

# Heures Supplémentaires Exonérées et Impôts sur le Revenu !

Le décret qui fixera les modalités selon lesquelles les heures supplémentaires effectuées par les **fonctionnaires** seront **exonérées** de l'**impôt sur le revenu** sera publié "**avant le 1er octobre**", **a annoncé la ministre de l'Economie le 25 juillet 2007.**

..La ministre de l'Economie n'a pas apporté de réponse. Elle s'est contentée d'indiquer que la situation des agents territoriaux au regard des heures supplémentaires montrait de "grandes disparités". "Les choses devront être examinées autorité territoriale par autorité territoriale", a-t-elle conclu...

[http://www.senat.fr/cra/s20070726/s20070726\\_5.html](http://www.senat.fr/cra/s20070726/s20070726_5.html)

**M. Michel Charasse.** - Je souhaite quelques précisions sur les heures supplémentaires des fonctionnaires. **Vous savez comme moi que, dans certains corps de la fonction publique, elles sont fictives.** On les paie sans qu'elles soient réalisées, on ne va pas en plus les exonérer d'impôt ! Ce serait créer une insupportable inégalité.

Pourquoi « effectif » ne devrait-il se dire que du temps de travail additionnel, et pas des heures supplémentaires ? Je suis prêt à ne pas insister si cette précision figure bien dans le décret mais je souhaite que soit délivrée une attestation de service fait. Restera certes la question des heures supplémentaires contractuelles ; elle pourra se régler. Il faudrait en tout état de cause qu'on ne gagne pas plus sans travailler.

**M. Jean Desessard.** - Comme fait le patronat.

**M. Philippe Marini, rapporteur général.** - En tant qu'élus locaux, nous sommes surtout sensibles aux fonctionnaires territoriaux. Que dira le décret ? Ce qui nous intéresse, c'est l'exonération de charges pour l'employeur ; nous voudrions savoir si nous pourrions avoir plus d'heures travaillées pour le même volume de crédits.

Mes questions peuvent vous paraître celles d'un Béotien mais la réponse que vous leur apporterez fera beaucoup pour le succès politique de ce texte. L'amendement Charasse est utile pour la clarification qu'il donne l'occasion d'apporter.

**Mme Christine Lagarde, ministre.** - On ne va pas écrire « effectivement accomplies » ! Ce serait redondant et pourrait faire douter de l'effectivité de l'accomplissement... (*M. Charasse fait un geste de doute*) Vous parlez des fonctionnaires mais le problème touche aussi bien les salariés du privé.

**Je n'ai pas encore le texte du décret mais puis vous assurer qu'il sera publié avant le 1<sup>er</sup> octobre.** L'employeur doit fournir une déclaration annuelle dans laquelle tous les éléments de rémunération imposables sont indiqués.

Il ne faudrait pas croire que tous les agents des collectivités territoriales font des heures supplémentaires. La situation est très contrastée. Avec le rapporteur général Carrez, nous avons constaté que les disparités étaient grandes. Les choses devront être examinées autorité territoriale par autorité territoriale.

**M. Philippe Marini, rapporteur général.** - Il faut aller plus loin... Dans ma commune, les policiers municipaux travaillent de nuit, souvent en heures supplémentaires. Ce texte, à budget inchangé, nous donnera-t-il plus de moyens pour faire tourner davantage de policiers municipaux dans les quartiers ? Une réponse claire, madame la ministre, facilitera la compréhension politique, et partant l'adhésion à ce texte !

**M. Jean Desessard**. - Qui contrôlera l'effectivité du travail ? Nous apprenons ce matin que le gouvernement place les inspecteurs du travail sous la responsabilité du ministère de l'immigration et de l'identité nationale, en leur demandant de jouer un rôle dont ils ne veulent pas. Imagine-t-on demain les inspecteurs du travail débarquer dans les mairies en brandissant leur carte : « Police de l'immigration : Contrôle ! » ?

**M. Jean Arthuis, président de la commission**. - La rémunération des fonctionnaires mériterait un débat à elle seule, tant la question est complexe ! Quand un agent territorial travaille, en plus de sa fonction dans sa collectivité d'attache, dans un syndicat intercommunal des eaux ou d'électricité, le second employeur ne paie pas de cotisations sociales. Les pompiers professionnels sont assimilés à des pompiers volontaires quand ils accomplissent des heures supplémentaires : leurs vacances ne sont pas soumises aux cotisations sociales et elles n'entrent pas dans l'assiette de leur revenu imposable. Il y a encore bien des singularités intéressantes.

Nous n'avançons cependant qu'au rythme de 5 à 6 amendements l'heure : il nous faut accélérer, ou bien nous aurons à nous organiser une fin de semaine dans cet hémicycle.

Prenons garde aussi à ne pas rendre le droit trop complexe. Un directeur du travail et de l'emploi me disait récemment les difficultés des inspecteurs du travail à comprendre la réglementation : un quart des effectifs était en arrêt de travail, pour cause d'état dépressif ! La réglementation est cependant appliquée, par le conventionnement avec des cabinets privés, qui font le travail : l'État en est à édicter des règles que ses agents ne comprennent pas ! Soucions-nous d'adopter des règles compréhensibles, et nous renforcerons la démocratie !

**M. Jean-Jacques Jégou**. - Les heures supplémentaires des personnels titulaires ne sont pas soumises aux charges sociales, cela réduit la portée de notre débat. Venant du privé, j'avais été surpris par les pratiques en vigueur dans le public, en particulier la forfaitisation des heures supplémentaires et le fait qu'elles ne supportent pas de charges sociales.

**M. Michel Charasse**. - On tourne autour du pot comme pour éviter un sujet qui fâche... L'État et les collectivités locales -très peu les hôpitaux- ont pourtant pris la mauvaise habitude de compléter le revenu de leurs agents par un forfait d'heures supplémentaires qui ne sont pas effectuées ! Exonèrera-t-on d'impôt ce travail qui n'est pas effectué ? Ne serait-ce pas choquant, au regard de l'égalité devant l'impôt ? La responsabilité de l'ordonnateur sera-t-elle engagée ? La règle, dans l'administration, c'est de ne payer que sur attestation de service fait. Si, demain, des fonctionnaires vont au-delà de leur forfait d'heures en réalité non travaillées, devra-t-on leur délivrer une attestation de service fait pour ces heures, et une autre pour les heures effectivement travaillées ?

Madame le ministre, il faut que le décret respecte les principes de la comptabilité publique et l'égalité des citoyens devant l'impôt ! Dans le privé, les pratiques, que je déplore, relèvent de l'abus de bien social et de faux en écriture... Mais puisque tout le monde fait comme si de rien n'était, je vais retirer l'amendement, tout en me réservant une possibilité d'agir comme contribuable, auprès du tribunal administratif : je connais déjà deux ou trois cas !

**M. Alain Vasselle**, rapporteur pour avis. - Très bien !

\*\*\*

Le montant des heures supplémentaires versé à un agent public, titulaire ou non titulaire, est exonéré de l'impôt sur le revenu.

*...A noter que l'article 1, I, 4° prévoit l'exonération de l'impôt sur le revenu des salaires versés aux assistants maternels régis par les articles L. 421-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles et par les articles L. 773-1 et suivants du code du travail au titre des heures supplémentaires qu'ils accomplissent au-delà d'une durée hebdomadaire de 45 heures...*

La **loi n° 2007-1223 du 21/08/2007** (J.O. du 23/08/2007) en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat - fixe les dispositifs suivants :

**"Les éléments de rémunération versés aux agents publics titulaires ou non titulaires au titre des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou du temps de travail additionnel, sont exonérés de l'impôt sur le revenu. "**

(article 1 - I - I - 5° de l'article 81 quater du code général des impôts).

<http://www.assemblee-nationale.fr/13/cri/2006-2007-extra/cahiers/c20071005.asp>

<http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/cri/2006-2007-extra/cahiers/c20071005.pdf>

Art. 81 quater. – I. – Sont exonérés de l'impôt sur le revenu :

- ③ « 1. Les salaires versés aux salariés au titre des heures supplémentaires de travail définies au premier alinéa des articles L. 212-5 du code du travail et L. 713-6 du code rural, des heures choisies mentionnées aux articles L. 212-6-1 du code du travail et L. 713-11-1 du code rural, ainsi que des heures considérées comme des heures supplémentaires en application du cinquième alinéa de l'article L. 212-7-1 du code du travail, du cinquième alinéa de l'article L. 713-8 du code rural, du quatrième alinéa de l'article L. 212-8 du code du travail, du troisième alinéa de l'article L. 713-15 du code rural, du I et du premier alinéa du II de l'article L. 212-9 du code du travail et, au-delà de 1 607 heures, du II de l'article L. 212-15-3 du code du travail.
- ④ « L'exonération mentionnée au premier alinéa est également applicable à la majoration de salaire versée, dans le cadre des conventions de forfait annuel en jours mentionnées au III de l'article L. 212-15-3 du code du travail, en contrepartie de la renonciation par les salariés, au-delà du plafond de deux cent dix-huit jours mentionné au premier alinéa du III du même article, à des jours de repos dans les conditions prévues à ce même alinéa ;
- ⑤ « 2. Les salaires versés aux salariés à temps partiel au titre des heures complémentaires de travail définies aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 212-4-3 et au premier alinéa de l'article L. 212-4-4 du code du travail ;
- ⑥ « 3. Les salaires versés aux salariés par les particuliers employeurs au titre des heures supplémentaires qu'ils réalisent ;
- ⑦ « 4. Les salaires versés aux assistants maternels régis par les articles L. 421-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles et par les articles L. 773-1 et suivants du code du travail au titre des heures supplémentaires ou complémentaires de travail qu'ils accomplissent ;
- ⑧ « 5. Les éléments de rémunération versés aux agents publics titulaires ou non titulaires au titre, selon des modalités prévues par décret, des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou du temps de travail additionnel effectif ;
- ⑨ « 6. Les salaires versés aux autres salariés dont la durée du travail ne relève pas des dispositions du chapitre II du titre I<sup>er</sup> du livre II du code du travail ou du chapitre III du titre I<sup>er</sup> du livre VII du code rural au titre, selon des modalités prévues par décret, des heures supplémentaires ou complémentaires de travail qu'ils effectuent.
- ⑩ « II. – L'exonération prévue au premier alinéa du I s'applique :
- ⑪ « 1. Aux rémunérations mentionnées aux 1 à 4 et au 6 du I et, en ce qui concerne la majoration salariale correspondante, dans la limite :
- ⑫ « a) Des taux prévus par la convention collective ou l'accord professionnel ou interprofessionnel applicable ;
- ⑬ « b) À défaut d'une telle convention ou d'un tel accord :
- ⑭ « – pour les heures supplémentaires, des taux de 25 % ou 50 %, selon le cas, prévus au I de l'article L. 212-5 du code du travail et à l'article L. 713-6 du code rural ;
- ⑮ « – pour les heures complémentaires, du taux de 25 % prévu au deuxième alinéa de l'article L. 212-4-4 du code du travail ;

- ①⑥ « – pour les forfaits mentionnés au second alinéa du 1, de 25 % de la rémunération journalière déterminée à partir du rapport entre la rémunération annuelle et le nombre de jours convenus dans le forfait.
- ①⑦ « 2. Aux rémunérations mentionnées au 5, dans la limite des dispositions applicables aux agents concernés.
- ①⑧ « III. – Les dispositions des I et II sont applicables sous réserve du respect par l'employeur des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail.
- ①⑨ « Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque les salaires ou éléments de rémunération qui y sont mentionnés se substituent à d'autres éléments de rémunération au sens de l'article 79, à moins qu'un délai de douze mois ne se soit écoulé entre le dernier versement de l'élément de rémunération en tout ou partie supprimé et le premier versement des salaires ou éléments de rémunération précités.
- ②⑦ « De même, elles ne sont pas applicables :
- ②① « – à la rémunération des heures complémentaires lorsque ces heures sont accomplies de manière régulière au sens du septième alinéa de l'article L. 212-4-3 du code de travail, sauf si elles aboutissent pendant une durée minimale prévue par décret à une augmentation à due concurrence de l'horaire contractuel de travail ;
- ②② « – au supplément d'heures supplémentaires résultant du seul abaissement après le 1<sup>er</sup> octobre 2007 des durées hebdomadaires mentionnées aux articles L. 212-8 et L. 212-9 du code de travail ainsi qu'aux articles L. 713-14, L. 713-15 et L. 713-16 du code rural.
- ②③ « IV. – Pour les salaires mentionnés aux 3, 4 et 6 du I, ainsi que pour ceux pour lesquels il est fait usage des dispositifs mentionnés aux articles L. 133-5-1 à L. 133-5-3, L. 133-5-5, L. 133-8, L. 133-8-3 et L. 531-8 du code de la sécurité sociale et L. 812-1 du code du travail, l'exonération est subordonnée à l'accomplissement de formalités déclaratives dont les modalités sont fixées par décret. »
- ②④ II. – Au troisième alinéa du 1 de l'article 170 du code général des impôts et au c du 1° du IV de l'article 1417 du même code, avant la référence : « 81 A » est insérée la référence : « 81 quater, ».
- ②⑤ III. – Après le e du 3° du B du I de l'article 200 sexies du même code, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :
- ②⑥ « Les revenus exonérés en application de l'article 81 quater sont retenus pour l'appréciation du montant des revenus définis au a »
- ②⑦ IV. – Après l'article L. 241-16 du code de la sécurité sociale, sont insérés les articles L. 241-17 et L. 241-18 ainsi rédigés :
- ②⑧ « Art. L. 241-17. – I. – Toute heure supplémentaire ou complémentaire effectuée, lorsqu'elle entre dans le champ d'application du I de l'article 81 quater du code général des impôts, ouvre droit, dans les conditions et limites fixées par les dispositions de cet article, à une réduction de cotisations salariales de sécurité sociale proportionnelle à sa rémunération, dans la limite des cotisations et contributions d'origine légale ou conventionnelle rendues obligatoires par la loi dont le salarié est redevable au titre de cette heure. Un décret détermine le taux de cette réduction.
- ②⑨ « Ces dispositions sont applicables aux heures supplémentaires ou complémentaires effectuées par les salariés relevant des régimes spéciaux mentionnés à l'article L. 711-1 dans des conditions fixées par décret compte tenu du niveau des cotisations dont sont redevables les personnes relevant de ces régimes et dans la limite mentionnée au premier alinéa.
- ③⑦ « II. – La réduction de cotisations salariales de sécurité sociale prévue au I est imputée sur le montant des cotisations salariales de sécurité sociale dues pour chaque salarié concerné au titre de l'ensemble de sa rémunération.
- ③⑧ « III. – Le cumul de cette réduction avec l'application de taux réduits en matière de cotisations salariales, d'assiettes ou de montants forfaitaires de cotisations ou avec l'application d'une autre exonération, totale ou partielle, de cotisations salariales de sécurité sociale ne peut être autorisé que dans des conditions fixées par décret. Ce décret tient compte du niveau des avantages sociaux octroyés aux salariés concernés.

- ③② « IV. – Le bénéfice de la réduction est subordonné à la mise à disposition du service des impôts compétent de la direction générale des impôts et des agents chargés du contrôle mentionnés à l'article L. 243-7 du code de la sécurité sociale et à l'article L. 724-7 du code rural, par l'employeur, d'un document en vue du contrôle des dispositions du présent article dans des conditions fixées par décret. Pour les salaires pour lesquels il est fait usage des dispositifs mentionnés aux articles L. 133-5-3, L. 133-5-5, L. 133-8, L. 133-8-3, L. 531-8 du code de la sécurité sociale et à l'article L. 812-1 du code du travail, les obligations déclaratives complémentaires sont prévues par décret.
- ③③ « Art. L. 241-18. – I. – Toute heure supplémentaire effectuée par les salariés mentionnés au II de l'article L. 241-13, lorsqu'elle entre dans le champ d'application du I de l'article 81 quater du code général des impôts, ouvre droit à une déduction forfaitaire des cotisations patronales à hauteur d'un montant fixé par décret. Ce montant peut être majoré dans les entreprises employant au plus vingt salariés.
- ③④ « II. – Une déduction forfaitaire égale à sept fois le montant défini au I est également applicable pour chaque jour de repos auquel renonce un salarié dans les conditions prévues par le second alinéa du 1 du I de l'article 81 quater du code général des impôts.
- ③⑤ « III. – Le montant mentionné aux I et II est cumulable avec les autres dispositifs d'exonérations de cotisations patronales de sécurité sociale dans la limite des cotisations patronales de sécurité sociale, ainsi que des contributions patronales recouvrées suivant les mêmes règles, restant dues par l'employeur, et, pour le reliquat éventuel, dans la limite des cotisations salariales de sécurité sociale précomptées, au titre de l'ensemble de la rémunération du salarié concerné.
- ③⑥ « Il est déduit des sommes devant être versées par les employeurs aux organismes de recouvrement mentionnés aux articles L. 213-1 du code de la sécurité sociale et L. 725-3 du code rural.
- ③⑦ « Le bénéfice des déductions mentionnées aux I et II est subordonné au respect des conditions prévues au III de l'article 81 quater du code général des impôts.
- ③⑧ « Le bénéfice de la majoration mentionnée au I est subordonné au respect des dispositions du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.
- ③⑨ « IV. – Les employeurs bénéficiant de la déduction forfaitaire se conforment aux obligations déclaratives prévues par le IV de l'article L. 241-17. »
- ④⑩ V. – L'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :
- ④⑪ 1° Dans la dernière phrase du premier alinéa du III, les mots : « au cours du mois considéré. » sont remplacés par les mots : « au cours du mois considéré, le nombre d'heures supplémentaires étant pris en compte en incluant le taux de la majoration qui est appliqué à leur rémunération, dans la limite des taux prévus au I de l'article L. 212-5 du code du travail et à l'article L. 713-6 du code rural. » ;
- ④⑫ 2° Le V est ainsi modifié :
- ④⑬ a) Le 3° est remplacé par les dispositions suivantes :
- ④⑭ « 3° Avec la déduction forfaitaire prévue à l'article L. 241-18 ; » ;
- ④⑮ b) Le 4° est abrogé ;
- ④⑯ c) Au dernier alinéa, la référence « 1° et 2° » est remplacée par la référence « 1° à 3° ».
- ④⑰ VI. – Le livre VII du code rural est ainsi modifié :
- ④⑱ 1° À l'article L. 741-4, les mots : « et L. 241-13 » sont remplacés par les mots : « , L. 241-13 et L. 241-18 » ;
- ④⑲ 2° À l'article L. 741-15, les mots : « de l'article L. 241-13 » sont remplacés par les mots : « des articles L. 241-13, L. 241-17 et L. 241-18 » ;

⑤0 3° Aux derniers alinéas des articles L. 741-15-1 et L. 741-15-2, la référence : « L. 241-13 » est remplacée par la référence : « L. 241-18 ».

⑤1 VII. – Le I de l'article 4 de la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 portant réforme de l'organisation du temps de travail dans l'entreprise est abrogé, ainsi que le III en tant qu'il s'applique au I.

⑤2 VIII. – Les dispositions des I à VI sont applicables aux rémunérations perçues à raison des heures de travail accomplies à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2007. Les dispositions du VII entrent en vigueur à la même date.

⑤3 IX. – Le Gouvernement présentera au Parlement un rapport sur l'évaluation de l'application du présent article avant le 1<sup>er</sup> juillet 2009.

Un **décret** précisera les modalités d'application de cette disposition.

Par ailleurs, la loi prévoit un **système d'exonération d'une partie des cotisations salariales et patronales des heures supplémentaires et/ou des heures complémentaires.**

(article 1 – IV – I - de l'article L241-17 du code de la sécurité sociale).

[http://ameli.senat.fr/amendements/2006-2007/390/Amdt\\_140.html](http://ameli.senat.fr/amendements/2006-2007/390/Amdt_140.html)



### **Article 1er**

(Art. L. 241-17 du code de la sécurité sociale)

I. - Dans la première phrase du premier alinéa du I du texte proposé par le IV de cet article pour l'article L. 241-17 du code de la sécurité sociale, remplacer les mots :

ou toute autre durée de travail effectuée

par les mots :

et heure d'une autre nature donnant lieu à rémunération dans des conditions identiques en application d'un accord de branche étendu

II. - Pour compenser la perte de recettes résultant pour les organismes de sécurité sociale du I ci-dessus, compléter cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

...- La perte de recettes résultant pour les organismes de sécurité sociale de l'extension de la réduction de cotisations sociales salariales prévue à l'article L. 241-17 du code de la sécurité sociale aux heures d'une autre nature donnant lieu à rémunération dans des conditions identiques à celles des heures supplémentaires en application d'un accord de branche étendu est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

[http://ameli.senat.fr/amendements/2006-2007/390/Amdt\\_201.html](http://ameli.senat.fr/amendements/2006-2007/390/Amdt_201.html)

Un **décret** déterminera le taux de cette réduction.

L'article 1er, 5° de la loi n°2007-1223 du 21 août 2007 (JO du 22 Août 2007) en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat prévoit l'exonération de l'impôt sur le revenu des éléments de rémunération versés aux agents publics titulaires ou non titulaires au titre, selon des modalités prévues par décret, des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou du temps de travail additionnel effectif.

Un décret d'application, dans ce domaine, de la loi [n° 2007-1223](#) du 21 août 2007, est attendu.

Aussi, aucune modification notoire n'est pour l'heure en vigueur au niveau des heures supplémentaires pour les agents publics. Il faut pour l'heure attendre la publication du décret mentionné dans cet article pour obtenir plus de précisions.

Par ailleurs, aucune étude d'impact n'a mesuré les effets de cette mesure pour la fonction publique, notamment territoriale. Pour celle-ci, un décret devrait préciser plusieurs points:

-les heures supplémentaires des cadres, compensées par une indemnité forfaitaire pour travaux supplémentaires, seront-elles exonérées de l'impôt ?

- En totalité ?
- Partiellement ?

-les heures supplémentaires des cadres, compensées par un régime indemnitaire qui n'évoque pas la notion d'heures supplémentaires (personnel technique par exemple) seront-elles prises en compte par le dispositif ?

- Dans quelle mesure et selon quelle logique ?

Quant à la disposition d'exonération de charges sociales de sécurité sociale en matière d'heures supplémentaires, elle ne s'applique pas à la fonction publique puisque les primes et heures supplémentaires des fonctionnaires ne sont pas chargées. Elles ne sont d'ailleurs que très partiellement prises en compte pour le calcul des retraites.

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/cahiers/ccc23/jurisp555.htm>

## Cahiers du Conseil constitutionnel n° 23

Décisions et documents du Conseil constitutionnel

### *Jurisprudence*

**Décision n° 2007-555 DC - 16 août 2007**

**Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat**

Déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 27 juin 2007, le projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a été examiné selon la procédure d'urgence prévue par l'article 45 de la Constitution. Il a été adopté par l'Assemblée nationale le 17 juillet puis par le Sénat le 27. Après la réunion d'une Commission mixte paritaire il a été définitivement adopté le 1<sup>er</sup> août 2007.

La loi a fait l'objet, le 2 août, d'un recours présenté par plus de soixante députés.

Les griefs portaient sur l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires, le plafonnement des impôts directs, la réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des investissements dans les petites et moyennes entreprises et les conséquences budgétaires de la loi déferée.

Le 16 août, par sa décision n°2007-555 DC, le Conseil constitutionnel a rejeté ce recours et censuré d'office l'article 5 de la loi en tant qu'il étendait aux prêts immobiliers déjà contractés le crédit d'impôt institué pour favoriser l'accession à la propriété de l'habitation principale.

#### **I.— Article 1<sup>er</sup> : Le régime fiscal et social des heures supplémentaires et complémentaires**

L'article premier de la loi déferée a créé un régime fiscal et social dérogatoire favorable pour les rémunérations perçues au titre des heures supplémentaires et complémentaires. Il comporte trois volets :

- L'article 81 *quater* inséré dans le code général des impôts complète les dispositions définissant le revenu imposable dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, pour exonérer tous les salaires versés au titre d'heures supplémentaires, d'heures complémentaires ou d'un temps de travail additionnel, en énumérant de façon exhaustive les différents dispositifs prévus par le code du travail.

- L'article L. 241-17 inséré dans le code de la sécurité sociale prévoit une réduction des cotisations salariales de sécurité sociale d'un montant proportionnel à la rémunération perçue au titre des heures supplémentaires ou complémentaires et exonérée à ce titre d'impôt sur le revenu. Cette réduction s'impute sur les cotisations salariales (cotisations maladie, maternité, invalidité, décès, d'une part, et cotisations vieillesse de base, d'autre part). Elle ne porte pas sur les contributions de sécurité sociale (CSG, CRDS), les cotisations de retraite complémentaire et les cotisations à l'assurance chômage. Toutefois, le montant de la réduction, qui doit être fixé par décret, correspond au poids de l'ensemble des cotisations et contributions (CSG, CRDS) sociales dues par un salarié. Le Gouvernement a en effet annoncé un taux de réduction de 21,46 % de la rémunération.

- L'article L. 241-18 également inséré dans le code de la sécurité sociale institue une déduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale par heure supplémentaire ouvrant droit à l'exonération d'impôt sur le revenu. Le montant de ce forfait est renvoyé au décret.

Les députés auteurs de la saisine estimaient, d'une part, que ce dispositif était contraire à certaines exigences du Préambule de la Constitution de 1946 applicables aux travailleurs, en particulier le droit à l'emploi, et, d'autre part, qu'il violait le principe d'égalité devant les charges publiques.

## **1. Le droit à l'emploi et les autres principes économiques et sociaux du Préambule de 1946 applicables aux travailleurs.**

Les requérants faisaient valoir que l'augmentation du nombre d'heures de travail par salarié se ferait au détriment de l'emploi, ce qui allait à l'encontre du cinquième alinéa du Préambule de 1946 qui proclame le droit d'obtenir un emploi.

Le Conseil n'a pas suivi ce raisonnement qui aurait conduit à donner une portée constitutionnelle au principe du partage du temps de travail.

La décision du 16 août 2007 rappelle qu'il appartient au législateur, en application de l'article 34 de la Constitution, de déterminer les principes fondamentaux du droit du travail. L'objectif poursuivi par l'article 1<sup>er</sup> de la loi est, en augmentant le volume d'heures travaillées dans l'économie, de stimuler la croissance et, ainsi, l'emploi. Par sa finalité, cet article tend ainsi à mettre en œuvre le droit à l'emploi. Il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de rechercher si cet objectif pouvait être atteint par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à la finalité poursuivie. En effet, le Conseil ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement (cf. n° 2000-433 DC du 27 juillet 2000, cons. 41 ; n° 2001-444 DC du 9 mai 2001, cons. 3 ; n° 2006-535 DC du 30 mars 2006, cons. 20).

Le Conseil a également rejeté les griefs incidents fondés sur une violation du huitième alinéa du Préambule de 1946, qui prévoit la participation des travailleurs, par l'intermédiaire de leurs délégués, à la détermination collective des conditions de travail, ainsi que de son onzième alinéa selon lequel la Nation « *garantit à tous... la protection de la santé* ». En effet, d'une part, le X de l'article 1<sup>er</sup> rappelle que les institutions représentatives du personnel sont informés et consultés sur l'utilisation et le volume du temps de travail supplémentaire et, d'autre part, il n'est nullement porté atteinte aux durées maximales de travail.

## **2. L'égalité devant les charges publiques.**

Sur le fondement du principe d'égalité, les requérants dénonçaient certaines différences de traitement résultant de l'application du nouveau dispositif. Ils faisaient valoir qu'une même heure de travail effectuée allait être soumise à un régime fiscal et social différent selon le régime légal ou conventionnel applicable. Ils estimaient en outre que l'exonération de CSG était contraire à la décision du Conseil constitutionnel n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000.



- En matière d'égalité devant les charges publiques, la jurisprudence du Conseil constitutionnel est clairement établie. Elle interdit toute rupture « caractérisée » de l'égalité devant les charges publiques (n° 97-390 DC du 19 novembre 1997, n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, n° 99-416 DC du 23 juillet 1999).

Le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur, à qui il revient de déterminer l'assiette et le taux d'une imposition, prenne des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux. Ces incitations créées par la loi doivent répondre à deux conditions : poursuivre un objectif d'intérêt général et être fondées sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but recherché. Le Conseil apprécie ici s'il existe une corrélation suffisante entre les moyens utilisés et le but poursuivi.

Le dispositif mis en place par l'article 1<sup>er</sup> de la loi déferée a été jugé conforme à cette jurisprudence. D'une part, il poursuit un objectif d'intérêt général qui consiste à augmenter le nombre d'heures travaillées pour générer un surplus de croissance et relancer l'économie et l'emploi. D'autre part, il est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but recherché. Cet article a en effet le champ le plus large possible, ce qui est cohérent avec son objectif. Il s'applique à toutes les heures supplémentaires, quelles que soient les modalités d'organisation du temps de travail dans l'entreprise. Il bénéficie à l'ensemble des entreprises et des salariés, qu'ils soient du secteur privé ou du secteur public. La complexité du I de l'article 81 *quater* est au demeurant la conséquence directe de ce vaste champ, quelle que soit l'organisation du travail et des effectifs.

Le fait que le législateur ait retenu le critère de la durée légale du travail, sans considération de la durée contractuelle du travail applicable aux salariés concernés, pour accorder le bénéfice de l'exonération d'impôt et des allègements de cotisation sociales ne constitue pas une rupture d'égalité entre salariés mais tend, au contraire, à l'éviter.

Le 3 du I de l'article 81 *quater* fait il est vrai exception à cette prise en compte tant des heures supplémentaires que des heures complémentaires. Dans le cas des salaires versés aux salariés par les particuliers employeurs, seules les heures supplémentaires réalisées bénéficieront de l'exonération. Cependant il ne s'agit pas ici d'une atteinte au principe d'égalité mais de la simple prise en compte du droit existant. En effet, les dispositions du code du travail relatives aux heures complémentaires ne s'appliquent pas aux employés de maison et la convention collective nationale des salariés du particulier employeur étendue du 24 novembre 1999 ne recourt pas à cette notion.

- S'agissant de la contribution sociale généralisée, la décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000 invoquée par les requérants, qui avait censuré l'article 3 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, n'était pas transposable à l'allègement de cotisation salariale sur les heures supplémentaires. A l'époque, le législateur avait entendu instituer une exonération générale de CSG sur les bas salaires. La finalité de cette exonération, au bénéfice des revenus les plus modestes, impliquait que soit pris en compte l'ensemble de leurs facultés contributives.

Or l'allègement de CSG, auquel le dispositif de l'article 1<sup>er</sup> a pour effet d'aboutir, a une portée limitée précisément circonscrite aux heures supplémentaires. Dès lors, ce grief ne pouvait qu'être écarté.

## **II.— Article 5 : Les intérêts d'emprunt immobilier**

L'article 5 de la loi déferée a inséré dans le code général des impôts un article 200 *quaterdecies*. Ce nouvel article institue un crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts des prêts contractés pour l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale de contribuable. Il pose plusieurs conditions :

- Le contribuable doit être fiscalement domicilié en France.

- Le logement doit être affecté à l'habitation principale du contribuable à la date de paiement des intérêts. Une exception a été ajoutée par amendement pour que l'intéressé continue à bénéficier du crédit d'impôt en cas de mutation professionnelle, alors que l'emprunt ne concerne plus l'habitation principale, sous la condition que le contribuable n'ait pas acheté une nouvelle résidence principale.

- Le prêt doit être contracté auprès d'un établissement financier, ce qui exclut, pour limiter les risques de fraude, les emprunts contractés auprès de personnes physiques.

- Le dispositif ne couvre pas les prêts affectés au remboursement d'autres prêts, pour éviter les purs effets d'aubaine qui verraient les emprunteurs « rafraîchir » leur endettement. En revanche il inclut les emprunts se substituant à l'emprunt initial, par exemple pour bénéficier d'un taux d'intérêt moins élevé.

Si ces conditions sont réunies, le contribuable peut bénéficier d'un crédit d'impôt à raison des « *intérêts payés au titre des cinq premières annuités de remboursement* ». Le montant de ce crédit est 20 % des intérêts dans la limite d'un plafond de 3 750 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de 7 500 € pour un couple soumis à imposition commune, étant précisé que ces plafonds sont doublés lorsque le contribuable est handicapé et qu'ils sont majorés de 500 € par personne à charge.

Alors que l'opposition avait vivement dénoncé cette disposition comme contraire à la Constitution lors des débats parlementaires, l'article 5 n'a fait l'objet d'aucun développement dans la saisine. Le Conseil constitutionnel ne pouvait cependant, notamment compte tenu de ces débats parlementaires très nets, qu'examiner d'office cet article qu'il a déclaré, en partie, contraire à la Constitution.

Pour cela, il s'est fondé sur le principe d'égalité devant l'impôt qui, comme il a été dit, ne prohibe pas les avantages fiscaux mais exige qu'ils poursuivent un objectif d'intérêt général et soient fondés sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but recherché. Dans son appréciation, le Conseil constitutionnel veille toutefois à ne pas substituer son appréciation à celle du législateur et ne sanctionne que les ruptures caractérisées.

En l'espèce, le Conseil a jugé qu'était conforme à ce principe l'institution, pour l'avenir, d'un crédit d'impôt sur le revenu pour le financement de l'acquisition ou de la construction de la résidence principale :

- D'une part, il a constaté, à la lecture des travaux préparatoires, que cette mesure répondait à un intérêt général qui est de favoriser l'accession à la propriété. Il avait déjà admis cet intérêt général pour des avantages fiscaux tendant à soutenir l'investissement immobilier locatif (n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002).

- D'autre part, il a relevé que les critères retenus et rappelés ci-dessus étaient objectifs et rationnels. Pour favoriser l'accession de tous les Français à la propriété, il est en effet plus rationnel d'avoir retenu un mécanisme de crédit d'impôt et non celui de la réduction d'impôt. Cette dernière n'aurait bénéficié qu'aux contribuables imposables. Le crédit d'impôt va au contraire profiter à tous et pourra même se cumuler, pour les personnes à revenu moyen ou modeste, avec un prêt à taux zéro. Le choix d'un crédit d'impôt limité aux cinq premières années est apparu cohérent avec le fait que ce sont les années où la part des intérêts dans les remboursements est la plus élevée. Le montant de cette mesure ne représente pas un avantage fiscal manifestement disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur.

En second lieu, la loi déferée s'appliquait aux prêts déjà contractés. L'article 5 visait en effet les « *intérêts payés au titre des cinq premières annuités de remboursement* ». A la suite de la publication de la loi, la mesure aurait donc couvert des prêts contractés à partir de septembre 2002. Le Conseil a jugé qu'il résultait de l'application de cette mesure aux prêts déjà contractés une rupture caractérisée de l'égalité des contribuables devant les charges publiques.

Le Conseil s'est d'abord interrogé sur le point de savoir quel était l'intérêt général poursuivi par la mesure. Il a constaté qu'il ressortait des travaux parlementaires que le crédit d'impôt consécutif à l'emprunt contracté antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi tendait à soutenir la consommation et le pouvoir d'achat des emprunteurs. L'intérêt général justifiant la mesure ne pouvait être, pour les prêts relatifs à des acquisitions passées, celui de faciliter l'accession à la propriété. Par définition tel était déjà le cas. Il s'agissait alors non plus d'une incitation à l'acquisition mais d'une aide aux personnes ayant acquis un bien.

Dès lors que l'intérêt général poursuivi par le législateur était d'accroître le pouvoir d'achat, le Conseil constitutionnel a considéré que l'avantage fiscal ne reposait pas sur un critère rationnel et instaurait, entre les contribuables, une différence de traitement injustifiée au regard de l'objectif poursuivi. La loi

avantageait certains contribuables, ceux ayant contracté des prêts depuis 2002, sans que ce traitement défavorable aux autres contribuables soit justifié au regard de l'objectif de redistribuer du pouvoir d'achat qui concerne tous les Français. Cet avantage fiscal faisait supporter à l'Etat des charges manifestement hors de proportion avec l'effet incitatif attendu.

Par suite, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les mots : « aux intérêts payés » et les mots : « du 1<sup>er</sup> jour du mois qui suit celui » au III de l'article 5 de la loi déferée. Cette censure a donc pour effet de rendre applicable le dispositif uniquement aux contribuables « qui acquièrent un logement affecté à leur habitation principale » « à compter de la publication de la présente loi au *Journal officiel* ».

### **III.— Article 11 : Le plafonnement des impôts directs**

L'article 11 de la loi déferée a modifié sur deux points les articles 1<sup>er</sup> et 1649-0 A du code général des impôts issus de l'article 74 de la loi de finances pour 2006 (loi du 30 décembre 2005) et relatifs au plafonnement des impôts directs.

- Le seuil des revenus au-delà duquel le droit à restitution est ouvert est abaissé de 60 à 50 %. Pour ce faire, la rédaction de l'article 1<sup>er</sup> du code général des impôts est modifiée : « *Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus. - Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A* ».

- L'assiette des impôts à prendre en compte pour le calcul de la restitution est élargie.

En vertu de l'article 1649-0 A du code général des impôts, les impositions directes prises en compte étaient les suivantes : l'impôt sur le revenu ; l'impôt de solidarité sur la fortune ; la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable, ainsi que certaines taxes additionnelles à ces taxes ; la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable, ainsi que certaines taxes additionnelles à cette taxe.

L'article 11 de la loi déferée y ajoute : la contribution sociale généralisée ; la contribution pour le remboursement de la dette sociale ; le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement ; la contribution additionnelle affectée à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie.

Les députés requérants estimaient que ces dispositions conduisent à une exonération presque systématique de l'impôt de solidarité sur la fortune ainsi que des impositions locales et, dès lors, d'une part, étaient contraires à l'article 13 de la Déclaration de 1789 et, d'autre part, créaient une inégalité, au regard des facultés contributives, entre les contribuables en fonction de l'importance de leur patrimoine.

Le Conseil constitutionnel avait déjà considéré, dans sa décision n° 2005-530 du 29 décembre 2005 sur la loi de finances pour 2006, que l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respecté si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Il avait constaté que le dispositif, communément dénommé « bouclier fiscal », loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tendait à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. S'agissant des modalités adoptées par le législateur, il avait jugé que ni la fixation de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à restitution, ni la définition des revenus entrant dans le calcul, ni la détermination des impôts directs pris en compte, ni les mesures retenues pour opérer la restitution n'étaient inappropriées à la réalisation de l'objectif que s'est fixé le législateur.

Le « bouclier fiscal » étant dans son principe conforme à la Constitution, le Conseil constitutionnel avait à se prononcer sur l'élargissement de l'assiette et la baisse du taux.

Sur l'élargissement de l'assiette, le Conseil constitutionnel a confirmé sa jurisprudence selon laquelle la contribution sociale généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale relèvent de la catégorie des « impositions de toutes natures » au sens de l'article 34 de la Constitution (pour la CSG : n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, cons. 9 et 24 ; n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, cons. 7 ; n° 2001-447 DC du 18 juillet 2001, cons. 17 ; pour la CRDS : n° 2000-

442 DC du 28 décembre 2000, cons. 27). Il a fait de même pour le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie. Compte tenu du fait que ces prélèvements sociaux entraînent dans la catégorie des « impositions de toutes natures », le Conseil en a tiré la conclusion que leur inclusion dans le bouclier fiscal n'était pas inappropriée à la réalisation de l'objectif poursuivi par le législateur.

Cette qualification n'apparaît pas contraire à la position de la Cour de justice des communautés européennes qui a jugé, à propos de l'assujettissement de travailleurs frontaliers salariés et indépendants résidant en France mais travaillant dans un autre Etat membre, que « *la circonstance qu'un prélèvement soit qualifié d'impôt par une législation nationale ne signifie pas qu'au regard du règlement 1408/71, ce même prélèvement ne puisse être regardé comme relevant du champ d'application de ce règlement et partant soit visé par la règle du non-cumul des législations applicables* » (15 février 2000, Commission/France, C-34/98, Rec. p. I-995 et C-169/98, Rec. p. I-1049).

Si le Conseil constitutionnel a exercé un contrôle approfondi sur le choix du législateur des impôts à prendre en compte pour le calcul de la restitution, il n'a opéré qu'un contrôle restreint de proportionnalité sur la fixation à 50 % de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à cette restitution. Il a considéré que la règle selon laquelle nul ne doit payer en impositions directes plus de la moitié de ce qu'il a gagné n'était entachée d'aucune erreur manifeste d'appréciation.

Le Conseil a donc considéré que le nouveau dispositif de plafonnement consistant à restituer à un contribuable les sommes qu'il a versées au titre des impôts directs au-delà de 50 % de ses revenus n'était pas contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789. Il a précisé qu'en la matière, l'appréciation du principe d'égalité ne pouvait s'exercer que globalement et non impôt par impôt.

#### **IV.— Article 16 : L'impôt de solidarité sur la fortune**

L'article 16 de la loi avait pour ambition d'orienter le produit de l'impôt de solidarité sur la fortune vers le financement des petites et moyennes entreprises (PME), réputé difficile.

Ce n'est pas la première fois que le législateur se fixe un tel objectif. Ainsi l'article 16 a-t-il d'abord complété le dispositif relatif aux biens professionnels issu de la loi n° 2003-721 du 1<sup>er</sup> août 2003 pour l'initiative économique, qui a exonéré d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) les placements dans les entreprises de moins de 250 personnes exerçant exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. La nouveauté a consisté à exonérer également les placements dans les sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans de telles PME. En outre l'avantage a été étendu, sous certaines conditions, aux souscriptions de parts dans certains fonds d'investissement de proximité (FIP).

Mais l'article 16 de la loi a surtout inséré dans le code général des impôts un article 885-0 V *bis* instituant des mécanismes non plus d'exonération mais de réduction d'ISF.

Ainsi les redevables ont été autorisés à imputer sur son montant 75 % des versements qu'ils consentent à des PME au titre de souscriptions à leur capital initial ou aux augmentations de leur capital, sans que l'avantage fiscal obtenu ne puisse être supérieur à 50 000 euros. Le bénéfice de l'avantage est subordonné à la conservation des titres reçus jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

Une autre réduction d'impôt de solidarité sur la fortune a été prévue, par voie d'amendement d'initiative parlementaire, pour les versements effectués au bénéfice d'un fonds d'investissement de proximité dont la valeur des parts est constituée au moins à hauteur de 40 % de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de petites et moyennes entreprises non cotées (dont 20 % exerçant leurs activités depuis moins de cinq ans). Les versements servant de base au calcul de cet avantage sont retenus dans la limite du pourcentage initial de l'actif du fonds ainsi investi dans des petites et moyennes entreprises. Le droit à imputation est limité à 50 % des versements effectués et l'avantage fiscal à 10 000 euros par an, celui-ci étant en outre subordonné à une même condition de conservation des titres pendant cinq ans.

Le cumul des deux réductions d'impôt est rendu possible dans la limite de 50 000 euros.

Les requérants adressaient à cet article plusieurs reproches. Ils l'accusaient d'instaurer une rupture d'égalité entre les assujettis en permettant à certains d'entre eux de s'exonérer de leur impôt de solidarité sur la fortune au moyen d'un investissement spécifique. Ils faisaient valoir, en outre, que l'assimilation de ce dispositif à une forme d'« impôt choisi » pouvait leur permettre de ne pas tenir compte de la réduction d'impôt ainsi obtenue dans le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune pris en compte pour la détermination du droit à restitution. Ils considéraient que l'objectif d'intérêt général qu'est le développement des petites et moyennes entreprises ne pouvait justifier, en l'absence de risque pour l'investisseur, une réduction d'impôt égale à 75 % du montant de l'investissement. Ils jugeaient cette absence de risque particulièrement notable lorsque le contribuable n'investit pas directement dans une entreprise mais dans un fonds de proximité.

Le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur des exonérations d'ISF. La décision récente appliquant cette jurisprudence de la manière la plus significative remontait au 31 juillet 2003 (n° 2003-477 DC, sur la loi précitée relative à l'initiative économique).

Le Conseil avait alors jugé que la loi a pu exonérer d'ISF la moitié de la valeur des parts ou actions de certaines sociétés que leurs propriétaires s'engagent à conserver au moins six ans, l'un des associés devant exercer des fonctions dirigeantes au sein de la société. L'objectif d'intérêt général poursuivi était la stabilité du capital des entreprises, notamment familiales, et partant leur pérennité. Les conditions posées, d'une part, quant à la stabilité du capital et à la direction de l'entreprise et, d'autre part, quant au montant limité de l'exonération à la moitié de la valeur des parts et actions, n'entraînaient pas de rupture caractérisée du principe d'égalité devant les charges publiques.

En outre, par la même décision, le Conseil avait jugé conforme à la Constitution une exonération de l'ISF qui s'appliquait à tous les détenteurs de titres et pas seulement aux dirigeants de l'entreprise. Il s'agissait de l'article 885-I *ter* du code général des impôts, précisément modifié par la nouvelle loi. En 2003, le Conseil avait relevé l'objectif d'intérêt général poursuivi consistant à « *inciter à l'investissement productif dans les PME compte tenu du rôle joué par ce type d'entreprises dans la création d'emploi* ». Il avait estimé que la définition des PME était claire et que, « *compte tenu du risque affectant un tel placement* », il était loisible au législateur de prévoir une telle exonération.

Le Conseil constitutionnel a confirmé cette orientation jurisprudentielle relative aux exonérations de l'ISF dans sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 (loi de finances initiale pour 2006). Il a jugé que la loi pouvait, sans violer le principe d'égalité devant l'impôt, exclure les parts ou actions d'une société des bases d'imposition à l'ISF, à concurrence des trois quarts de leur valeur, lorsque leur propriétaire exerce ou a exercé son activité à titre principal dans la société. L'exonération de 75 % est subordonnée, en contrepartie, à la conservation des parts pendant six ans à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération est demandée. Ces critères objectifs et rationnels sont en relation directe avec l'objectif d'intérêt général poursuivi : favoriser la stabilité du capital des sociétés, pour assurer le développement des entreprises et de l'emploi.

La décision rendue le 16 août 2007 s'inscrit dans le prolongement direct de ces orientations, à propos d'un dispositif il est vrai beaucoup plus innovant puisqu'il peut permettre à un assujetti à l'ISF de ne plus payer cet impôt s'il investit son produit dans les PME. Les deux conditions de la jurisprudence sur le principe d'égalité devant l'impôt étaient réunies.

Le Conseil a d'abord relevé qu'un objectif d'intérêt général était bien poursuivi. Il s'agit, ici encore, d'inciter à l'investissement productif dans les petites et moyennes entreprises compte tenu du rôle qui est le leur non seulement dans la création d'emplois et, plus largement, dans le développement de l'économie. Au regard de l'objectif d'intérêt général ainsi poursuivi et compte tenu du risque affectant de tels placements, il était loisible au législateur de prévoir, à cet effet, un avantage fiscal.

D'autre part, cet avantage fiscal est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but recherché.

Le Conseil a relevé que, contrairement à ce qu'affirmaient les requérants, la réduction d'impôt contestée est sans incidence sur la portée du droit à restitution. L'article 1649-0 A du code général des impôts dispose en effet expressément que les impositions à prendre en compte pour sa détermination sont celles qui ont été « payées ».

Puis, s'agissant des investissements directs, le Conseil a jugé que le législateur avait posé des conditions, en termes de pourcentage du droit à imputation (75 %), de plafonnement du montant de l'avantage fiscal (50 000 euros, c'est à dire un patrimoine imposable maximal de 5,7 millions d'euros) et de durée minimale de souscription (5 ans), qui rendaient le dispositif non disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi. Il demeure un risque pour le contribuable qui aura dû investir 67 000 € pour atteindre la limite de 50 000 €. En outre, un nombre très important de PME font faillite pendant leurs cinq premières années d'existence. Enfin les titres concernés manquent de liquidités.

Le Conseil a jugé que, dans ces conditions, l'avantage fiscal ainsi défini ne pouvait être regardé comme entraînant une rupture caractérisée du principe d'égalité devant les charges publiques.

S'agissant des versements effectués dans des fonds d'investissement de proximité, le Conseil a relevé que le législateur avait posé des conditions plus strictes qui tendent à garantir la corrélation de la mesure avec l'objectif d'intérêt général poursuivi (prise en compte des versements servant de base au calcul de l'avantage fiscal dans la limite du pourcentage initial de l'actif du fonds investi dans des PME) et qui tiennent compte du moindre risque affectant de tels placements par rapport à celui encouru en cas d'investissement direct (pourcentage de 50 % et plafond de 10 000 euros). Il a jugé que, dans ces conditions, la disposition contestée ne méconnaît pas davantage l'article 13 de la Déclaration de 1789.

#### **V.— Les conséquences budgétaires de la loi déferée**

Certaines dispositions prévues par la loi, notamment celles relatives aux allègements de cotisations sociales et de droits de mutation à titre gratuit, auront un impact sur l'équilibre budgétaire de l'exercice en cours.

Dans la partie finale de leur recours, les requérants faisaient valoir qu'une loi de finances rectificative était nécessaire pour prendre en compte ces dépenses nouvelles et modifier en conséquence la règle d'affectation des surplus de recettes prévue par la loi de finances initiale pour 2007.

On rappellera, en effet, qu'en vertu du 10° du I de l'article 34 de la loi organique modifiée du 1<sup>er</sup> août 2001 (issu de la loi organique n° 2005-779 du 12 juillet 2005), la loi de finances de l'année arrête, dans sa première partie, « *les modalités selon lesquelles sont utilisés les éventuels surplus, par rapport aux évaluations de la loi de finances de l'année, du produit des impositions de toute nature établies au profit de l'Etat* ». Son article 35 réserve aux lois de finances rectificatives la faculté de modifier en cours d'année ces modalités.

Sur ce fondement, le premier alinéa du IV de l'article 52 de la loi du 21 décembre 2006 de finances pour 2007 a prévu que : « *Pour 2007, les éventuels surplus mentionnés au 10° du I de l'article 34 de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances sont utilisés dans leur totalité pour réduire le déficit budgétaire* ».

Le Conseil a cependant jugé que ces règles nouvelles n'ont pas la portée que les requérants prétendaient leur donner.

Reprenant les termes du considérant 2 de sa décision n° 2005-517 DC du 7 juillet 2005, il a d'abord observé qu'elles n'avaient été introduites dans la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 que pour améliorer la gestion des finances de l'Etat et renforcer l'information du Parlement.

Il a ensuite rappelé ce qu'il avait déjà jugé au considérant 10 de sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, à savoir que ne sont en cause que les seuls surplus susceptibles d'être constatés en fin d'exercice en retranchant au produit de l'ensemble des impositions de toutes natures établies au profit de l'Etat le total prévu par la loi de finances initiale.

Ces règles n'ont donc ni pour objet ni pour effet d'altérer la capacité du législateur à décider, en cours d'exercice, de nouvelles mesures fiscales.

D'autre part, si, en cours d'exercice, il appartient au Gouvernement de soumettre au Parlement un projet de loi de finances rectificative lorsque les grandes lignes de l'équilibre de la loi de finances initiale s'écartent sensiblement des prévisions (décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, cons. 7), la loi déferée n'a pas pour conséquence, à elle seule, de provoquer un tel écart.

Dès lors, le Conseil a rejeté les griefs relatifs à la nécessité d'une loi de finances rectificative et dénonçant une méconnaissance des règles encadrant l'utilisation des surplus de recettes constatés en cours d'année.

Voir également :

[http://cubitus.senat.fr/rap/I06-404/I06-404\\_mono.html](http://cubitus.senat.fr/rap/I06-404/I06-404_mono.html)

**Dossier technique de Sébastien CHIOVETTA**