

**Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015**

*Association française des entreprises privées et autres*

*(Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 20 octobre 2014 par le Conseil d'État (décision n° 383259 du 20 octobre 2014) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par l'Association française des entreprises privées (AFEP) et les sociétés Air Liquide S.A., Lafarge S.A., Pernod-Ricard S.A., Technip S.A., Total S.A. et Veolia Environnement S.A., portant sur les « dispositions du c) du 2 de l'article 39 duodecimes, du j) du 6 de l'article 145, du a sexies-0-ter) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts (CGI), combinées avec celles de l'article 238-0 A du même code ».

Dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions du c) du 2 de l'article 39 duodecimes, du j) du 6 de l'article 145, du a sexies-0-ter) du paragraphe I de l'article 219 du CGI conformes à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration d'une réserve d'interprétation.

**I. – Les dispositions contestées**

**A.– Historique et contexte des dispositions contestées**

**1.- La notion d'« État ou territoire non coopératif » et les dispositions du CGI s'y référant**

La notion d'« État ou territoire non coopératif » (ETNC) a été introduite dans le droit français par l'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, qui l'a codifiée à l'article 238-0 A du CGI.

Ainsi que le relève M. François Marc, rapporteur pour avis de la commission des finances du Sénat, cette notion d'ETNC « qui s'est ensuite assimilée à celle

de "paradis fiscal", désigne les entités politiques qui ne respectent pas les standards internationaux d'échanges d'informations en matière fiscale »<sup>1</sup>.

La liste des ETNC est mise à jour chaque année par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget, après avis du ministre des affaires étrangères, cet avis se justifiant par les conséquences sur les relations diplomatiques que peut avoir l'inscription sur cette liste. L'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI comprenait à l'origine une liste de dix-huit États ou territoires. Depuis le dernier arrêté du 17 janvier 2014<sup>2</sup> modifiant l'arrêté du 12 février 2010, cette liste comprend huit États ou territoires : Botswana, Brunei, Guatemala, Îles Marshall, Îles vierges britanniques, Montserrat, Nauru et Niue. Les Bermudes et Jersey ont été retirées de la liste en 2014.

L'inscription sur la liste des ETNC a des conséquences très importantes sur le plan fiscal pour les résidents en France qui réalisent des transactions avec une société établie dans un ETNC mais aussi pour les personnes physiques ou morales et les revenus domiciliés ou situés dans les ETNC. En particulier, les dispositions contestées des articles 39, 145 et 219 du CGI instaurent une présomption irréfragable de fraude fiscale pour toute activité dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du même code et prévoient en conséquence un régime fiscal particulier, souvent dissuasif, pour ces activités.

Il en va ainsi, notamment, s'agissant des opérations réalisées par les personnes localisées dans ces ETNC :

- de la majoration des prélèvements sur les revenus et plus-values de cession en vertu des articles 244 *bis*, 244 *bis* A et 244 *bis* B du CGI ;
- de la majoration des taux de retenue à la source sur les intérêts et dividendes en vertu des articles 125-0 A, 125 A et 187 du même code ;
- de la majoration des taux de retenue à la source sur certains gains et rémunérations en vertu des articles 182 A *bis*, 182 A *ter* et 187 du même code.

Il en va également ainsi pour les transactions réalisées avec des sociétés établies dans ces ETNC par des résidents en France :

---

<sup>1</sup> Avis n° 730 (2012-2013), sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée nationale après engagement de la procédure accélérée, relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, Sénat, p. 124.

<sup>2</sup> Arrêté du 17 janvier 2014 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

– de l'exclusion du régime fiscal des sociétés mères régi par les articles 145 et 216 du CGI ;

– de l'exclusion du régime des plus ou moins-values à long terme en cas de plus-value réalisée à l'occasion de la cession de titres de sociétés domiciliées dans les ETNC, en vertu des articles 39 *duodecies* et 219 du même code ;

– des restrictions au régime de déduction des charges en vertu de l'article 238 A du même code ;

– de l'élargissement de la base minimum d'imposition forfaitaire dans le cadre de l'article 123 *bis* du même code ;

En outre, certaines amendes fiscales sont également majorées lorsqu'elles concernent des ETNC. Il en va ainsi, notamment, des amendes prévues par les articles 1736 et 1766 du CGI.

## 2. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux ETNC

Dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013<sup>3</sup>, le Conseil constitutionnel a examiné une modification de l'article 238-0 A du CGI..

L'objectif de l'OCDE, partagé par la France, était de généraliser avec les autres États dans le monde l'interconnexion des systèmes informatiques entre administrations fiscales permettant les échanges automatiques d'informations relatives notamment aux résidents fiscaux des autres États<sup>4</sup>.

L'article 57 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière modifiait à cette fin l'article 238-0 A du CGI en précisant que les conventions d'assistance administrative visées à cet article devaient porter à la fois sur l'échange à la demande et sur l'échange automatique d'informations. Plus précisément, cet article 57 permettait d'ajouter à la liste des ETNC les États et territoires non membres de l'Union européenne (UE) qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre assurent l'obtention des renseignements nécessaires par la voie de l'échange sur demande ou automatique ainsi que des États et territoires non membres de l'UE qui n'ont pas pris l'engagement de mettre en place un échange tant sur demande que par voie

<sup>3</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*.

<sup>4</sup> Voir notamment la « Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012.

automatique d'informations avec la France. Ces dispositions devaient être applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les dispositions de l'article 57 de la loi alors déférée. Pour ce faire, et après avoir mentionné que cet article « *a entendu promouvoir l'assistance entre États dans le domaine fiscal* »<sup>5</sup>, le Conseil a relevé que la France n'avait, au 4 décembre 2013, et selon les informations communiquées par le Gouvernement, conclu aucune convention bilatérale comportant une clause particulière sur l'échange automatique d'informations répondant aux conditions posées par les dispositions contestées. Par conséquent, un nombre important d'États ou de territoires auraient pu, en application des dispositions de l'article 57, et « *en l'absence de conventions passées au 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou en l'absence d'engagement de passer de telles conventions ou en l'absence d'interprétations des conventions existantes comme permettant l'échange automatique d'informations* »<sup>6</sup>, figurer sur cette liste des ETNC. Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé :

*« Considérant que, selon les informations communiquées par le Gouvernement, la France n'a, à ce jour, conclu aucune convention bilatérale comportant une clause particulière sur l'échange automatique d'informations répondant aux conditions posées par les dispositions contestées ; qu'en conséquence, en application de ces dispositions, un nombre important d'États et de territoires sera susceptible, en l'absence de conventions passées au 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou en l'absence d'engagement de passer de telles conventions ou en l'absence d'interprétations des conventions existantes comme permettant l'échange automatique d'informations, de figurer sur cette liste des États et territoires non coopératifs ; qu'en l'état, les conséquences qui résultent des nouveaux critères d'inscription d'un État ou d'un territoire sur cette liste revêtent, pour les entreprises qui y ont une activité, un caractère disproportionné à l'objectif poursuivi et sont de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que les dispositions de l'article 57 méconnaissent les exigences découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »<sup>7</sup>.*

## 2.- Les dispositions contestées

L'association et les sociétés requérantes contestaient trois dispositions applicables aux transactions réalisées avec des sociétés établies dans les ETNC par des résidents en France, combinées avec celles de l'article 238-0 A.

<sup>5</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 précitée, cons. 50.

<sup>6</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 précitée, cons. 51.

<sup>7</sup> Ibidem, cons. 51.

### **a) L'article 145 du CGI**

Le régime fiscal des sociétés mères, qui est régi par les articles 145 et 216 du CGI, autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à retrancher de son résultat imposable les produits nets de participation en provenance de cette filiale, déduction faite d'une quote-part de frais et charges de 5 %. Le bénéfice de ce régime est subordonné à la condition que les titres de la filiale aient été conservés par la société mère pendant au moins deux ans.

Le 6 de l'article 145 du CGI énumère les produits de participation exclus du bénéfice du régime des sociétés mères. Il est complété, dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, d'un « j » qui vise les produits des titres de filiales établies dans un ETNC.

L'application de ce régime est donc écartée pour les produits de titres d'une filiale établie dans un ETNC, y compris pour la quote-part de revenus provenant d'un établissement stable de cette filiale situé dans un État ou territoire coopératif. Aucune clause de sauvegarde n'est prévue dans ce cas.

Cet article a été modifié depuis lors. Les dispositions en cause figurent au *d*) du 6 de l'article 145, dans sa rédaction issue de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014

### **b) Les articles 39 *duodecies* et 219 du CGI**

Sur le plan fiscal, le régime de la plus ou moins-value varie selon qu'il s'agit d'une plus ou moins-value à court terme ou à long terme.

De manière schématique, relèvent du régime des plus ou moins-values à court terme les plus ou moins-values réalisées à l'occasion de la cession d'un élément d'actif moins de deux ans après son acquisition, tandis que relèvent du régime des plus ou moins-values à long terme les plus ou moins-values réalisées à l'occasion de la cession d'un élément d'actif détenu depuis au moins deux ans.

Les plus ou moins-values à long terme sont soumises à un taux réduit d'imposition, alors que les plus ou moins-values à court terme sont soumises au taux normal d'imposition.

S'agissant des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de participation sont exonérées, sous réserve de la taxation au taux normal de l'IS d'une quote-part de frais et charges. Il faut noter que la France était jusqu'en 2004 l'un des rares

États européens à taxer les plus-values dégagées lors de la cession de titres de participation, ce qui a incité les grands groupes internationaux à situer leurs holdings dans des États plus accueillants d'un point de vue fiscal. La loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 a ainsi posé le principe de l'exonération des plus-values à long terme dégagées lors de la cession de titres de participation.

Toutefois, l'application du régime du long terme prévu à l'article 39 *duodecies* du CGI et à l'article 219 du CGI est exclue lorsque la cession porte sur des titres de sociétés établies dans un ETNC.

Cette exclusion s'applique qu'il s'agisse, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (IR), des plus-values sur titres détenus depuis au moins deux ans et, pour les sociétés soumises à l'IS, des plus-values sur les cessions de titres de participation relevant du régime du long terme.

Les plus-values de cession de titres de participation de sociétés établies dans un ETNC sont donc soumises au taux normal de l'IS ou au barème progressif de l'impôt sur le revenu (IR), selon le régime d'imposition applicable à l'entreprise cédante.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

L'AFEP et les sociétés requérantes ont saisi le Conseil d'État d'un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation du commentaire administratif BOI-INT-DG-20-50-20140211 de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009. C'est à l'occasion de ce litige que la QPC a été transmise au Conseil constitutionnel.

Les requérantes soutenaient que la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du CGI entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des ETNC méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques, dès lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragable de fraude fiscale. Les requérantes relevaient, à cet égard, qu'une « clause de sauvegarde » a été prévue par le législateur pour d'autres dispositions fiscales dérogatoires applicables aux ETNC. Les requérantes faisaient valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 *duodecies* et 219 du code général des impôts. Elles faisaient également valoir qu'en permettant que les produits des titres et les plus-values de cession de titres de participation de sociétés établies dans un ETNC soient soumis à un niveau d'imposition dérogatoire, les dispositions contestées

engendrent une imposition confiscatoire, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques.

## II. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

Les dispositions du c) du 2 de l'article 39 *duodecies*, du j) du 6 de l'article 145, du a *sexies-0-ter*) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts (CGI) sont renvoyées au Conseil constitutionnel « *combinées avec celles de l'article 238-0 A du même code* ». Le Conseil constitutionnel a toutefois estimé que la QPC ne portait pas sur la définition des ETNC prévue par cet article 238-0 A, mais uniquement sur le régime fiscal qui résultait des trois premières dispositions renvoyées. La QPC ne portait donc que sur les dispositions contestées des articles 39 *duodecies*, 145 et 219 du même code, qui se réfèrent à la notion d'ETNC, mais ne mettait pas en cause les critères mêmes de définition de cette notion pour le droit fiscal.

### A. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

L'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 consacre un principe d'égalité devant la loi. Selon une jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel juge à propos de ce principe « *qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration 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 ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes* »<sup>8</sup>.

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 avec l'article 34 de la Constitution<sup>9</sup>, dont il déduit le considérant de principe suivant : « *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*

<sup>8</sup> Voir, notamment, les décisions n<sup>os</sup> 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 5, et n<sup>o</sup> 2011-180 QPC du 13 octobre 2011, *M. Jean-Luc O. et autres (Prélèvement sur les « retraites chapeau »)*, cons. 4.

<sup>9</sup> Voir la décision n<sup>o</sup> 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6. Pour des exemples plus récents, v. les décisions n<sup>o</sup> 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25, n<sup>o</sup> 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 15 et 38, et n<sup>o</sup> 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 39.

*doivent être appréciées les facultés contributives des redevables* ». Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que « *le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, 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* ».

## **1.- L'objectif de lutte contre la fraude fiscale**

Le caractère constitutionnel de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale a été affirmé à plusieurs reprises par le Conseil constitutionnel :

– dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, il a considéré « *qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée"* »<sup>10</sup> ;

– dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, il a été jugé « *qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe, énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée"* »<sup>11</sup> ;

– dans sa décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, le Conseil constitutionnel a également jugé qu'« *il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* »<sup>12</sup> ;

<sup>10</sup> Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52.

<sup>11</sup> Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 10.

<sup>12</sup> Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin*, cons. 2.



– dans sa décision n° 2012-236 QPC du 20 avril 2012, le Conseil a jugé qu'en adoptant des dispositions prévoyant que le juge de l'expropriation est lié par l'estimation de la valeur d'une propriété par l'administration si elle est supérieure à la déclaration ou à l'évaluation effectuée lors de la mutation de ce bien dans les cinq ans qui précède, « *le législateur a entendu inciter les propriétaires à ne pas sous-estimer la valeur des biens qui leur sont transmis ni à dissimuler une partie du prix d'acquisition de ces biens ; qu'il a ainsi poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle* »<sup>13</sup>.

## **2.- La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative aux présomptions établies à l'encontre des contribuables**

« La clause de sauvegarde », dont l'association et les sociétés requérantes dénonçaient l'absence dans les dispositions contestées, permet au contribuable d'échapper à l'application d'un régime fiscal généralement défavorable reposant sur une présomption de fraude fiscale, en rapportant la preuve qu'il n'a pas tenté de se soustraire à l'impôt. Il s'agit d'une concrétisation des droits de la défense ou du principe du contradictoire.

En droit fiscal, les présomptions poursuivant un objectif de lutte contre la fraude fiscale sont nombreuses. Le Conseil constitutionnel a toutefois jugé à plusieurs reprises que de telles présomptions, lorsqu'elles revêtent un caractère irréfragable, peuvent méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où elles peuvent conduire à ce que l'impôt soit déterminé selon des critères sans lien avec l'appréciation des facultés contributives. Il en est ainsi par exemple dans la décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012<sup>14</sup> :

*« Considérant que le paragraphe I de l'article 19 modifie l'article 150-0 D du code général des impôts ; qu'il prévoit que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation de valeurs mobilières qui ont fait l'objet de donations ou de dons manuels dans les dix-huit mois précédant l'opération de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation est la valeur d'acquisition de ces valeurs mobilières par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit ; que le paragraphe II de l'article 19 modifie l'article 167 bis du code général des impôts pour appliquer ces nouvelles dispositions lors d'un transfert de domicile fiscal hors de France intervenant dans les dix-huit mois à compter de la*

<sup>13</sup> Décision n° 2012-236 QPC du 20 avril 2012, *Mme Marie-Christine J. (Fixation du montant de l'indemnité principale d'expropriation)*, cons. 7

<sup>14</sup> Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 20 et 23 à 25.

*donation ou du don manuel ; que le paragraphe III de l'article 19 rend applicables les paragraphes I et II aux donations et dons manuels réalisés à compter du 14 novembre 2012 ; (...)*

*« Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujettir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation ; qu'il a exclu l'application de ces nouvelles dispositions pour les valeurs mobilières faisant l'objet d'une donation dans le cadre d'un engagement collectif de conservation prévu par les articles 787 B ou 787 C du code général des impôts ; qu'il a également prévu des dérogations à l'application de ces nouvelles dispositions en faveur des donataires se trouvant dans une situation d'invalidité correspondant aux deuxième ou troisième catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ou lorsque le donataire ou son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à imposition commune est licencié ou décède ;*

*« Considérant que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éluder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;*

*« Considérant que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article 19 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution ».*

De même, dans la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011<sup>15</sup>, le Conseil a analysé les possibilités pour le contribuable soumis au régime de la taxation forfaitaire d'après le train de vie prévue par l'article 168 du CGI de justifier de la « *disproportion marquée* » présumée par l'administration.

---

<sup>15</sup> Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. (Évaluation du train de vie).

Il a relevé qu'en application du 3 de cet article, ce contribuable pouvait « *apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie* »<sup>16</sup>. Ainsi, le contribuable peut contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit toutefois nécessaire, pour lui, de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation. Cependant, pour éviter que, dans l'application de l'article, il soit porté atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques entre les contribuables qui ont les mêmes revenus sans disposer des mêmes éléments de train de vie et que soient ainsi méconnues les capacités contributives des contribuables soumis à la procédure de l'article 168 du CGI, le Conseil constitutionnel a réservé la possibilité pour ces derniers de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'ils détiennent n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement :

*« Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement »*<sup>17</sup>.

Enfin, dans la décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010<sup>18</sup>, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789 l'article 155 A du CGI, qui prévoit que, dans certaines conditions, les sommes perçues par des personnes morales établies à l'étranger en rémunération de services rendus, en France, par des personnes assujetties à l'IR sont imposables entre les mains de ces dernières. Le Conseil a, toutefois assorti cette déclaration d'une réserve d'interprétation tenant à ce que son application n'aboutisse pas à une double imposition à un même impôt (c'est-à-dire l'IR en France) dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse au contribuable qui est

---

<sup>16</sup> Ibidem, cons. 8.

<sup>17</sup> Ibidem, cons. 8.

<sup>18</sup> Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*.

établi en France, tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier en France :

*« 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 »<sup>19</sup>.*

## **B.- L'application en l'espèce**

Les dispositions faisant l'objet de la QPC ont été prises par le législateur dans l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de le relever de manière générale, pour le principe même de la fixation d'une liste d'ETNC qui sert de support à l'application des régimes fiscaux contestés, au considérant 50 de sa décision n° 2013-679 DC que le législateur *« a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » en instaurant un régime de taxation de nature à dissuader les investissements et les opérations financières dans les Etats et territoires refusant les échanges d'informations fiscales entre administrations »* .

L'exclusion du régime fiscal des sociétés mères en vertu des dispositions contestées de l'article 145 du CGI est « pénalisante » pour les sociétés soumises à l'IS. Ce régime est, certes, un retour au régime « de droit commun », mais il est en réalité d'exception dans le cas des sociétés mères. L'exclusion du régime des plus ou moins-values à long terme, autrement dit du taux réduit d'imposition, peut pour sa part avoir des effets ambivalents : cette exclusion est défavorable en cas de plus-values, elle est favorable en cas de moins-value, sous réserve de pouvoir l'imputer sur une plus-value exclue du régime des plus et moins-values à long terme pour le même motif.

Par suite, le Conseil constitutionnel a jugé, s'agissant du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi *« qu'en adoptant les dispositions contestées,*

---

<sup>19</sup> Ibidem, cons. 4.

*le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ». Par suite, le Conseil a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi (cons. 9).*

S'agissant du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a considéré, d'une part « *que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire* » (cons. 10) et d'autre part, « *que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire* » (cons. 10).

Sous cette réserve, le Conseil constitutionnel a donc déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution.