

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)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 28 juin 2011 par la chambre commerciale de la Cour de cassation d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), posée par la société Heatherbrae Ltd. Cette question portait sur les 2° et 3° de l'article 990 E du code général des impôts (CGI), dans leur rédaction issue du paragraphe II de l'article 29 de la loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993. Ces dispositions prévoient les cas dans lesquels des personnes morales étrangères qui possèdent des immeubles en France peuvent être exonérées de la taxe de 3 % portant sur la valeur vénale de ces immeubles qui doit être acquittée annuellement en vertu de l'article 990 D du même code.

Dans sa décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, le Conseil constitutionnel a jugé ces dispositions conformes à la Constitution.

M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

La loi de finances pour 1983¹ a institué une taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France directement ou indirectement par des personnes morales dont le siège est situé hors de France. Cette taxe a été codifiée à l'article 990 D du CGI par un décret du 6 octobre 1983². Dans le même temps, le législateur a prévu quatre cas d'exemption de cette taxe (cas d'exemption codifiés dans un nouvel article 990 E du CGI par le décret précité) :

– pour les personnes morales dont les immeubles situés en France, autres que ceux affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à

¹ Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983 (II de l'article 4).

² Décret n° 83-897 du 6 octobre 1983 apportant aux dispositions du code général des impôts des adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'article 2-VIII de la loi de finances pour 1983 relatif à la suppression de la notion de chef de famille.

l'exercice d'une profession non commerciale, représentent moins de 50 % de leurs actifs français (1° de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC) ;

– pour les personnes morales ayant leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui déclarent chaque année, au plus tard le 15 mai, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ainsi que le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux (**2° de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC**) ;

– pour les organisations internationales, les États souverains étrangers et les institutions publiques étrangères (5° de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC) ;

– pour les caisses de retraite et les autres organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que cette activité justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers (6° de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC).

L'institution de cette taxe était motivée par la volonté d'éviter que des personnes physiques puissent transférer la propriété des biens immobiliers situés en France à des personnes morales situées à l'étranger, et tout particulièrement dans des paradis fiscaux, à seule fin de faire ainsi échapper ces biens à l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) institué par la loi de finances pour 1982³ ainsi que des autres impôts ayant une assiette immobilière (plus-values, droits de mutation). Dans le même temps, cette disposition remplaçait une taxation à l'impôt sur les sociétés qui s'était révélée inefficace.

Le premier cas d'exemption de la taxe de 3 % a fait l'objet d'une rédaction nouvelle par la loi de finances pour 1990⁴, qui a précisé que ne devaient pas être inclus dans le calcul des actifs immobiliers français ceux que les personnes morales affectent à leur propre activité professionnelle autre qu'immobilière. Ce même article a également permis de préciser la notion de personne morale interposée, solidairement responsable du paiement de la taxe, ainsi que celle du siège de direction de la personne morale.

³ L'assiette de l'IGF, comme par la suite celle de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), comprend, pour les résidents fiscaux français, l'ensemble des biens immobiliers, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, et, pour les résidents fiscaux étrangers, l'ensemble des biens immobiliers situés en France.

⁴ Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 (II de l'article 105).

Le Conseil constitutionnel, saisi de la loi de finances pour 1990, a été conduit à examiner les articles 990 D et 990 E du CGI. Les députés requérants utilisant la faculté de contester ces dispositions à l'occasion d'une loi les modifiant⁵ invoquaient l'absence de conformité à l'article 13 (égalité devant les charges publiques) ainsi qu'à l'article 17 (imposition non confiscatoire) de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Il a alors jugé « *que l'institution de la taxe forfaitaire de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social tend, dans l'intention du législateur, à dissuader les contribuables assujettis initialement à l'impôt sur les grandes fortunes et présentement à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des États n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'eu égard à l'objectif ainsi poursuivi le législateur a pu, sans méconnaître ni l'article 13 ni l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme, fixer le taux de la taxe mentionnée à l'article 990 D du code général des impôts à 3 p 100, alors même que le taux de l'impôt de solidarité sur la fortune est au maximum de 1,5 p 100 et retenir pour assiette de cette taxe la valeur vénale des immeubles possédés en France par des sociétés n'y ayant pas leur siège social, sous la seule réserve des exemptions énoncées à l'article 990 E du code précité et sans prévoir une possibilité de déduction du passif ; qu'ainsi, et sans qu'il soit besoin pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur la recevabilité du grief, l'article 105 n'a pas, en tout état de cause, pour conséquence d'affecter le champ d'application de dispositions législatives antérieures qui seraient inconstitutionnelles* »⁶. Le Conseil constitutionnel a donc pris en compte l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pour considérer que le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu par la taxe et ses mécanismes d'exemption. En revanche, s'il a spécialement examiné l'article 105 et, en conséquence, les articles 990 D et 990 E du CGI, il n'a pas validé l'article 105 dans le dispositif de sa décision.

L'article 29 de la loi de finances pour 1993 a modifié le champ des personnes morales soumises à cette taxe, en prévoyant son application à toutes les personnes morales, y compris celles ayant leur siège en France. Cette extension du champ d'application était motivée par la nécessité de remédier aux effets des traités de non-discrimination fiscale, qui avaient pour effet de faire obstacle à

⁵ Décision n° 85-187 DC du 25 janvier 1985, *Loi relative à l'état d'urgence en Nouvelle-Calédonie et dépendances*, cons. 10.

⁶ Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 75 à 81.

l'application de la taxe de 3 % aux sociétés ayant leur siège dans les États étrangers ayant conclu de tels traités avec la France⁷.

Dans le même temps, et afin de prendre en compte cette extension du champ de la taxe, le V de l'article 29 de la loi de finances pour 1993 a modifié la rédaction de l'article 990 E du CGI afin de procéder à une nouvelle numérotation des cas d'exemption et d'introduire deux nouveaux cas :

– pour les personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et les autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale (**3^o de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC**) ;

– pour les sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle ou à celle du second marché d'une bourse française ou d'une bourse étrangère régie par des règles analogues (4^o de l'article 990 E du CGI dans la version faisant l'objet de la QPC).

Par la suite, le XI de l'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1998⁸ a modifié la rédaction de ce dernier cas d'exemption, afin de viser à compter du 31 mars 1999 « *les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé* ».

La QPC portait sur les dispositions des 2^o et 3^o de l'article 990 E du CGI dans leur rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2006, soit pendant la période d'application de l'imposition dont la société requérante demande la décharge.

Si, pendant cette période, deux versions successives de l'article 990 E du CGI ont été en vigueur (celle résultant de l'article 29 de la loi de finances pour 1993, puis, à compter du 1^{er} avril 1999, celle résultant de l'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1998), la rédaction des 2^o et 3^o est demeurée

⁷ Voir notamment Cour de cassation, chambre commerciale, 28 février 1989, *SA Dalfra*, n° 87-13794, *SA Ferrier-Lullin et Cie*, n° 87-14900, *Société immobilière Brise-Vent*, n° 87-15803 ; assemblée plénière, 21 décembre 1990, *Société Roval*, n° 88-15744. Dans tous ces cas, il s'agit de sociétés ayant leur siège en Suisse, qui échappent à la taxe de 3 % en raison de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966.

⁸ Loi n° 98-1267 du 30 décembre 1998 de finances rectificative pour 1998 (article 27).

inchangée (pour le 2°, du 1^{er} janvier 1983 au 31 décembre 2007, pour le 3°, du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 2007).

Pour information, la loi de finances rectificative pour 2006⁹ a introduit un nouveau cas d'exemption, en faveur des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) et des autres personnes morales soumises à une réglementation équivalente établies dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

La loi de finances rectificative pour 2008¹⁰ a ensuite procédé à une nouvelle rédaction des articles 990 D et 990 E du CGI, qui a notamment permis d'inclure les trusts et les fiducies dans le champ de la taxe. Les différents cas d'exemption antérieurs ont été légèrement modifiés. Ainsi, le cas d'exemption qui était prévu au 2° est désormais prévu au *e*) du 3° ; le cas d'exemption qui était prévu au 3° est désormais prévu au *d*) du 3°. Dans les deux cas, l'obligation de communiquer l'identité, l'adresse et le nombre de parts ou actions a été limitée aux actionnaires ou associés détenant plus de 1 % des actions ou des parts et une exemption partielle de la taxe est mise en place au prorata des associés ou actionnaires dont l'identité est révélée. De même, dans les deux cas, les assujettis peuvent avoir leur siège dans un État ou territoire ayant conclu avec la France soit une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales soit un traité permettant aux entités concernées par la taxe de bénéficiaire du traitement fiscal des entités françaises équivalentes¹¹.

En outre, afin de prendre en compte un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) du 11 octobre 2007¹², le législateur a

⁹ Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 (article 140).

¹⁰ Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (article 20).

¹¹ Auparavant, le bénéfice de l'exemption du 2° était réservé aux personnes morales ayant leur siège dans un État ayant conclu une convention d'assistance en matière de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale tandis que le bénéfice de l'exemption du 3° était réservé aux personnes morales ayant leur siège dans un État ayant conclu un traité permettant aux personnes morales concernées par la taxe de bénéficiaire du traitement fiscal des entités françaises équivalentes. Au 1^{er} janvier 2011, sans prendre en compte les États membres de l'Union européenne, 100 États ou territoires ont conclu une convention en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et 39 États ou territoires ont conclu un traité contenant une clause de non-discrimination (voir l'instruction fiscale 7 Q-1-11 du 30 mai 2011). Au 1^{er} janvier 1998, ces États ou territoires étaient déjà au nombre respectivement de 76 et de 44. Les États ayant conclu un traité de non-discrimination fiscale sans avoir conclu de convention d'assistance en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale sont au nombre de huit au 1^{er} janvier 2011, soit la Bolivie, la Bosnie-Herzégovine, le Kosovo, Madagascar, l'île Maurice, le Monténégro, la Serbie et la Suisse.

¹² CJCE, 4^e chambre, 11 octobre 2007, *Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (ELISA) c/direction générale des impôts (DGI)*, C-451/05. Saisie d'une question préjudicielle relative à la conformité au droit communautaire des dispositions de l'article 990 E du CGI dans le cas d'une société d'un État membre de l'Union européenne étant dans l'impossibilité de pouvoir bénéficier du régime d'exemption prévu par les 2° et 3° dudit article, la CJCE a jugé que cette législation, en faisant obstacle en toutes circonstances à ce que la société prouve qu'elle ne poursuit pas un objectif frauduleux, était contraire au principe de libre circulation des capitaux.

également prévu que les sociétés ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne peuvent bénéficier de l'exemption dès lors qu'elles remplissent leurs obligations déclaratives, même si cet État membre n'est pas signataire d'une convention d'assistance en matière de fraude fiscale ou d'un traité de non-discrimination en matière fiscale.

Un nouveau cas d'exemption a été ajouté, en faveur des sociétés dont la quote-part des immeubles situés en France est inférieure à 100 000 euros ou à 5 % de la valeur vénale des biens, dès lors que la condition relative à l'État du siège de la société est respectée.

II. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les griefs

La société requérante soutenait qu'en réservant aux personnes morales dont le siège est situé en France ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France, soit une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit un traité leur permettant de bénéficier du traitement fiscal des entités françaises équivalentes, l'exemption de la taxe prévue à l'article 990 D du CGI lorsqu'elles communiquent à l'administration fiscale, ou s'engagent à lui communiquer sur sa demande, des renseignements relatifs au patrimoine immobilier détenu et aux personnes détentrices de parts sociales, les dispositions des 2° et 3° de l'article 990 E du CGI instauraient une discrimination entre les personnes morales détenant des biens immobiliers en France.

La société requérante contestait cette différence de traitement qui était, selon elle, contraire au principe d'égalité des contribuables devant les charges publiques découlant des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Elle faisait valoir que toute société dont le siège se situe dans un État qui n'aurait pas conclu une convention d'assistance en matière de lutte contre la fraude fiscale ou un traité de non-discrimination fiscale était exclue du bénéfice de l'exemption de la taxe de 3 %, quand bien même elle se serait proposée de communiquer à l'administration fiscale les renseignements relatifs à son patrimoine immobilier français et à ses actionnaires. Cette exclusion aurait institué une « *discrimination* » disproportionnée au regard de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. En effet, selon la société requérante, il était possible pour le législateur de proportionner les restrictions apportées à l'exemption de l'impôt de manière plus adéquate en prévoyant que pût être exigée la production

de pièces justificatives supplémentaires par la société lorsque l'aide de l'État dans lequel la société a son siège ne pouvait être obtenue en raison de l'absence de convention d'assistance.

La société requérant faisait également valoir la contrariété des dispositions au principe de présomption d'innocence (article 9 de la Déclaration de 1789).

B. – Les dispositions constitutionnelles de référence

L'article 6 de la Déclaration de 1789 fonde le principe d'égalité devant la loi. Son article 13 garantit le principe d'égalité devant les charges publiques. Il dispose : « *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.* »

Sur le fondement de l'article 13, le Conseil constitutionnel contrôle que les impositions n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Dans le même temps, le Conseil constitutionnel reconnaît l'existence d'un objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale, qu'il rattache à l'article 13 de la Déclaration¹³. Cet objectif peut justifier l'instauration par le législateur d'un traitement fiscal différencié.

Le législateur a ainsi pu prévoir que les contribuables qui n'adhèrent pas à un centre de gestion agréé voient leur base d'imposition à l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux et bénéficiaires agricoles majorée de 25 %, tandis que ceux qui adhèrent à un tel organisme ne subissent pas une telle majoration de leur revenu professionnel¹⁴.

L'objectif de lutte contre la fraude fiscale est étendu à celui de lutte contre l'évasion fiscale. Le législateur a pu soumettre à l'impôt sur le revenu la rémunération versée à une personne domiciliée ou établie à l'étranger par une personne domiciliée ou établie en France lorsque certaines conditions, qui laissent présumer une intention frauduleuse, sont remplies : au titre de ces conditions figure notamment celle relative à la domiciliation ou à l'établissement dans un État ou territoire soumis à un régime fiscal privilégié

¹³ « *Considérant qu'il découle nécessairement de ces dispositions (de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen) ayant force constitutionnelle que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression* », décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, cons. 27.

¹⁴ Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 6.

(imposition sur les bénéficiaires ou le revenu inférieure de plus de la moitié à celle existant en France)¹⁵. C'est bien cet objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales que le Conseil constitutionnel a reconnu pour considérer, dans sa décision précitée sur la loi de finances pour 1990, que le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu par la taxe de 3 % et ses mécanismes d'exemption.

L'objectif de lutte contre la fraude fiscale a également été reconnu par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Elle admet de manière générale que soient apportées des restrictions à la libre circulation des capitaux propres à garantir la réalisation de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

La CJUE, saisie de la question de la conformité au droit communautaire du dispositif d'exemption prévu par les 2° et 3° de l'article 990 E du CGI, a ainsi considéré que ce dispositif était incompatible avec les exigences du droit de l'Union européenne pour les sociétés ayant leur siège dans un État membre de l'Union¹⁶, mais qu'il était en revanche justifié pour les sociétés ayant leur siège dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen¹⁷. En effet, alors que, dans le premier cas, elle a considéré que, au vu du cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799, le législateur aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale, dans le second cas, elle a considéré que les autorités fiscales françaises se trouvaient dans l'impossibilité d'obtenir de celles de la Principauté de Liechtenstein les renseignements nécessaires à l'exercice d'un contrôle effectif des éléments fournis par les sociétés assujetties, et que la législation en cause devait dès lors être considérée comme justifiée et propre à garantir l'objectif de lutte contre la fraude fiscale sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

C. – L'application à l'espèce

Dans son contrôle, le Conseil constitutionnel a distingué le 2° et le 3° de l'article 990 E.

Le 2°, dans sa substance, avait déjà fait l'objet de la décision du Conseil du 29 décembre 1989 sur la loi de finances pour 1990. S'il n'avait pas été jugé conforme à la Constitution dans le dispositif de cette décision, il l'aurait été dans les motifs de celle-ci (considérant 78). Dès lors, le Conseil constitutionnel a

¹⁵ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4.

¹⁶ Arrêt *ELISA* du 11 octobre 2007 précité.

¹⁷ CJUE, 3^e chambre, 28 octobre 2010, *Éts Rimbaud SA*, C-72/09.

repris le raisonnement de conformité qu'il avait exposé dans ces motifs et constaté qu'aucun changement des circonstances depuis cette décision, susceptible de remettre en cause ce raisonnement, n'était intervenu. Il a donc jugé le 2° conforme à la Constitution.

Puis, il a examiné le 3° au regard des griefs invoqués par la société requérante. L'extension du champ des exemptions permise par l'article 29 de la loi de finances pour 1993 a été opérée selon la même logique que celle retenue auparavant pour l'exemption de la taxe pour les personnes morales ayant leur siège dans un État ayant conclu une convention d'assistance en matière de lutte contre la fraude fiscale. Cette extension n'a pas eu pour effet de modifier l'objet de la taxe et ses mécanismes d'exemption : il s'agit d'assurer une lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscales en matière de détention du patrimoine immobilier situé en France.

Il est même avéré que la modification législative intervenue en loi de finances pour 1993 avait pour objet de faire échec à l'absence de taxation de personnes morales étrangères qui ne communiquaient aucun renseignement à l'administration fiscale et qui pouvaient néanmoins prétendre à une absence de taxation, en raison de l'existence de traités de non-discrimination fiscale les faisant bénéficier du même traitement que les sociétés françaises¹⁸. Dès lors que la taxe était étendue aux personnes morales ayant leur siège en France et possédant des biens immobiliers en France, il était cohérent de subordonner l'exemption de la taxe au fait de remplir les mêmes obligations déclaratives que celles imposées aux sociétés étrangères prétendant au bénéfice de l'exemption, ou, à défaut, de s'engager à les remplir à la demande de l'administration fiscale¹⁹. Pour assurer le respect des traités, les sociétés ayant leur siège dans un État ayant conclu avec la France un traité de non-discrimination fiscale ne pouvaient être exclues de cette nouvelle taxation, non plus que de cette nouvelle exemption, qu'à la condition de remplir leurs obligations déclaratives.

¹⁸ Comme l'expliquait le rapporteur général de l'Assemblée nationale, Alain Richard : « *L'inapplication de la taxe de 3 % crée parmi les résidents une inégalité de traitement choquante entre les contribuables qui appliquent la loi et ceux qui pratiquent l'évasion fiscale par le truchement de sociétés-écrans* » (Rapport en nouvelle lecture sur la loi de finances pour 1993, Assemblée nationale, IX^e législature, n° 3118, p. 49).

¹⁹ Comme l'expliquait le ministre du budget en présentant la disposition, introduite en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale par la voie d'un amendement gouvernemental : « *L'objectif poursuivi par le Gouvernement consiste à rendre son plein effet à un impôt qui a pour but de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. L'amendement répond à cet objectif en prenant en compte deux difficultés. Premièrement, il ne faut pas créer une discrimination contraire aux conventions comportant une clause d'égalité de traitement. À cet effet la taxe de 3% devient applicable indifféremment en droit aux sociétés françaises et aux sociétés étrangères. Bien entendu, le dispositif actuel est maintenu à l'égard des Etats ou territoires qui ne sont pas liés à la France par une clause de non-discrimination. Deuxièmement, il ne fallait pas être une source d'excessive lourdeur pour les sociétés françaises et pour l'administration. Dans ce but, il est prévu d'exiger seulement des sociétés se trouvant dans le champ d'application de la taxe, si elles ne remplissent pas déjà une déclaration en application de textes existant, un engagement unique qui serait pris une fois pour toutes et n'aurait donc pas à être renouvelé par la suite* » (compte rendu de la 3^e séance du 11 décembre 1992, *Journal Officiel Débats Assemblée nationale*, 12 décembre 1992, p. 7012).

Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement instituée par le 3° de l'article 990 E entre les entreprises soumises à un régime légal particulier d'information de l'administration fiscale et celles qui ne l'étaient pas était en rapport direct avec l'objet de la loi et était établie selon des critères objectifs et rationnels. En conséquence, il a jugé que ces dispositions étaient conformes au principe d'égalité.

Après avoir relevé que ces dispositions n'instituaient pas de sanction à caractère répressif, il a également écarté le grief tiré de la méconnaissance de la présomption d'innocence.

Il a, dès lors, jugé conformes à la Constitution les 2° et 3° de l'article 990 E du code général des impôts (CGI), dans leur rédaction issue du paragraphe II de l'article 29 de la loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993.