



Commentaire

Décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017

M. Dominique L.

(Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 16 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 404270 du 15 décembre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Dominique L. portant sur l'article 123 *bis* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, le Conseil constitutionnel a, d'une part, déclaré conforme à la Constitution, sous réserve d'interprétation, le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et, d'autre part, censuré les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, » figurant au 4 *bis* de ce même article.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et évolution des dispositions contestées

L'article 123 *bis* a été introduit dans le CGI par l'article 101 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 afin de « *lutter contre l'évasion fiscale internationale* »¹, avant d'être modifié par l'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

1. – Objet de l'article 123 *bis* du CGI

L'article 123 *bis* du CGI instaure un dispositif « anti-abus » permettant l'imposition d'avoirs détenus à l'étranger, par une personne physique fiscalement domiciliée en France, par l'intermédiaire d'une entité juridique dont les actifs sont principalement financiers et soumise à un régime fiscal privilégié. Il soumet cette personne physique à des règles dérogatoires au droit commun : augmentation de 25 % de l'assiette imposable ; calcul de l'impôt sur le revenu (IR) et des prélèvements sociaux sans abattement ; possible application d'un montant forfaitaire minimal de revenu imposable.

¹ Exposé des motifs de l'article 70 (devenu 101) du projet de loi de finances pour 1999.

En application de l'article 4 A du CGI, les personnes physiques qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'IR « *en raison de l'ensemble de leurs revenus* », que ceux-ci soient de source française ou étrangère.

L'effectivité de cette règle suppose que le contribuable déclare les revenus qu'il a perçus à l'étranger. De surcroît, cette règle ne s'applique qu'aux revenus effectivement encaissés : y échappent par exemple ceux restant capitalisés dans des structures de gestion du patrimoine situées hors de France. Selon M. Philippe Marini, alors rapporteur général de la commission des finances du Sénat, « *le contribuable français qui a recours à de telles structures pourra donc choisir la date optimale de rapatriement de ces revenus ou les céder en bénéficiant de l'imposition sur les plus-values* »².

L'article 123 *bis* vise à remédier à ces stratégies d'évasion fiscale, comme l'avait indiqué M. Didier Migaud, alors rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale : « *L'objectif est de faire échec aux stratégies consistant, pour certaines personnes physiques, à interposer une ou plusieurs structures écrans qui ne distribuent pas de revenus, dans le but d'éviter l'imposition en France, au titre de l'impôt sur le revenu, de leur part de bénéfice. Un tel montage peut aussi bien concerner des revenus de source française que des revenus de source étrangère* »³.

2. – Champ d'application de l'article 123 *bis* du CGI

En vertu de son 1, l'article 123 *bis* s'applique à toute personne physique domiciliée fiscalement en France remplissant deux conditions.

La première est qu'elle détienne directement ou indirectement au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une « *entité juridique* »⁴ (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable) établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié. La notion de détention indirecte est définie au 2, qui permet de neutraliser les chaînes de participation et de prendre en compte les communautés d'intérêt à caractère familial. Le caractère privilégié du régime fiscal est déterminé, en application de l'article 238 A du CGI, en comparant la charge fiscale effectivement supportée par l'entité à celle que supporterait une société mentionnée au 1 de l'article 206 du CGI à raison des mêmes bénéfices ou revenus.

² M. Philippe Marini, rapport général au nom de la commission des finances du Sénat sur le projet de loi de finances pour 1999, tome III, n° 66 (1998-1999), décembre 1998.

³ M. Didier Migaud, rapport général au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1999, tome III, n° 1111(XI^e législature), octobre 1998.

⁴ Terme générique ajouté par la loi du 30 décembre 2009.

La seconde condition pour que l'article 123 *bis* du CGI soit applicable est que l'actif ou les biens de l'entité juridique soient principalement – c'est-à-dire à plus de 50 % – constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Il s'agit ainsi de viser une évation fiscale « *principalement financière, réalisée par l'intermédiaire de structures de gestion du patrimoine financier* »⁵.

3. – Conséquences de l'application de l'article 123 *bis* du CGI

Lorsque la personne physique répond aux deux conditions précitées, le 1 de l'article 123 *bis* prévoit que les bénéfices ou les revenus positifs de l'entité juridique « *sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement* ».

Les bénéfices ou revenus positifs sont déterminés selon les règles fixées par le CGI « *comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France* » (deuxième phrase du premier alinéa du 3). À cette fin, la personne physique est astreinte à une série d'obligations déclaratives destinées à établir le bilan de la structure et à déterminer son résultat imposable⁶.

Ces bénéfices ou revenus positifs, qu'ils aient ou non été effectivement distribués, sont alors imposables à l'IR et aux prélèvements sociaux, au titre de l'année au cours de laquelle ils sont réputés acquis⁷.

Selon M. Didier Migaud, il ne s'agit pas d'imposer un revenu fictif, mais « *un revenu acquis et non encore perçu. (...) [Il] convient de permettre à l'administration fiscale de percevoir, par provision, l'impôt sur un revenu qui est acquis et réel, mais reste cantonné à l'étranger dans le cadre d'une structure dont le suivi est des plus incertains* »⁸.

Par dérogation au droit commun de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers, ces bénéfices ou revenus réputés acquis sont imposés sur une assiette majorée de 25 % (un revenu de 100 est imposé à hauteur de 125), en application du 2° du 7 de l'article 158 du CGI : « *7. Le montant des revenus et charges*

⁵ M. Philippe Marini, rapport n° 66 (1998-1999) précité.

⁶ En particulier un bilan de départ (pour la première année d'imposition), puis, chaque année, des bilans et comptes de résultat indiquant les bénéfices ou revenus positifs (articles 50 *ter* à 50 *septies* de l'annexe II au CGI).

⁷ Le premier alinéa du 3 de l'article 123 *bis* précise à cet égard qu'ils « *sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre* ».

⁸ Rapport précité n° 1111.

énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : (...) / 2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice »⁹.

L'imposition est calculée au taux du barème de l'IR, sans l'abattement de 40 % applicable aux dividendes (e du 3° du 2 de l'article 158 du CGI).

L'article 123 *bis* prévoit des mécanismes visant à éviter les doubles impositions, afin de tenir compte des impôts acquittés localement (dernière phrase du premier alinéa du 3) et des distributions effectives de revenus, lesquelles sont dispensées d'imposition à hauteur des revenus antérieurement réputés acquis (4 de l'article 123 *bis*).

Comme l'avait noté en 1998 M. Philippe Marini, l'article 123 *bis* « *obéit en fait plus à une logique patrimoniale qu'à une logique de revenu. La simple détention d'une participation à l'étranger est assimilée à une évasion fiscale et imposée. La question de la charge de la preuve ne se pose même plus : dans le dispositif proposé, il y a présomption irréfragable d'évasion fiscale* »¹⁰. Dans le même sens, selon M. Didier Migaud, cet article « *tend ainsi à créer une présomption, qui sera irréfragable, au bénéfice de l'administration fiscale* »¹¹.

4. – Cas particulier des entités implantées dans un État de l'Union européenne

La loi du 30 décembre 2009 a assorti la mise en œuvre l'article 123 *bis* du CGI de conditions particulières dans le cas où l'entité est localisée dans un État de l'Union européenne.

Cet article, dans sa rédaction issue de la loi du 31 décembre 1998 précitée a, en effet, été jugé contraire au droit communautaire par une décision de la cour administrative d'appel de Nancy du 22 août 2008, selon laquelle les dispositions en cause « *ont pour effet de réputer distribués les bénéfices des personnes morales qu'elles visent entre les mains des personnes physiques domiciliées en France détenant au moins 10 % des actions ou parts de ces personnes morales, constituées hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié, et sont*

⁹ Le Conseil constitutionnel s'est récemment prononcé sur cette majoration de 25 % appliquée au calcul des contributions sociales sur certains revenus de capitaux mobiliers : décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, *Époux G. (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes)*.

¹⁰ Rapport n° 66 (1998-1999) précité.

¹¹ Rapport n° 1111 précité.

ainsi susceptibles, en dissuadant les personnes fiscalement domiciliées en France d'établir de telles sociétés ou d'y effectuer des placements, de restreindre l'exercice de la liberté d'établissement et de faire obstacle à la libre circulation des capitaux ; que, toutefois, ces dispositions ne concernent pas spécifiquement l'hypothèse d'un montage purement artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française, mais visent, d'une manière générale, toute situation dans laquelle un contribuable domicilié en France détient au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une institution établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié et instaurent ainsi une présomption irréfragable d'évasion fiscale à l'encontre de l'ensemble des contribuables ayant effectué un tel placement ; que, dès lors qu'elles excèdent ainsi largement ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'elles poursuivent, les dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts ne sont pas compatibles avec le principe de libre circulation des capitaux ainsi, lorsque les participations détenues confèrent au contribuable une influence certaine sur les décisions de l'institution en cause et lui permettent d'en déterminer les activités, qu'avec le principe de liberté d'établissement »¹².

Cette décision s'appuyait sur la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), selon laquelle une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement et de circulation des capitaux peut être justifiée à la condition qu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'impôt normalement dû : « pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »¹³.

Afin de remédier à cette incompatibilité avec le droit communautaire, la loi du 30 décembre 2009 a introduit une « clause de sauvegarde » permettant de renverser la présomption irréfragable d'évasion fiscale, dans le seul cas où l'entité interposée est située dans un État de l'Union européenne. Le 4 bis de l'article 123 bis du CGI dispose en ce sens : « Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française ».

¹² CAA Nancy, 22 août 2008, *Rifaut* n° 07-783.

¹³ CJCE, grande chambre, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc c/ Commissioners of Inland Revenue*, n° C-196/04, § 55.

5. – Cas particulier des entités implantées dans un État ou un territoire non coopératif ou n’ayant pas conclu de convention d’assistance administrative avec la France

L’article 123 *bis* du CGI prévoit plusieurs dérogations aux règles qui précèdent lorsque l’entité juridique est située :

– soit dans un État n’ayant pas conclu de convention d’assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales. Une liste indicative des États ayant conclu une telle convention figure au *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFIP)¹⁴ ;

– soit, depuis la loi du 30 décembre 2009, dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC), au sens de l’article 238-0 A du CGI. Les ETNC sont inscrits sur une liste mise à jour au moins une fois par an par arrêté des ministres chargés de l’économie et du budget, après avis du ministre des affaires étrangères. Les États y sont inscrits ou en sont retirés en fonction de l’effectivité des échanges d’informations avec la France. Y figurent actuellement le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, l’île de Nauru, l’île de Niue et le Panama¹⁵.

* Lorsque l’entité juridique est établie ou constituée dans l’une de ces deux catégories d’États ou territoires, le second alinéa du 3 de l’article 123 *bis* instaure un montant forfaitaire minimal de revenu imposable : « *le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l’actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l’organisme, de la fiducie ou de l’institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l’article 39* » du CGI.

Ce montant forfaitaire est ainsi le produit de deux facteurs :

– d’une part, la « *fraction de l’actif net ou de la valeur nette des biens* » de l’entité. Le revenu imposable est ici déterminé non en fonction des bénéfices ou résultats positifs de l’entité, mais de son actif net, tel qu’il figure dans le bilan de départ¹⁶. Quant à la « *fraction* » de cet actif, elle correspond à la proportion

¹⁴ BOI-ANNX-000082-20130603.

¹⁵ Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l’article 238-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l’arrêté du 8 avril 2016.

¹⁶ Le paragraphe I de l’article 50 *ter* de l’annexe II au CGI dispose ainsi : « *Au titre de la première année d’imposition pour laquelle le régime défini à l’article 123 bis du code général des impôts est applicable, la personne physique doit établir un bilan de départ pour chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établi ou constitué hors de France, mentionné au 1 de ce même article. L’actif net de ce bilan sert de base à la détermination des résultats de cette personne morale, de cet organisme, de cette fiducie* ».

détenue par la personne physique dans les actions, parts ou droits financiers de l'entité, calculée en application du 1 de l'article 123 *bis* ;

– d'autre part, le taux mentionné au 3° du 1 de l'article 39 du CGI, c'est-à-dire le « *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* ». Déterminé selon une périodicité trimestrielle par le ministre de l'économie et des finances, ce taux est actuellement fixé à 1,85 %¹⁷.

Le montant ainsi calculé constitue un minimum imposable : si l'application des règles « de droit commun » prévues au 1 de l'article 123 *bis* aboutit à un revenu imposable supérieur, c'est ce dernier qui sera imposé.

Il ressort des travaux parlementaires qu'en instaurant ce minimum forfaitaire, le législateur a entendu tenir compte de l'impossibilité pour l'administration française, eu égard à la difficulté des échanges avec les États concernés, de disposer des informations nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité et au calcul des revenus réputés acquis selon le mécanisme prévu au 1 de l'article 123 *bis*¹⁸.

* Par ailleurs, la loi du 30 décembre 2009 a introduit à l'article 123 *bis* un 4 *ter* instituant une présomption de détention spécifique aux ETNC : « *La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238 0 A* ». Lorsqu'elle constate un transfert de biens ou droits dans une entité localisée dans un ETNC, l'administration n'a donc pas à établir que la personne physique détient au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans l'entité.

Le 4 *ter* a une autre conséquence : combiné avec le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis*, l'administration l'interprète comme lui permettant d'imposer la totalité (et non pas la proportion prévue au 1) des bénéfices ou revenus positifs de l'entité¹⁹ – sans que cette imposition puisse être inférieure à la base minimale forfaitaire déjà évoquée.

ou de cette institution comparable, et notamment de base pour l'imposition minimum prévue au deuxième alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts ».

¹⁷ Avis du ministre de l'économie et des finances du 27 décembre 2016 relatif à l'application des articles L. 314-6 du code de la consommation et L. 313-5-1 du code monétaire et financier concernant l'usure.

¹⁸ Voir notamment le rapport n° 1111 de M. Didier Migaud précité.

¹⁹ BOI-INT-DG-20-50-20140211, § 380.

Il s'agit d'une présomption simple : il appartient à la personne physique d'établir la proportion exacte des actions, parts ou droits qu'elle détient dans l'entité, auquel cas elle sera imposée dans cette proportion.

B. – Origine de la QPC et question posée

En juin 2016, M. Dominique L. a saisi l'administration afin de régulariser sa situation fiscale au regard de comptes bancaires non déclarés au Luxembourg, qu'il détenait notamment au travers de deux structures situées en Nouvelle-Zélande et au Panama.

Le 17 juin 2016, le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) du ministère de l'économie et des finances l'informait qu'il était redevable de plusieurs sommes au titre de l'IR et des prélèvements sociaux au titre des années 2006 à 2014, de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre des années 2007 à 2015 et d'une amende fiscale fondée sur le paragraphe IV de l'article 1736 du CGI sanctionnant le défaut de déclaration d'avoirs détenus à l'étranger. Après une transaction, les sommes dues ont été totalement réglées par l'intéressé le 29 septembre 2016.

Le 10 octobre 2016, ce dernier a demandé au Conseil d'État d'annuler la décision du ministre de l'économie et des finances exprimée dans le document intitulé « *Déclarations rectificatives des avoirs détenus à l'étranger et non déclarés - modalités pratiques et conséquences fiscales* », rédigé sous la forme d'une « *foire aux questions* » (FAQ) mise en ligne sur le site de son ministère le 12 octobre 2015, en ce qu'elle indique que les dispositions de l'article 123 bis du CGI s'appliqueront dans le cadre du dispositif de régularisation des avoirs détenus à l'étranger en cas de détention d'au moins 10 % des droits dans une entité établie dans un pays ou territoire où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié et dont l'actif est principalement composé d'actifs financiers et monétaires.

À cette occasion, le requérant a posé une QPC, ainsi formulée : « *L'article 123 bis du Code Général des Impôts en ce qu'il impose un contribuable en raison de revenus de capitaux mobiliers sans que celui-ci puisse démontrer qu'il n'a pas appréhendé ces revenus et que, si cette structure est établie ou constituée dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ces revenus imposables ne peuvent pas correspondre aux revenus réels de ces structures mais doivent être égales (sic) aux revenus théoriques calculés selon les modalités prévues par cet article, porte-t-il atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme ?* ».

Par la décision précitée du 15 décembre 2016, le Conseil d'État l'a renvoyée au Conseil constitutionnel, au motif que présentait un caractère sérieux la question de savoir si les dispositions de l'article 123 *bis* du CGI « *portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en ce qu'elles n'autorisent pas le contribuable à apporter la preuve de ce que l'interposition d'une structure établie hors d'un État membre de l'Union européenne n'a ni pour objet, ni pour effet de lui permettre, dans un but de fraude fiscale, d'appréhender des bénéfices ou produits dans un État soumis à un régime fiscal privilégié et qu'elles prévoient, s'agissant d'un État non coopératif ou n'ayant pas conclu de convention administrative avec la France, une valeur plancher au revenu imposable, calculée de façon théorique en fonction de l'actif net de la structure et d'un taux d'intérêt* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La délimitation des dispositions contestées

Dans l'affaire n° 2016-614 QPC commentée, le Conseil constitutionnel était saisi de la totalité de l'article 123 *bis* du CGI, dans sa rédaction – en vigueur – résultant de la loi du 30 décembre 2009 précitée.

Toutefois, le requérant en contestait uniquement deux aspects (paragr. 2) :

– d'une part, compte tenu de son 4 *bis*, cet article n'autorise pas le contribuable à prouver que l'interposition d'une entité juridique établie hors d'un État membre de l'Union européenne n'a pas pour objet, dans un but de fraude fiscale, l'appréhension de bénéfices dans un État soumis à un régime fiscal privilégié ;

– d'autre part, lorsque l'entité juridique est établie dans un ETNC ou n'ayant pas conclu de convention administrative avec la France, le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* fixe une valeur plancher au revenu imposable, calculée de façon forfaitaire en fonction de l'actif net de l'entité, sans que le contribuable puisse la contester.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait uniquement sur le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du CGI et sur les mots « *, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne,* » figurant au 4 *bis* de cet article (paragr. 3).

B. – L'examen des griefs

Le requérant reprochait aux dispositions contestées d'instaurer deux présomptions irréfragables de fraude fiscale, contraires selon lui aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

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* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »²⁰.

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* ». Selon le Conseil : « *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. 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* »²¹.

C'est sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques que le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence remettant en cause des présomptions irréfragables instaurées par le législateur afin d'établir une imposition.

* Il en est ainsi dans la décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, dans laquelle le Conseil constitutionnel a contrôlé l'article 155 A du CGI, qui prévoit

²⁰ Par exemple, récemment : 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)*, paragr. 6.

²¹ Voir notamment la décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017*, paragr. 22.

que 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.

Il a déclaré cet article conforme à la Constitution, sous réserve que son application exclue une double imposition dans le cas où la personne établie à l'étranger reverse au contribuable établi en France tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier : *« 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'éluider 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 assujetti 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 »*²².

* Dans la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil a analysé les possibilités pour le contribuable soumis au régime de la taxation forfaitaire en fonction de son « *train de vie* », prévue par l'article 168 du CGI, de justifier de la « *disproportion marquée* » présumée par l'administration.

Il a validé l'essentiel du dispositif : *« en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168 [du CGI], susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés »*²³.

Toutefois, le Conseil a :

– censuré une règle particulière, selon laquelle lorsque le contribuable avait disposé de plus de six éléments de train de vie figurant au barème, l'évaluation forfaitaire de son revenu était majorée de 50 % : *« en ne se fondant plus sur le barème (...) pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le*

²² Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. (*Lutte contre l'évasion fiscale*), cons. 4.

²³ Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. (*Évaluation du train de vie*), cons. 6.

législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives »²⁴ ;

– et formulé une réserve d'interprétation : les dispositions contestées ne sauraient, « *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* »²⁵.

* Dans la décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions prévoyant que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession de valeurs mobilières ayant fait l'objet de donations dans les dix-huit mois précédant la cession était leur valeur d'acquisition par le donateur :

« 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 ; (...)

« 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 »²⁶.

²⁴ Ibid., cons. 7.

²⁵ Ibid., cons. 8.

²⁶ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 23 et 24.

* Dans la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur l'absence de possibilité pour le contribuable d'échapper à l'application de régimes fiscaux spécifiques à des opérations effectuées dans des ETNC, qui reposaient sur une présomption irréfragable de fraude fiscale.

Les dispositions en cause n'étaient pas, par elles-mêmes, pénalisantes pour les contribuables concernés, mais les privaient du bénéfice de régimes de faveur : les unes excluaient du régime fiscal des sociétés mères les dividendes reçus d'une filiale établie dans un ETNC (j du 6 de l'article 145 du CGI), tandis que les autres excluaient du régime des plus ou moins-values à long terme les cessions de titres de participation de sociétés domiciliées dans un ETNC (c du 2 de l'article 39 *duodecies* et a *sexies-0 ter* du I de l'article 219 du CGI).

Au regard des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a alors jugé :

« Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, 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 ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

« Considérant, en second lieu, 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 ; 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 ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques »²⁷.

* Dans la décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions instituant un taux d'imposition spécifique (fixé à 75 %) pour la retenue à la source de l'IR sur les produits distribués dans un ETNC, sous réserve que la présomption irréfutable de fraude fiscale ainsi établie puisse être renversée :

« En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les "paradis fiscaux". Il a ainsi poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Toutefois ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve de ce que les distributions de produits dans un État ou un territoire non coopératif n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un tel État ou territoire. Sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques »²⁸.

* Enfin, en dehors de ces cas de présomption de fraude fiscale, le Conseil constitutionnel a admis, à plusieurs reprises, des dispositifs de majoration de l'impôt visant à dissuader les contribuables d'échapper à leurs obligations fiscales, par l'intermédiaire notamment de personnes morales situées dans certains États.

Ainsi, dans la décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, il a déclaré conforme à la Constitution une exemption de taxe, réservée aux personnes morales dont le siège est situé en France ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention ou un traité permettant l'échange d'informations en vue de la lutte contre la fraude fiscale : *« au regard des possibilités de contrôle de l'administration, ces entreprises se trouvent dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties ; que le législateur a donc institué une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en conséquence, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration*

²⁷ Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal des opérations réalisées avec des États ou territoire non coopératifs)*, cons. 9 et 10.

²⁸ Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance (Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif)*, paragr. 8.

de 1789 par le 3° de l'article 990 E du code général des impôts doit être écarté »²⁹.

2. – L'application à l'espèce

* Dans la décision n° 2016-614 QPC commentée, le Conseil constitutionnel s'est prononcé, en premier lieu, sur les dispositions du 4 bis de l'article 123 bis du CGI, qui instaurent une clause de sauvegarde au seul bénéfice des entités situées dans un État de l'Union européenne.

Il a d'abord considéré qu' « en adoptant l'article 123 bis, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de personnes physiques qui détiennent des participations dans des entités principalement financières localisées hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle » (paragr. 6).

Le Conseil a ensuite relevé que l'exemption d'application de l'article 123 bis en cas d'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française, prévue au 4 bis, « ne bénéficie qu'aux entités localisées dans un État de l'Union européenne. Or, aucune autre disposition législative ne permet au contribuable d'être exempté de cette application en prouvant que la localisation de l'entité dans un autre État ou territoire n'a pas pour objet ou pour effet un tel contournement » (paragr. 7). Dans la droite ligne de ses précédentes décisions portant sur des présomptions irréfragables de fraude fiscale, le Conseil en a conclu que le législateur avait « porté une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques » (même paragr.).

Il a donc censuré, avec effet immédiat (paragr. 15), les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, » figurant au 4 bis de l'article 123 bis du CGI (paragr. 8), ce qui aboutit à généraliser la clause de sauvegarde permettant à la personne physique ayant son domicile fiscal en France d'échapper à l'imposition en démontrant que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans l'entité juridique « ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française » – ceci quel que soit l'État dans lequel est localisée l'entité juridique.

* En second lieu, le Conseil constitutionnel a examiné le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI, qui instaure le plancher minimal de revenu imposable, défini en fonction de l'actif net et d'un taux d'intérêt de référence, lorsque

²⁹ Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, *Société HEATHERBRAE LTD (Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales)*, cons. 5.

l'entité est située dans un ETNC ou dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative³⁰.

Le Conseil a d'abord considéré qu'« *en adoptant ces dispositions, le législateur a, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause, entendu remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique* » (paragr. 10).

Il ensuite relevé que, « *compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité* » des dispositions contestées du 4 bis de l'article 123 bis, « *le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application* » de cet article, y compris du second alinéa de son 3, « *en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française* » (paragr. 11).

Toutefois, dans le cas où le second alinéa du 3 de l'article 123 bis serait applicable, le Conseil constitutionnel a jugé que ses dispositions « *ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions* » (paragr. 12). Cette réserve d'interprétation peut être rapprochée de celle formulée dans la décision n° 2010-88 QPC précitée, dans laquelle le Conseil a admis un plancher de base imposable sous réserve que le contribuable soumis à la procédure d'évaluation forfaitaire du revenu en fonction du train de vie « *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* » (cons. 8).

En pratique, c'est à l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt, qu'il reviendra d'apprécier la force probante des pièces produites par le contribuable visant à établir la réalité des revenus qu'il a perçus par l'intermédiaire de l'entité juridique située hors de France.

Sous cette réserve d'interprétation, le Conseil constitutionnel a déclaré le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité

³⁰ Il convient de rappeler que lorsque l'entité est située dans un ETNC, le seuil de détention de 10 % est présumé satisfait en application du 4 ter de l'article 123 bis, mais la personne physique est alors autorisée à établir la proportion exacte des actions, parts ou droits qu'elle détient réellement. Dans ce cas, elle est imposée dans cette proportion, qui sera appliquée soit au montant des bénéfices ou revenus positifs de l'entité en application du 1, soit au montant de son actif net en application du second alinéa du 3 (lui-même multiplié par le taux d'intérêt de référence) – le montant imposable finalement retenu étant le plus élevé des deux.

devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, conforme à cette dernière (paragr. 13).