

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

(M. Dominique L.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 16 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 404270 du 15 décembre 2016), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Dominique L. par Me Éric Planchat, avocat au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2016-614 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour le requérant par Me Planchat, enregistrées les 2 et 23 janvier 2017 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 9 janvier 2017 ;
- les observations en intervention présentées pour M. et Mme Claude C. par Me Gilbert Ladreyt, avocat au barreau de Paris, enregistrées les 9 et 24 janvier 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Planchat, pour le requérant, Me Ladreyt, pour la partie intervenante, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 7 février 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L’article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2009 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« 1. Lorsqu’une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique -personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable- établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette 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 lorsque l’actif ou les biens de la personne morale, de l’organisme, de la fiducie ou de l’institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

« Pour l’application du premier alinéa, le caractère privilégié d’un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l’article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l’article 206.

« 2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne physique mentionnée au 1, s’entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l’intermédiaire d’une chaîne d’actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l’appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s’opère en multipliant entre eux les taux de détention desdites actions ou parts, des droits financiers ou des droits de vote successifs.

« La détention indirecte s’entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas

pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionné au 1.

« 3. Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 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. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéfices ou revenus positifs en cause par l'entité juridique est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

« Toutefois, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A 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.

« 4. Les revenus distribués ou payés à une personne physique mentionnée au 1 par une entité juridique ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120, sauf pour la partie qui excède le revenu imposable mentionné au 3.

« 4 *bis*. 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.

« 4 *ter*. 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.

« 5. Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application des dispositions qui précèdent et notamment les obligations déclaratives des personnes physiques ».

2. Le requérant et la partie intervenante soutiennent que ces dispositions, en ce qu'elles instituent deux présomptions irréfragables de fraude fiscale, sont contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. D'une part, elles n'autoriseraient 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 État ou territoire non coopératif ou n'ayant pas conclu de convention administrative avec la France, ces dispositions fixeraient une valeur plancher au revenu imposable, calculée de façon forfaitaire en fonction de l'actif net de l'entité.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du code général des impôts et sur les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, » figurant au 4 *bis* du même article.

– Sur le fond :

. En ce qui concerne les dispositions contestées du 4 *bis* :

4. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». 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.

5. L'article 123 *bis* du code général des impôts prévoit l'imposition des 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. À cette fin, il soumet à l'impôt sur le revenu, selon des règles dérogatoires au droit commun, les bénéfices et les revenus positifs de cette entité, réputés acquis par la personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient dans cette entité. En vertu

de son 4 *bis*, l'article 123 *bis* n'est pas applicable lorsque l'entité est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne et que son exploitation ou la détention d'actions, parts ou droits en son sein ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

6. 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.

7. Toutefois, l'exemption d'application de l'article 123 *bis* en cas d'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française 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. Ce faisant, le législateur a porté une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques.

8. Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, il en résulte que 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 code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

. En ce qui concerne le second alinéa du 3 :

9. Le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du code général des impôts définit forfaitairement un montant minimal de revenu imposable, applicable lorsque l'entité juridique est localisée soit dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du même code. Ce montant forfaitaire est calculé en multipliant l'actif net ou la valeur nette des biens de l'entité, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par le contribuable, par un taux d'intérêt fixé par voie réglementaire.

10. En adoptant ces dispositions, le législateur, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en

cause, a 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.

11. En premier lieu, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité mentionnée au paragraphe 8 de la présente décision, le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 *bis* en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

12. En second lieu, les dispositions du second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du code général des impôts 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.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

– Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

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

en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

15. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – 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 code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, sont contraires à la Constitution.

Article 2. – La déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 1^{er} prend effet dans les conditions fixées au paragraphe 15 de cette décision.

Article 3. – Sous la réserve énoncée au paragraphe 12, le second alinéa du 3 de l'article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, est conforme à la Constitution.

Article 4. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 28 février 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Michel CHARASSE, Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mme Corinne LUQUIENS et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 1er mars 2017.