit plus de 4 millions de logements, ne sont actuellement pas équipés d'un tel dispositif de comptage ; que, pour les logements situés dans des immeubles collectifs qui ne seraient pas dotés au 1er janvier 2015 d'un dispositif de comptage alors qu'ils ne sont pas concernés par l'impossibilité technique précitée, la répartition du bonus-malus entre les logements n'est pas déterminée en fonction de l'objectif poursuivi ;

16. Considérant que, d'autre part, le b) du paragraphe I de l'article L. 230-4 prévoit que, pour la détermination du volume de base entrant dans le calcul du bonus-malus dans de tels immeubles, il est tenu compte de la somme du nombre d'unités de consommation sur l'ensemble des logements alimentés par les installations communes et qui constituent des résidences principales ainsi que des volumes de base auxquels donnent droit les logements correspondant à des résidences occasionnelles ; que, toutefois, aux termes du paragraphe IV de ce même article : « La répartition du bonus-malus entre les logements de l'immeuble. . . tient compte des niveaux de

consommation individuels de chaque logement, telle que mesurée par les installations mentionnées à l'article L. 241-9 » ; qu'ainsi, dans ces immeubles collectifs, pour les logements dotés de ces installations de comptage, à la différence du régime applicable aux sites de consommation résidentiels individuels en application de l'article L. 230-3 du code de l'énergie, la répartition du bonus-malus ne tient compte ni des unités de consommation de chaque logement ni, en ce qui concerne l'octroi d'un bonus, de la distinction entre les résidences principales et les résidences occasionnelles ;

17. Considérant que, par suite, dans des immeubles collectifs d'habitation pourvus d'installations communes de chauffage, les dispositions de l'article 2 de la loi ne fixent pas des conditions de répartition du bonus-malus en rapport avec l'objectif de responsabiliser chaque consommateur domestique au regard de sa consommation d'énergie de réseau ; que ces dispositions n'assurent pas le respect de l'égalité devant les charges publiques, d'une part, entre les consommateurs qui résident dans ces immeubles collectifs et, d'autre part, avec les consommateurs domestiques demeurant dans un site de consommation résidentiel individuel ;

18. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les dispositions de l'article 2 de la loi méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution ; que les autres dispositions du titre Ier, qui n'en sont pas séparables, doivent également être déclarées contraires à la Constitution ; qu'il en va de même des deux derniers alinéas du paragraphe I de l'article 8 et des deux derniers alinéas du paragraphe I de l'article 12 ; que, par voie de conséquence, au dernier alinéa du paragraphe III de l'article 12, la référence « aux articles L. 232-1, L. 232-2 et L. 232-3 du code de l'énergie » doit être remplacée par la référence « à l'article L. 232-1 du code de l'énergie » ;

C. Sur le principe d'égalité devant la loi

1. 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.

2. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- Décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015 - M. Gabor R. [Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation]

- SUR LA CONFORMITÉ DES DISPOSITIONS CONTESTÉES AUX DROITS ET LIBERTÉS QUE LA CONSTITUTION GARANTIT :

6. Considérant qu'il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que les personnes soumises à une imposition commune sont, alors même qu'elles sont séparées ou divorcées, réputées continuer se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale correspondant à l'ensemble des revenus du foyer perçus pendant la période d'imposition commune ;

7. Considérant qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée ;

8. Considérant que les dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du code général des impôts instituent le principe de l'imposition commune des époux à raison des revenus du foyer et qu'il en va de même, en application du troisième alinéa, des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ; que, par dérogation, le 4 de cet article 6 prévoit que les époux font l'objet d'impositions distinctes lorsqu'ils sont séparés de biens et ne

vivent pas sous le même toit, lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées et, enfin, lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts ; que les époux divorcés ou les partenaires d'un pacte civil de solidarité dissous ne sont plus soumis à une imposition commune pour la période postérieure au divorce ou à la dissolution du pacte civil de solidarité ; qu'en vertu de l'article 7 du code général des impôts, les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations prévues en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité ;

9. Considérant que les dispositions du paragraphe I de l'article 1691 bis du code général des impôts instituent, entre les époux ou entre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, une solidarité de paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; 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 ;

11. Considérant que si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ; que les dispositions contestées qui traitent de la même manière, comme codébitrices de l'impôt sur les revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, les personnes soumises à une imposition commune en application des articles 6 et 7 du code général des impôts, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de la procédure de contrôle de l'impôt ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;

12. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée n'a point de Constitution » ; qu'il résulte de cette disposition qu'il ne doit pas être porté d'atteintes substantielles au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction ;

13. Considérant que les dispositions contestées telles qu'interprétées instituent entre les personnes soumises à imposition commune une présomption irréfragable de représentation mutuelle pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de cette procédure ; qu'il en résulte que la notification, à une seule de ces personnes, de l'avis de mise en recouvrement, qui constitue le dernier acte de la procédure d'imposition, fait courir, à l'égard de chacune d'entre elles, le délai de la réclamation contentieuse prévue par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales ;

14. Considérant qu'il est loisible au législateur d'instituer une présomption irréfragable de représentation mutuelle entre les personnes soumises à imposition commune pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune ; que, toutefois, lorsque deux personnes précédemment soumises à imposition commune font l'objet d'une imposition distincte à la date de notification de l'avis de mise en recouvrement, émis aux fins de recouvrer des impositions supplémentaires établies sur les revenus perçus par le foyer au cours de la période d'imposition commune, la garantie du droit à un recours juridictionnel effectif impose que chacune d'elles soit mise à même d'exercer son droit de former une réclamation contentieuse, dès lors qu'elle a informé l'administration fiscale du changement de sa situation matrimoniale, de ses liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de sa résidence et, le cas échéant, de son adresse ; que, par suite, les dispositions contestées porteraient une atteinte disproportionnée au droit des intéressés de former une telle réclamation si le délai de réclamation pouvait commencer à courir sans que l'avis de mise en recouvrement ait été porté à la connaissance de chacun d'eux ; que, sous cette réserve, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, qui ne méconnaissent ni les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution ;

15. Considérant que la réserve énoncée au considérant 14 n'est applicable qu'aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies à compter de la date de publication de la présente décision ;

16. Considérant qu'afin de préserver l'effet utile de la présente décision pour les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies antérieurement à la date de publication de cette décision, la mise en jeu de la responsabilité solidaire de l'une des personnes antérieurement soumises à imposition commune, par le premier acte de recouvrement forcé pour obtenir le paiement de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de la période de cette imposition commune, dès lors qu'elle n'a pas été destinataire de la décision

d'imposition doit être regardée comme constituant un évènement lui ouvrant un délai propre de réclamation sur le fondement de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales,

- **Décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016 - Mme Françoise B. [Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées]**

1. L'article L. 132-8 du code de l'action sociale et des familles, dans sa rédaction résultant de la loi du 20 juillet 2001 mentionnée ci-dessus, détermine les conditions dans lesquelles les prestations d'aide sociale peuvent faire l'objet d'un recours en récupération par la collectivité qui les a financées. Il prévoit : « Des recours sont exercés, selon le cas, par l'État ou le département :

« 1° Contre le bénéficiaire revenu à meilleure fortune ou contre la succession du bénéficiaire ;

« 2° Contre le donataire, lorsque la donation est intervenue postérieurement à la demande d'aide sociale ou dans les dix ans qui ont précédé cette demande ;

« 3° Contre le légataire.

« En ce qui concerne les prestations d'aide sociale à domicile, de soins de ville prévus par l'article L. 111-2 et la prise en charge du forfait journalier, les conditions dans lesquelles les recours sont exercés, en prévoyant, le cas échéant, l'existence d'un seuil de dépenses supportées par l'aide sociale, en deçà duquel il n'est pas procédé à leur recouvrement, sont fixées par voie réglementaire.

« Le recouvrement sur la succession du bénéficiaire de l'aide sociale à domicile ou de la prise en charge du forfait journalier s'exerce sur la partie de l'actif net successoral, défini selon les règles de droit commun, qui excède un seuil fixé par voie réglementaire ».

2. L'article L. 344-5 du code de l'action sociale et des familles, dans sa rédaction résultant de la loi du 11 février 2005 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Les frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées accueillies, quel que soit leur âge, dans les établissements mentionnés au b du 5° et au 7° du I de l'article L. 312-1, à l'exception de celles accueillies dans les établissements relevant de l'article L. 344-1, sont à la charge :

« 1° À titre principal, de l'intéressé lui-même sans toutefois que la contribution qui lui est réclamée puisse faire descendre ses ressources au-dessous d'un minimum fixé par décret et par référence à l'allocation aux handicapés adultes, différent selon qu'il travaille ou non. Ce minimum est majoré, le cas échéant, du montant des rentes viagères mentionnées à l'article 199 septies du code général des impôts ainsi que des intérêts capitalisés produits par les fonds placés sur les contrats visés au 2° du I de l'article 199 septies du même code ;

« 2° Et, pour le surplus éventuel, de l'aide sociale sans qu'il soit tenu compte de la participation pouvant être demandée aux personnes tenues à l'obligation alimentaire à l'égard de l'intéressé, et sans qu'il y ait lieu à l'application des dispositions relatives au recours en récupération des prestations d'aide sociale lorsque les héritiers du bénéficiaire décédé sont son conjoint, ses enfants, ses parents ou la personne qui a assumé, de façon effective et constante, la charge du handicapé ni sur le légataire, ni sur le donataire. Les sommes versées, au titre de l'aide sociale dans ce cadre, ne font pas l'objet d'un recouvrement à l'encontre du bénéficiaire lorsque celui-ci est revenu à meilleure fortune ».

3. Selon la requérante, ces dispositions méconnaissent le droit de propriété et le principe de solidarité nationale consacré par le onzième alinéa du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 en ce qu'elles instituent un recours en récupération contre la succession de la personne handicapée bénéficiaire de l'aide sociale. Elles portent aussi atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en ce qu'elles établissent une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, d'une part, entre les héritiers du bénéficiaire de l'aide sociale, d'autre part, entre les personnes handicapées et les personnes âgées et, enfin, entre les personnes handicapées selon la structure qui les accueille.

4. Au sein des dispositions renvoyées seuls les mots « quel que soit leur âge, dans les établissements mentionnés au b du 5° et au 7° du I de l'article L. 312-1, à l'exception de celles accueillies dans les établissements relevant de l'article L. 344-1 », figurant au premier alinéa de l'article L. 344-5, instituent une différence de traitement entre les personnes handicapées et les personnes âgées ainsi qu'entre les personnes handicapées selon la structure qui les accueille. Au sein du 2° de l'article L. 344-5 seule la première phrase institue un recours en récupération sur la succession des personnes handicapées et distingue pour celui-ci entre les héritiers. La question prioritaire de constitutionnalité porte donc sur ces dispositions.

- Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :

5. La requérante reproche aux dispositions contestées d'établir une différence de traitement, pour l'exemption du recours en récupération, d'une part, entre les frères et sœurs du bénéficiaire de l'aide sociale et certains de ses héritiers, d'autre part, entre les personnes handicapées et les personnes âgées et, enfin, entre les personnes

handicapées elles-mêmes selon leur lieu d'hébergement. Cette différence de traitement méconnaîtrait les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

6. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Ce 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.

7. 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 ». 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.

8. Le législateur a entendu conférer à l'aide sociale un caractère subsidiaire. En effet, elle n'est versée que pour compléter les ressources propres du demandeur en cas de carence des débiteurs de la créance d'aliments préalablement sollicités. Les prestations fournies à ce titre font l'objet, en application de l'article L. 132-8 du code de l'action sociale et des familles, d'un recours en récupération par la personne publique ayant attribué l'aide sociale. Selon ces dispositions, le recours est exercé contre le bénéficiaire revenu à meilleure fortune, contre sa succession ou contre le donataire et le légataire.

9. L'article L. 344-5 du même code fixe les conditions financières de la prise en charge des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées accueillies dans les établissements sociaux et médico-sociaux mentionnés au b du 5° et au 7° du paragraphe I de l'article L. 312-1 de ce code. Ces frais sont à la charge, en premier lieu, de l'intéressé et, pour le surplus éventuel, de l'aide sociale. Le 2° de l'article L. 344-5 précise que cette aide sociale est versée sans sollicitation préalable des droits alimentaires et prévoit un recours en récupération limité sur le patrimoine du bénéficiaire et sur sa succession. Ainsi, le recours en récupération est exclu non seulement à l'égard du bénéficiaire revenu à meilleure fortune mais aussi à l'égard de certains de ses héritiers : son conjoint, ses enfants, ses parents, ses légataires ou donataires et toute autre personne ayant assumé de façon effective et constante sa prise en charge.

10. En premier lieu, en exemptant certaines personnes du recours en récupération instauré par l'article L. 132-8 du code de l'action sociale et des familles, le législateur a entendu tenir compte d'une part, de l'aide apportée à la personne handicapée bénéficiaire de l'aide sociale et, d'autre part, de la proximité particulière des personnes exemptées avec elle. Il a distingué, parmi les héritiers, ceux qui ont effectivement assumé la prise en charge de l'intéressée, ceux, parents, enfants ou conjoint, qui peuvent être présumés l'avoir fait, parce qu'ils sont tenus à son égard par une obligation alimentaire légale, et ceux, donataires ou légataires, qui lui sont liés par une proximité particulière que manifeste la gratification qu'elle leur a consentie. La distinction ainsi opérée avec les autres héritiers repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi.

11. En deuxième lieu, les personnes handicapées n'étant pas placées dans la même situation que les personnes âgées au regard des exigences de leur prise en charge par l'aide sociale, le législateur pouvait, sans méconnaître le principe d'égalité, prévoir des modalités différentes de récupération de l'aide sociale dans l'un et l'autre cas.

12. En dernier lieu, l'article L. 344-5-1 du code de l'action sociale et des familles étend aux personnes handicapées hébergées dans des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes ou des unités de soins de longue durée le régime d'exemption de recours en récupération prévu à l'article L. 344-5 dans deux situations : lorsque les intéressées étaient précédemment hébergées dans un établissement dédié au handicap ou lorsque leur incapacité a été reconnue au moins égale à un pourcentage fixé par décret avant leurs soixante-cinq ans. Les personnes handicapées âgées peuvent être prises en charge au titre de l'aide sociale, soit en raison de leur handicap, soit en raison de leur âge. En faisant prévaloir, selon le cas, l'âge ou le handicap, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi.

13. Il résulte de ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.

- Sur les autres griefs :

14. La requérante estime que le recours en récupération sur la succession des personnes handicapées est contraire au principe de solidarité à l'égard des personnes handicapées. Ce principe s'opposerait, en effet, à ce que l'État ou les collectivités publiques fassent assumer la charge de la solidarité qu'ils mettent en œuvre par d'autres qu'eux. Elle estime également que ces dispositions méconnaissent le droit de propriété en ce qu'elles

font peser sur la succession de la personne une dette à laquelle celle-ci n'était pas nécessairement tenue de son vivant.

15. En premier lieu, en assurant à l'intéressé le bénéfice de l'aide sociale tant que dure son état de nécessité, et en prévoyant, afin d'en garantir le financement, qu'un recours en récupération pourra être exercé au décès du bénéficiaire, contre sa succession, les dispositions contestées ont mis en œuvre, sans la méconnaître, l'exigence de solidarité nationale.

16. En second lieu, le recours en récupération s'exerçant à la fois dans la limite du montant des prestations allouées au bénéficiaire de l'aide sociale et dans la limite de l'actif net successoral, il n'entraîne ni privation du droit de propriété ni atteinte à ce droit.

17. Les griefs tirés de la méconnaissance du onzième alinéa du Préambule de 1946 et des articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789 doivent donc être écartés.

18. Par conséquent les mots « quel que soit leur âge, dans les établissements mentionnés au b du 5° et au 7° du I de l'article L. 312-1, à l'exception de celles accueillies dans les établissements relevant de l'article L. 344-1 » figurant au premier alinéa de l'article L. 344-5 du code de l'action sociale et des familles et la première phrase du 2° de cet article, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 - Mme Michelle Theresa B. [Amende pour défaut de déclaration de trust]**

. En ce qui concerne la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

13. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.

14. En premier lieu, compte tenu des potentialités différentes de fraude que recèlent les comptes bancaires ouverts à l'étranger et les trusts, il était loisible au législateur de sanctionner différemment la méconnaissance des obligations déclaratives qui s'y attachent.

15. En second lieu, les dispositions contestées sanctionnent de la même manière le seul non respect des obligations déclaratives précédemment mentionnées, qu'un impôt ait été éludé ou non. Elles n'instituent donc aucune différence de traitement.

16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être écarté.

17. Les dispositions autres que celles déclarées contraires à la Constitution au paragraphe 9, qui ne méconnaissent ni la présomption d'innocence, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2017-627/628 QPC du 28 avril 2017 - Société Orange [Contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites]**

1. Il y a lieu de joindre les deux questions prioritaires de constitutionnalité pour y statuer par une seule décision.

2. L'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale institue, au profit des régimes obligatoires d'assurance maladie, une contribution patronale sur les attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions et sur les attributions d'actions gratuites. Pour ce second type d'attribution, la contribution est due par les employeurs « sur les actions attribuées ». Le paragraphe II de cet article, dans sa rédaction issue de la loi du 19 décembre 2007 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Le taux de cette contribution est fixé à 10 %. Elle est exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution des options ou des actions visées au I ».

3. La société requérante soutient qu'en liant l'exigibilité de la contribution patronale à la décision d'attribution d'actions gratuites, que ces actions soient ou non effectivement attribuées, ces dispositions méconnaîtraient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et porteraient atteinte au droit de propriété.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « ou des actions » figurant dans la seconde phrase du paragraphe II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale.
5. En premier lieu, selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». 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.
6. La contribution prévue par l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale est due sur les actions attribuées dans les conditions prévues notamment par l'article L. 225-197-1 du code de commerce. Cet article fixe les conditions dans lesquelles les sociétés par actions peuvent procéder à une attribution d'actions gratuites au profit de leurs salariés et de certains de leurs mandataires sociaux. Sur autorisation de l'assemblée générale extraordinaire, le conseil d'administration ou le directoire décide de l'attribution, désigne les bénéficiaires et définit les conditions et, le cas échéant, les critères auxquels l'attribution définitive est subordonnée. Cette attribution n'est effective que si ces conditions sont satisfaites et à l'issue d'une période d'acquisition dont la durée, qui ne peut être inférieure à deux ans, est déterminée par l'assemblée générale extraordinaire.
7. En application des dispositions contestées, la contribution patronale est exigible le mois suivant la date de la décision d'attribution des actions gratuites. Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de cassation qu'en l'absence d'attribution effective des actions en raison de la défaillance des conditions auxquelles cette attribution était subordonnée, l'employeur n'est pas fondé à obtenir la restitution de la contribution.
8. En instituant la contribution patronale sur les attributions d'actions gratuites, le législateur a entendu que ce complément de rémunération, exclu de l'assiette des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, participe au financement de la protection sociale. Toutefois, s'il est loisible au législateur de prévoir l'exigibilité de cette contribution avant l'attribution effective, il ne peut, sans créer une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, imposer l'employeur à raison de rémunérations non effectivement versées. Dès lors, les dispositions contestées ne sauraient faire obstacle à la restitution de cette contribution lorsque les conditions auxquelles l'attribution des actions gratuites était subordonnée ne sont pas satisfaites. Sous cette réserve, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.
9. En second lieu, selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, « la loi ... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.
10. En prévoyant une seule date d'exigibilité, que les actions gratuites soient ou non effectivement attribuées, le législateur n'a institué aucune différence de traitement. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.
11. Il résulte de tout ce qui précède que, sous la réserve énoncée au paragraphe 8, les mots « ou des actions » figurant dans la seconde phrase du paragraphe II de l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale, qui ne méconnaissent ni le droit de propriété ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution.