



Commentaire

Décision n° 2020-868 QPC du 27 novembre 2020

M. Louis-Christophe L.

(Taxe forfaitaire sur la cession et l'exportation d'objets précieux)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 28 septembre 2020 par le Conseil d'État (décision n° 441908 du 25 septembre 2020) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Louis-Christophe L., portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 150 UA du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, et de l'article 150 VI du même code, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

Dans sa décision n° 2020-868 QPC du 27 novembre 2020, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution le paragraphe II de l'article 150 VI du code général des impôts. Il a, en revanche, déclaré conformes à la Constitution les mots « *les cessions à titre onéreux ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des États membres de l'Union européenne* » figurant au paragraphe I du même article.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

La taxe forfaitaire sur les objets précieux a été instituée par l'article 10 de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976¹. Les règles applicables ont ensuite été insérées dans le code général des impôts (CGI) aux articles 150 V *bis* à 150 V *sexies*, et modifiées à plusieurs reprises. Depuis 2006, elles figurent aux articles 150 VI à 150 VM de ce même code.

¹ Loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité.

1. – La création de la taxe forfaitaire sur la vente d'objets précieux

* La loi du 19 juillet 1976 a institué un régime généralisé d'imposition des plus-values de cession de meubles et immeubles réalisées par les particuliers, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé² : ces plus-values sont désormais soumises à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, le législateur a estimé nécessaire de mettre en place, pour certaines plus-values, une imposition spécifique. Ainsi, pour les métaux et objets précieux (bijoux et objets d'art, de collection et d'antiquité³), le législateur a prévu une taxe forfaitaire assise non sur la plus-value réalisée, mais sur le prix de vente du bien.

Pour justifier l'instauration de ce dispositif de taxation forfaitaire, le Gouvernement a mis en avant l'inadaptation des règles de l'impôt sur le revenu au cas de la vente d'or et d'objets précieux.

Comme le rappelle le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur ce texte, le Gouvernement a principalement présenté son choix comme dicté par « *la difficulté de déterminer sur les ventes d'objets précieux la plus-value qui serait imposable. On imagine, en effet, les problèmes inhérents à la justification de la date et du prix d'acquisition de ces biens* »⁴. M. Jean-Pierre Fourcade, alors ministre de l'économie et des finances, a confirmé ce point lors des débats : « *De fait, il a paru au Gouvernement trop compliqué de mettre en œuvre pour la taxation des plus-values réalisées en matière de vente de métaux précieux, d'objets d'art et de collection un système aussi précis que celui qui est prévu pour les autres biens [...]. Aussi, pour éviter de tomber dans le piège d'un système trop compliqué, le Gouvernement a été amené à proposer une taxe forfaitaire de 4 p. 100, libératoire de l'impôt sur le revenu, pour les transactions sur les métaux précieux, les objets d'art et de collection* »⁵.

Pour autant, le rapporteur de la commission des finances a également relevé que « *Si l'on [pouvait] s'accorder sur ce constat, il ne comporte par lui-même aucun*

² Son article 1^{er} soumet à l'impôt sur le revenu (IR) les plus-values effectivement réalisées lors de la cession à titre onéreux « *de biens ou de droits de toute nature* ».

³ Pour les objets d'art et d'antiquité, il s'agit notamment des tableaux et peintures réalisées à la main, des gravures, estampes et lithographies, des tapis et tapisseries de plus de cent ans d'âge, des statues et sculptures originales, des photographies d'art, etc (voir BOI-RPPM-PVBMC-20-10, 27 avril 2018, paragr. 40).

⁴ Rapport n° 2343 (Assemblée nationale – V^e législature) de M. Maurice Papon, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan, déposé le 1^{er} juin 1976, p. 97 et 98.

⁵ JOAN, deuxième séance du 17 juin 1976, p. 4292.

*argument en faveur de l'institution d'une taxe ad valorem sur les ventes des particuliers »*⁶.

Le débat politique, à l'époque, était en effet davantage axé sur le choix de principe d'une taxation généralisée des plus-values, qui constituait la principale innovation du projet de loi déposé, que sur la définition des modalités de cette taxation.

Lors des travaux préparatoires, le rapporteur devant l'Assemblée nationale faisait remarquer le caractère dérogoratoire de ce dispositif : *« la taxation proposée, tant dans son esprit qu'en raison de ses règles d'assiette, est fort éloignée des principes dont s'inspirent les autres dispositions du projet de loi »*. Toutefois, il relevait plus loin que *« Cette solution, outre des motifs évidents de commodité, s'inspire du souci de ne pas exclure du champ de la taxation les plus-values résultant de la vente d'objets précieux »*⁷.

* Le régime juridique de la taxe forfaitaire était le suivant : assise sur le prix de vente des métaux et objets précieux, cette taxe était supportée par le vendeur mais versée par l'intermédiaire participant à la transaction ou, à défaut, par l'acheteur, dans les trente jours et sous les mêmes garanties qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires⁸.

Les vendeurs professionnels en étaient exonérés, dans la mesure où leur activité de vente relevait d'un autre régime d'imposition, professionnel.

Le taux de la taxe a été calculé pour qu'il corresponde à un prélèvement équivalent à celui du régime général d'imposition des plus-values, en dépit des différences d'assiette et de régime. Le ministre de l'économie et des finances a ainsi précisé lors des travaux préparatoires que *« Les calculs ont montré que, compte tenu des abattements et des modalités d'imposition qui ont été retenues (pour les autres biens meubles et immeubles désormais soumis à l'impôt sur le revenu), c'est une imposition comprise entre 3 et 6 p. 100 qui frappera les cessions de biens immobiliers ou de valeurs mobilières génératrices de plus-values »*⁹. Le rapporteur à l'Assemblée nationale relevait dans le même sens que le taux unique de 4 % initialement proposé par le Gouvernement avait été *« calculé [...] par référence au produit fiscal qui pouvait être attendu d'une taxation de droit commun au sens du présent projet de loi. [Ce taux] pourrait être considéré comme représentatif du rapport moyen entre le*

⁶ Rapport n° 2343 (Assemblée nationale – V^e législature), précité, p. 98.

⁷ *Ibid.* p. 97-98. Dans le même sens, le rapporteur retenait que *« Sa justification essentielle tient dans le souci de ne laisser subsister aucune exception notable à un régime d'imposition généralisé des plus-values »* (p. 103).

⁸ Paragraphe II de l'article 10 de la loi du 19 juillet 1976.

⁹ JOAN, deuxième séance du 17 juin 1976, p. 4292.

produit de la taxation des plus-values et la valeur des cessions qui seraient désormais soumises à l'impôt »¹⁰.

Le paragraphe I de l'article 10 de la loi du 19 juillet 1976 précitée prévoyait deux taux distincts selon la nature de l'objet vendu : une taxe de 4 % pour les ventes de métaux précieux et une taxe de 3 % pour les objets précieux lorsque leur montant excède 20 000 francs (taux ramené à 2 % en cas de vente aux enchères publiques)¹¹.

Pour favoriser certaines ventes, le législateur a institué plusieurs cas d'exonérations. Ainsi, les ventes de métaux et d'objets précieux faites à des musées et des bibliothèques de l'État ou des collectivités publiques étaient exonérées de taxe forfaitaire. Par ailleurs, la vente d'objets précieux aux enchères publiques par un vendeur ne résidant pas fiscalement en France était également exonérée de la taxe.

Lorsque le vendeur d'un objet précieux disposait des éléments permettant d'établir son prix initial d'acquisition et la durée de sa détention, le législateur lui avait ouvert la possibilité d'opter, au moment de la vente, pour l'application du régime de droit commun d'imposition des plus-values (quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 10 de la loi¹²). En effet, dans cette hypothèse, il pouvait établir le montant de la plus-value réalisée et, le cas échéant, justifier l'application de l'abattement pour durée de détention. En pratique, une telle option n'est exercée que lorsqu'elle permet de bénéficier d'une moindre imposition¹³.

Par ailleurs, le paragraphe III de l'article 10 de la loi du 19 juillet 1976 prévoyait que l'exportation, autre que temporaire, du métal ou de l'objet précieux « *est assimilée de plein droit à une vente* ». Cette disposition particulière a été instituée dans le but d'éviter que le transfert d'objets précieux à l'étranger ne soit utilisé pour dissimuler de véritables cessions. L'exposé des motifs accompagnant cette disposition indiquait : « *Afin d'éviter certains contournements de trafic, il est nécessaire d'appliquer les mêmes règles aux transferts d'objets précieux à l'étranger effectués par des résidents français – transferts qui prévalent le plus souvent à une vente* »¹⁴.

¹⁰ Rapport précité, p. 98.

¹¹ Dans le cas où le montant de la vente était compris entre 20 000 F et 30 000 F, la base d'imposition était réduite d'un montant égal à la différence entre 30 000 F et ce montant. Cette décote permettait une certaine progressivité de la taxe. Elle a été supprimée par la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

¹² Le contribuable ne peut opter que « *sous réserve qu'il puisse justifier de la date et du prix d'acquisition* » de l'objet précieux qu'il va vendre (ou exporter).

¹³ Lors des débats, le ministre de l'économie a précisé que le contribuable avait ainsi la possibilité de se placer dans le champ d'application du système général de taxation des plus-values dès lors que la taxe forfaitaire serait, pour lui, trop ou insuffisamment élevée car, selon lui, tous les comportements peuvent s'expliquer.

¹⁴ Exposé des motifs présenté par le Gouvernement, accompagnant le texte de l'article relatif au régime spécial des objets précieux *in* rapport n° 2343 précité, p. 96-97.

Dans cette hypothèse, il a été prévu que la taxe ne soit pas versée par l'acheteur mais par l'exportateur, comme en matière de droits de douane, lors de l'accomplissement des formalités douanières.

En revanche, la taxation ne s'appliquait pas si le propriétaire du bien exporté n'avait pas sa résidence habituelle en France et pouvait justifier que ce bien provient d'une importation antérieure ou qu'il l'avait acquis auprès d'un professionnel installé en France, ou encore que cette acquisition avait donné lieu au paiement de la taxe.

2. – Les modifications apportées au régime de la taxe forfaitaire

L'ensemble des règles d'imposition des plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature définies par la loi du 19 juillet 1976 ont été insérées dans le code général des impôts à compter du 1^{er} juillet 1979 (articles 150 A et suivants du CGI). À cette occasion, les règles relatives à la taxe forfaitaire – les dispositions de l'article 10 de cette loi – ont également été codifiées aux articles 302 *bis* A à 302 *bis* E du CGI.

En dehors des relèvements successifs des taux applicables, la taxe forfaitaire a fait l'objet de deux modifications notables, en 1992 et 2005. Toutefois, les principes précédemment décrits ont été conservés.

* La loi du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992¹⁵ a modifié le champ d'application de la taxe forfaitaire pour tenir compte de l'abolition des frontières fiscales et douanières entre les États de la Communauté économique européenne (CEE) à compter du 1^{er} janvier 1993.

Le rapporteur à l'Assemblée nationale relevait que si l'abolition des frontières n'avait pas en soi d'incidence sur le principe même de la taxe, elle conduisait en revanche, par définition, à aménager les modalités d'imposition en cas de sortie du territoire dès lors que l'expédition d'un bien vers un autre État membre ne pouvait plus donner lieu à l'acquittement de la taxe à la frontière¹⁶.

Les modifications apportées ont donc constitué un simple aménagement du régime applicable, conduisant à étendre le « régime des ventes internes » des métaux et objets précieux « aux ventes réalisées dans un autre État membre de la Communauté

¹⁵ Article 37 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992.

¹⁶ Rapport n° 3095 (Assemblée nationale – IX^e législature) de M. Alain Richard, rapporteur général, fait au nom de la commission des finances, tome I, déposé le 3 décembre 1992, p. 182.

économique européenne » (dernier alinéa du paragraphe I de l'article 302 *bis* A du CGI¹⁷). Par ailleurs, la sortie du territoire national n'a plus été assimilée à une vente, sauf si le bien était exporté « *hors du territoire des États membres de la [CEE]* ». Dans cette hypothèse, comme auparavant, l'exportation est assimilée de plein droit à une cession soumise à imposition (premier alinéa de l'article 302 *bis* C du même code).

L'application de la taxe forfaitaire à des ventes conclues hors de France étant incompatible avec le recouvrement opéré auprès de l'acheteur des métaux ou objets précieux, qui n'est pas forcément soumis aux règles fiscales françaises, il a été prévu que, dans ce cas, la taxe serait directement versée par le vendeur, imposable en France.

Lors des travaux parlementaires, le rapporteur du texte au Sénat avait considéré vaine l'extension du champ d'application de la taxe forfaitaire aux ventes réalisées dans un autre État de la CEE. Il relevait que la France était le seul pays de la CEE où une telle taxe existe et qu'il n'existait, en pratique, aucun moyen d'obliger un vendeur à acquitter la taxe. Tout en proposant l'adoption de l'article du projet de loi, il concluait en ces termes : « *si la solution proposée apparaît cohérente en théorie, ses conséquences pratiques restent plutôt hypothétiques car liées à la seule bonne volonté des vendeurs résidant en France lorsqu'ils cèdent leur bien sur le territoire d'un autre État de la Communauté économique européenne* ». Ces inquiétudes sur le fait qu'il était peu probable que les ventes réalisées au sein de l'Union européenne fassent l'objet d'une déclaration permettant d'appliquer la taxe forfaitaire avaient été partagées par son homologue, rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée nationale : « *À tout le moins, la Direction générale des impôts devra compter sur des vendeurs dotés d'un sens civique qui mérite d'être souligné* »¹⁸.

Le décret du 24 septembre 1993¹⁹ a remplacé les articles 302 *bis* A à 302 *bis* E par les articles 150 V *bis* à 150 V *sexies*.

* Par ailleurs, les règles d'imposition des plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession à titre onéreux de biens et droits mobiliers ou immobiliers ont été réécrites par la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004²⁰. Désormais, c'est l'**article 150 UA du CGI** qui précise les principes applicables aux plus-values

¹⁷ La taxe est alors versée par le vendeur du bien (premier alinéa de l'article 302 *bis* B du CGI).

¹⁸ Rapport n° 3095 (Assemblée nationale – IX^e législature) précité, p. 184.

¹⁹ Décret n° 93-1127 du 24 septembre 1993 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

²⁰ Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004.

réalisées lors de la cession de biens meubles²¹. Son paragraphe I rappelle à cet égard que ces plus-values sont soumises à l'impôt sur le revenu sous réserve des dispositions de l'article 150 V *bis* relatif à la taxe forfaitaire sur les métaux et objets précieux.

En revanche, la loi du 30 décembre 2003 précitée n'a pas modifié les règles applicables à la taxe forfaitaire, à l'exception du seuil d'imposition qui a été relevé à 5 000 euros et de la décote – applicable pour les biens dont le montant est compris entre 3 050 euros et 4 600 euros – qui a été supprimée²². Le taux de 4,5 % pour la cession des bijoux et objets précieux est inchangé.

* La loi du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005²³ a opéré une nouvelle réforme de la taxe forfaitaire.

Elle a procédé à une réécriture complète des dispositions applicables : celles-ci sont désormais codifiées aux articles 150 VI à 150 VM du CGI²⁴.

Par coordination, la référence au régime de la taxe forfaitaire – « *l'article 150 V bis* » – qui figurait à l'article 150 UA du CGI a été remplacée par la référence à l'article 150 VI²⁵.

Le droit d'opter pour le régime de droit commun d'imposition des plus-values est également ouvert à la vente des métaux précieux. De plus, les conditions pour opter sont assouplies. En effet, le contribuable peut choisir de bénéficier du régime défini à l'article 150 UA du CGI s'il peut justifier que le bien est détenu depuis plus de douze ans²⁶ (le contribuable n'a alors pas besoin d'établir le prix et la date d'acquisition pour bénéficier du régime d'imposition de droit commun et,

²¹ Les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du CGI. Ces plus-values sont imposées au taux proportionnel de 16 % auquel il convient d'ajouter les prélèvements sociaux. Ce taux d'imposition a été relevé à 19 % par la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

²² Deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 150 V *bis* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2003.

²³ Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

²⁴ L'article 150 VI détermine le champ d'application matériel et territorial de la taxe ; l'article 150 VJ liste les cessions et exportations qui sont exonérées de taxe ; l'article 150 VK détermine la personne redevable de la taxe et fixe les taux applicables selon la nature du bien vendu ou exporté ; l'article 150 VL ouvre le droit d'opter pour le régime de droit commun d'imposition des plus-values fixé à l'article 150 UA du CGI ; l'article 150 VM définit les obligations déclaratives du contribuable et les règles de recouvrement de la taxe.

²⁵ L'article 150 UA était renvoyé au Conseil constitutionnel dans cette version.

²⁶ Article 150 VL du CGI, dans sa rédaction initiale. Auparavant, le contribuable ne pouvait opter que « *sous réserve qu'il puisse justifier de la date et du prix d'acquisition* » de l'objet précieux cédé.

notamment, de l'abattement pour durée de détention). Ce délai a ensuite été porté à vingt-deux ans par la loi du 29 décembre 2013²⁷.

L'exonération de taxe pour les cessions d'objets précieux réalisées en France par des contribuables non-résidents, lorsqu'ils avaient auparavant importé ou acquis ces biens en France, a quant à elle été étendue : elle n'est plus limitée à celles qu'ils réalisent aux enchères publiques (5° de l'article 150 VJ du CGI). Les obligations déclaratives et de paiement ont également été simplifiées (article 150 VM du CGI).

* Depuis l'adoption de loi du 30 décembre 2005 précitée, l'article 150 VI du CGI a été modifié en dernier lieu par la loi du 29 décembre 2013²⁸ afin de tenir compte de l'évolution des structures de l'Union européenne à la suite de l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne²⁹.

Pour terminer sur l'évolution des dispositions renvoyées, on relèvera que l'article 150 UA du CGI a été récemment modifié par la loi de finances pour 2019³⁰ pour préciser en son paragraphe II que l'imposition des plus-values des biens meubles ne s'applique pas « *Aux biens et droits mentionnés à l'article 150 VH bis* », c'est-à-dire aux cessions d'actifs numériques qui relèvent d'un régime spécifique d'imposition.

* Pour récapituler, dans sa version soumise à l'examen du Conseil constitutionnel, la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI du CGI frappe la vente, autre que professionnelle, de métaux ou d'objets précieux (bijoux, objets d'art et antiquités) lorsqu'elle intervient en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne. L'exportation hors de ces territoires est assimilée à une vente et donne lieu à application de la taxe forfaitaire.

L'assiette de la taxe est le prix de vente du bien et son taux est de 10 % pour les métaux précieux et 6 % pour les objets précieux

La taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur et, en France, elle est versée par l'intermédiaire fiscalement établi en France qui participe à la transaction ou, en son absence, par l'acheteur lorsque ce dernier est assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée

²⁷ Article 150 VL du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

²⁸ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014. Plus précisément, les deux occurrences du terme « *la Communauté européenne* » figurant dans les deux paragraphes de cet article 150 VI ont été remplacées par la référence à « *l'Union européenne* ».

²⁹ L'article 150 VI était renvoyé au Conseil constitutionnel dans cette version.

³⁰ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

et lui aussi établi en France. Dans les autres cas, la taxe est versée par le vendeur ou l'exportateur (article 150 VK du CGI).

Le vendeur a la possibilité d'opter, plutôt que pour la taxe forfaitaire, pour l'imposition selon le régime général des plus-values mobilières, à la condition qu'il puisse justifier de la date et du prix d'acquisition initial du bien (article 150 VL du CGI).

Enfin, la taxe fait l'objet de deux types d'exonérations : des exonérations en faveur des ventes réalisées au profit de musées, bibliothèques ou services d'archives français ; une exonération en faveur des vendeurs résidents fiscaux étrangers, lorsqu'ils avaient préalablement importé ou acquis le bien en cause en France.

3. – La question de l'applicabilité de la taxe forfaitaire à la cession d'un objet précieux se situant hors du territoire de l'Union européenne

* Le lieu de résidence fiscale du contribuable n'est pas le seul critère d'application de la taxe forfaitaire. En effet, le fait générateur est la cession d'un objet précieux. Or, conformément aux dispositions de l'article 74 S *bis* de l'annexe II du CGI, la cession est considérée comme réalisée dans l'État dans lequel se situe physiquement l'objet précieux au jour de cette cession³¹. La question de la localisation physique du bien au jour de la cession est donc déterminante.

Comme précisé plus haut, en 1992, le législateur a décidé d'étendre le champ d'application de la taxe aux cessions réalisées dans un État membre de l'UE par les contribuables français. Cependant, il ne s'est jamais expressément prononcé sur son application aux cessions réalisées par ces derniers dans l'hypothèse où le bien cédé est situé physiquement hors du territoire de l'UE, même si le fait de traiter l'exportation comme une vente et de la soumettre à la perception de la taxe forfaitaire pouvait être un indice qu'il n'avait pas entendu appliquer cette taxe à des ventes à l'étranger.

* Sur ce point, l'administration fiscale a considéré que les cessions réalisées dans un État tiers sont exclues du champ d'application de la taxe forfaitaire ; en revanche, elles sont soumises à l'imposition sur les plus-values.

³¹ Article 74 S *bis* de l'annexe II du CGI, dans sa rédaction résultant du décret n° 2007-1386 du 26 septembre 2007 pris pour l'application des articles 150 VI à 150 VM du code général des impôts relatifs à la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité et modifiant l'annexe II à ce code : « Pour l'application des articles 150 VI et 150 VJ du code général des impôts, les cessions de métaux précieux, de bijoux et d'objets d'art, de collection ou d'antiquité sont regardées comme réalisées dans l'État dans lequel se situe physiquement le bien cédé au jour de l'opération ».

Cette lecture du champ d'application de la taxe forfaitaire ressort clairement des énonciations de deux commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) le 1^{er} avril 2014³² et le 27 avril 2018³³.

Le premier décrivait les règles applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de biens meubles. À propos du rappel des règles relatives à la détermination du montant de la plus-value, il était indiqué que « *les cessions de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité dans un pays tiers à l'Union européenne n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe forfaitaire sur les objets précieux prévue à l'article 150 VU du CGI./ Il s'ensuit que les plus-values réalisées sont imposables dans les conditions prévues à l'article 150 UA du CGI* »³⁴.

L'instruction publiée en 2018 abordait, quant à elle, plus directement le champ d'application de la taxe forfaitaire. Rappelant, d'une part, que seules sont soumises à la taxe les cessions réalisées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne et que, d'autre part, la cession est considérée comme réalisée dans l'État dans lequel se situe physiquement le bien au jour de cette cession, le paragraphe 180 de cette instruction en conclut que « *la cession, par un particulier fiscalement domicilié en France, d'un bien qui a toujours été situé dans un État tiers à l'Union européenne n'entre pas dans le champ de la taxe forfaitaire mais relève du régime d'imposition des plus-values sur biens meubles* ».

* Certains auteurs se sont également interrogés sur la question du champ d'application territorial de la taxe forfaitaire.

S'appuyant notamment sur les travaux préparatoires relatifs à l'adoption de l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 1992 précitée, M. Jérôme Cuber a considéré que l'intention du législateur sur cette question était sans équivoque : le législateur n'a pas entendu soumettre à la taxe forfaitaire les cessions de métaux et d'objets précieux réalisées dans un État non membre de l'Union européenne. Il ajoute que la réforme adoptée en 2005 n'a eu ni pour objet ni pour effet de modifier le champ d'application de la taxe³⁵.

³² Sous la référence BOI-RPPM-PVBMC-10-01/04/2014.

³³ Sous la référence BOI-RPPM-PVBMC-20-10-20180427.

³⁴ BOI-RPPM-PVBMC-10-01/04/2014, § 70.

³⁵ En ce sens, M. Jérôme Cuber, « Taxe des cessions de métaux et objets précieux : les contribuables peuvent-ils gagner sur tous les tableaux ? », *Droit fiscal*, n° 49, 4 décembre 2014, 660 ; position reprise par M. Alexandre Maïtrot De La Motte in « Plus-values de cessions de biens meubles – Biens meubles autres que valeurs mobilières », *JurisClasseur Fiscal Impôts directs Traité*, fascicule 810, 1^{er} décembre 2009 (mis à jour le 14 mars 2019), § 30.

Si le premier temps de l'analyse de cet auteur confirme la position de l'administration fiscale mentionnée plus haut, il soutient que ces cessions ne sont pas non plus soumises aux règles d'imposition des plus-values sur biens meubles. Pour ce faire, il se fonde sur une interprétation téléologique du paragraphe I de l'article 150 VI du CGI : le régime de droit commun des plus-values sur biens meubles serait inapplicable à l'ensemble des cessions de métaux et objets précieux sauf sur option exercée dans les conditions prévues par l'article 150 VL du CGI³⁶. D'une certaine manière, c'est le champ d'application de la taxe forfaitaire qui déterminerait en creux celui de l'imposition de droit commun sur les plus-values réalisées lors de la cession de ces métaux et objets précieux. L'auteur en déduisait que l'administration fiscale avait donc illégalement étendu le champ d'application de l'article 150 VI du CGI.

* La décision de renvoi de la présente QPC a tranché définitivement ce point en confirmant l'interprétation de la doctrine administrative, puisque le Conseil d'État a jugé que, *« lorsqu'un particulier domicilié en France cède, dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, des bijoux, des objets d'art, de collection ou d'antiquité physiquement situés, au jour de leur cession, en France ou sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, il est assujéti de plein droit à la taxe forfaitaire sur les objets précieux prévue à l'article 150 VI du code général des impôts, hormis le cas où il a opté pour une imposition à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values sur biens meubles prévu à l'article 150 UA du même code. En revanche, lorsqu'au jour de leur cession, les objets précieux se situent physiquement sur le territoire d'un État tiers à l'Union européenne, ce même contribuable est imposé de plein droit à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values sur biens meubles, sans possibilité d'option pour une imposition à la taxe forfaitaire sur les objets précieux »*.

B. – Origine de la QPC et question posée

Le requérant, résident fiscal français, avait cédé en mai 2018 plusieurs tableaux qui se trouvaient en Suisse. La plus-value réalisée avait été imposée à l'impôt sur le revenu (taux de 19 %) et aux contributions sociales (taux de 17,2 %).

Le requérant contestait le régime d'imposition qui lui avait été appliqué. Il aurait souhaité pouvoir bénéficier de l'application du régime de taxation forfaitaire sur les objets précieux : la taxe de 6,5 % se serait appliquée sur le montant total de la cession, conduisant à un montant d'impôt environ deux fois moins important.

³⁶ M. Jérôme Cuber, précité, § 44.

À l'occasion d'une requête déposée devant le Conseil d'État le 16 juillet 2020, l'intéressé avait soulevé une QPC portant sur les articles 150 VI et 150 UA du CGI. Il dénonçait la différence de traitement entre contribuables, selon la localisation physique du bien cédé, qui découlerait de ces dispositions, seuls ceux ayant cédé leur bien en France ou dans un État membre de l'Union européenne pouvant prétendre à la taxation forfaitaire.

Dans sa décision du 25 septembre 2020 précitée, le Conseil d'État l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que « *Le moyen tiré [...] de ce que, en tant qu'elles conduisent pour des contribuables domiciliés en France à une différence de traitement selon la localisation physique de l'objet précieux à la date de sa cession, elles porteraient atteinte au principe d'égalité devant la loi qui résulte de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

A. – Les questions préalables

* Le requérant soutenait que les articles 150 VI et 150 UA du CGI étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques protégés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

En premier lieu, il leur reprochait d'exclure du champ d'application de la taxe forfaitaire instituée par l'article 150 VI du code général des impôts la vente, hors de l'Union européenne, d'objets précieux détenus par des personnes domiciliées fiscalement en France. Ce faisant, ces contribuables étaient privés de la possibilité, reconnue à ceux qui vendent de tels objets en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne, d'opter soit pour ce régime d'imposition soit pour celui, de droit commun, d'imposition des plus-values mobilières. Selon lui, une telle différence de traitement était à la fois injustifiée et sans rapport avec l'objet initial de la loi.

En second lieu, le requérant considérait qu'en soumettant l'exportation d'objets précieux hors de l'Union européenne à la taxe forfaitaire, les dispositions contestées assimilent cette exportation à une vente. Or, selon lui, cette assimilation se fondait, de manière injustifiée, sur une présomption de fraude et elle avait pour conséquence, lorsque l'exportation n'est pas suivie d'une vente, d'imposer le contribuable sur un revenu dont il ne dispose pas et, lorsqu'elle est bien suivie d'une vente et donne lieu à la perception d'une plus-value, de l'assujettir à une double imposition, à la taxe

forfaitaire dans un premier temps et au régime général d'imposition des plus-values dans un second temps.

* Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les mots « *les cessions à titre onéreux ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des États membres de l'Union européenne* » figurant au paragraphe I de l'article 150 VI du code général des impôts et sur le paragraphe II du même article.

B. – La jurisprudence relative aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques

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* ». 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* »³⁷.

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* ».

Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil constitutionnel considère « *qu'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 ; qu'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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »³⁸.

* Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel a pu, à plusieurs reprises, juger que le critère de la localisation territoriale pouvait servir à déterminer certaines différences de traitement en matière fiscale.

³⁷ Voir, par exemple, récemment, décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020, *M. Rémi V. (Conditions de déduction de la contribution aux charges du mariage)*, paragr. 4.

³⁸ Voir, par exemple, récemment, décision n° 2019-820 QPC du 17 janvier 2020, *Époux K. (Abattement au titre de la résidence principale en matière d'impôt de solidarité sur la fortune)*, paragr. 5.

Il en va notamment ainsi lorsque la localisation d'une opération en France justifie qu'elle puisse être soumise au pouvoir fiscal de l'État. Ainsi, d'une manière générale, la résidence habituelle en France est un critère pertinent d'assujettissement à l'impôt. Dans sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, le Conseil a également jugé conforme à la Constitution l'assujettissement de non-résidents fiscaux à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine ainsi qu'à d'autres prélèvements sociaux à raison des revenus qu'ils tiraient d'immeubles situés en France ou les plus-values de cessions de tels immeubles ou droits immobiliers associés³⁹.

Le critère est encore pertinent lorsqu'il permet de caractériser une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi.

Dans sa décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, le Conseil était saisi de la différence de traitement établie entre les personnes qui ne disposaient pas d'installation professionnelle permanente en France et qui, en raison d'un mécanisme spécifique de retenue à la source, étaient imposées sur la totalité des sommes qu'elles recevaient en rémunération de leurs prestations fournies ou utilisées en France, et les personnes qui, disposant en France d'une telle installation, étaient admises à déduire les charges engagées pour leur activité et n'étaient donc imposables que sur leur seul bénéfice. Il a considéré que l'instauration d'un tel mécanisme de retenue à la source frappant les prestataires non établis en France visait à « *garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées* »⁴⁰. Ce faisant, le critère territorial retenu par le législateur était, dans ce cas, objectif et rationnel et en rapport avec l'objet de la loi.

Dans sa décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, le Conseil constitutionnel était saisi des dispositions instituant une différence de traitement en matière d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de la vente de l'immeuble constituant la résidence principale du contribuable. Les dispositions contestées faisaient obstacle à ce qu'une personne physique non résidente ressortissante de certains États⁴¹ ayant, avant la cession, quitté sa résidence principale et cessé d'être fiscalement domiciliée en France, bénéficie de la même exonération qu'une personne

³⁹ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 55 et 59.

⁴⁰ Décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, *Société Cosfibel Premium (Retenue à la source sur la rémunération de sociétés étrangères pour des prestations fournies ou utilisées en France)*, paragr. 7 et 8.

⁴¹ Étaient visées les personnes non résidentes ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

physique ayant elle aussi quitté sa résidence principale avant sa cession mais qui est demeurée fiscalement domiciliée en France. Le Conseil a jugé qu'« *En instituant, aux 1^o et 2^o du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, des régimes d'exonération des plus-values immobilières différents pour les résidents fiscaux et certains non résidents fiscaux, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés* »⁴². La différence de situation répondait exclusivement au fait que, d'une manière générale, les résidents fiscaux et les non-résidents fiscaux sont soumis à des règles d'imposition différentes des plus-values immobilières réalisées en France. Les plus-values des premiers sont prises en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu auquel sont assujettis tous les résidents fiscaux français, tandis que les seconds sont soumis à un prélèvement spécifique propre aux résidents étrangers.

La différence territoriale de traitement fiscale peut également trouver sa justification dans l'intérêt général poursuivi par le législateur. Il en va ainsi, par exemple, lorsque le législateur entend promouvoir une activité donnée. Dans sa décision n° 2018-750/751 QPC du 7 décembre 2018, le Conseil était saisi, notamment, de certaines dispositions de la loi du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer qui exonéraient d'octroi de mer certains biens produits localement. Si le Conseil a constaté que, ce faisant, le législateur avait instauré une différence de traitement entre les producteurs établis dans l'une des régions en cause, qui livrent leurs biens localement, et ceux établis ailleurs, qui exportent des biens concurrents dans ces territoires, il a estimé « *que, en réservant le bénéfice de ces exonérations aux livraisons de biens effectuées par des producteurs locaux, le législateur a entendu tenir compte des difficultés particulières auxquelles ces régions ultramarines sont confrontées, qui grèvent la compétitivité des entreprises qui y sont établies, et ainsi préserver le tissu économique local. Ce faisant, il a poursuivi un but d'intérêt général* »⁴³. La différence de traitement étant par ailleurs en rapport avec l'objet de la loi, elle était donc conforme à la Constitution.

La lutte contre la fraude fiscale constitue souvent un motif d'intérêt général susceptible de justifier une différence de traitement « *territorialisée* », parce que la fraude ou l'évasion fiscales consistent, généralement, à tenter de localiser un revenu

⁴² Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, *Époux B. (Exonération des plus-values de cession de logements par des non résidents)*, paragr. 10 et 11.

⁴³ Décision n° 2018-750/751 QPC du 7 décembre 2018, *Société Long Horn International et autre (Régime juridique de l'octroi de mer)*, paragr. 27 et 28.

dans un État étranger pour le soustraire à la souveraineté fiscale française. La décision n° 2010-70 QPC en fournit un exemple. Le Conseil était saisi d'un dispositif soumettant 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. Il l'a jugé justifié au regard de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, après s'être assuré que les critères retenus par le législateur pour retenir la présomption de fraude étaient bien objectifs et rationnels⁴⁴.

En revanche, le Conseil, dans ce cas, est attentif à ce que la différence de traitement soit bien limitée à la mesure nécessaire à la poursuite de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Pour cette raison, il formule souvent des réserves d'interprétation tendant à réserver le cas où le contribuable serait en mesure de démontrer que la localisation du revenu en cause hors de France ne répond pas à un motif de fraude fiscale⁴⁵.

* Lorsqu'aucune différence de situation territoriale ni aucun motif d'intérêt général n'est de nature à justifier la différence de traitement ou lorsque cette différence de traitement n'apparaît pas en rapport avec l'objet de la loi, la disposition législative en cause méconnaît le principe d'égalité. Ainsi, saisi à plusieurs reprises de « *discriminations à rebours* » qui introduisaient une différence de traitement fondée sur un critère territorial dans un dispositif qui, à l'origine, ne procédait pas à une telle distinction, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions en cause contraires à la Constitution.

La décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017 l'illustre⁴⁶. Elle était relative à l'imposition des revenus, provenant des filiales, distribués par les sociétés mères. L'application de la directive « *Mère – fille* » à cette imposition avait eu pour conséquence d'en exclure les distributions de revenus provenant de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France et relevant du régime « *mère-fille* » prévu par une directive du 30 novembre 2011⁴⁷. Le Conseil a considéré que, au regard de l'objet de l'imposition, qui était seulement d'imposer tous les montants distribués, indépendamment de leur localisation d'origine et y

⁴⁴ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4.

⁴⁵ Cf., par exemple, parmi de nombreuses décisions en ce sens, la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, *Société Casden Banque populaire (Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie)*, paragr. 18 à 20.

⁴⁶ Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière (Contribution de 3 % sur les montants distribués)*, paragr. 6 à 8.

⁴⁷ Directive n° 2011/96/UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

compris ceux relevant du régime mère-fille issu du droit de l'Union européenne, toutes les sociétés se trouvaient dans la même situation. La différence de traitement ainsi établie n'étant pas non plus susceptible de trouver directement sa justification dans l'objectif de rendement fiscal poursuivi par le législateur, elle a été déclarée contraire au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques.

Toute « *discrimination à rebours* » n'est cependant pas, en soi, contraire à la Constitution. En effet, le Conseil constitutionnel a considéré que, lorsque cette discrimination trouve sa justification dans la nécessité de respecter le droit de l'Union européenne, et à la condition qu'il n'en résulte pas une dénaturation de l'objet initial de la loi, les principes d'égalité devant la loi ou les charges publiques ne sont pas méconnus⁴⁸.

* Si l'article 13 de la Déclaration de 1789 interdit au législateur de faire peser sur une catégorie de contribuables « *une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* », l'appréciation de cette capacité contributive ne se limite pas aux revenus effectivement perçus par les intéressés. À plusieurs reprises, le Conseil constitutionnel a ainsi pu rappeler que, par les différentes impositions sur la fortune, le législateur a pu valablement « *frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits* »⁴⁹.

C. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil a rappelé ses formulations de principe relatives aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Il s'est d'abord prononcé sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques du fait de l'assujettissement de certaines exportations à la taxe forfaitaire.

Pour y répondre, le Conseil s'est appuyé sur les travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1976 qui a institué le principe de cet assujettissement à la taxe des exportations définitives à l'étranger. À cet égard, il a relevé qu'en soumettant ces exportations à la taxe forfaitaire, le législateur « *a entendu prévenir le risque que le*

⁴⁸ Cf. décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019, *M. Calogero G. (Exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère)* et décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *M. Marc S. et autre (Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention)*. Le [commentaire](#) de cette dernière décision présente un résumé exhaustif des différentes décisions rendues en la matière, auquel il est renvoyé.

⁴⁹ Cf., récemment, la décision n° 2019-769 QPC du 22 mars 2019, *Mme Ruth S. (Calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune)*, paragr. 9.

bien soit soustrait, par l'exportation, à l'imposition forfaitaire en cas de cession ultérieure » (paragr. 9).

Ainsi, contrairement à l'argumentation développée par le requérant, il ne s'agissait pas d'instituer une présomption de fraude ou d'évasion fiscales en la matière, mais uniquement de frapper la « *capacité contributive* » du propriétaire du bien avant que la richesse que représente le bien ne sorte définitivement du champ de la taxe.

Cette « *capacité contributive* » attachée à la détention d'un bien faisait que ne pouvait qu'être rejeté le grief selon lequel le législateur aurait imposé le contribuable sur un revenu qu'il ne possède pas. Il en allait de même de celui selon lequel ces dispositions pouvaient conduire à une double imposition, dans la mesure où les dispositions contestées ne prévoyaient nullement que la détermination de la plus-value éventuelle sur la vente après exportation ne devait pas tenir compte de cette taxation lors de l'exportation. Le requérant imputait aux dispositions contestées des effets qui n'étaient pas les leurs (paragr. 10).

* Le second grief examiné dans la décision commentée consistait à dénoncer, sur le terrain du principe d'égalité devant la loi, la différence de traitement qui découlait de l'exclusion du champ de la taxe forfaitaire des cessions à titre onéreux réalisées en dehors de l'Union européenne.

Comme il le fait habituellement, le Conseil constitutionnel s'est d'abord attaché à identifier la différence de traitement critiquée, comme l'avait fait le Conseil d'État dans son arrêt de renvoi : alors que les contribuables qui cèdent un bien au sein de l'Union européenne peuvent opter entre la taxation forfaitaire et le régime de droit commun d'imposition des plus-values, les contribuables dont les biens sont cédés hors de ce territoire sont nécessairement assujettis à ce second régime d'imposition (paragr. 12).

Après ce constat, il appartenait donc au Conseil de s'interroger sur l'existence d'une différence de situation ou d'un intérêt général de nature à justifier cette différence de traitement.

Là encore, le Conseil s'est appuyé sur les travaux parlementaires de la loi du 19 juillet 1976 à l'origine de la taxation forfaitaire contestée pour identifier l'intention du législateur. Ceux-ci montraient clairement qu'il s'agissait de répondre à une problématique particulière posée lors de l'adoption du nouveau système d'imposition des plus-values. Le législateur a considéré que ce mécanisme n'était pas adapté à la taxation des ventes d'objets précieux, dans la mesure où il peut être difficile d'établir

la valeur d'acquisition initiale du bien hérité ou acheté sans s'être constitué une preuve du prix, ou d'établir la date de son acquisition. La taxe forfaitaire, établie sur le seul montant de la vente, permettait donc de dépasser cette difficulté. De cette intention, le Conseil en a déduit que : « *La taxe forfaitaire a donc pour objet d'offrir aux contribuables en cause une modalité d'imposition du revenu plus simple et plus adaptée à la nature du bien cédé que celles du régime général d'imposition des plus-values* » (paragr. 13).

La justification de cette taxe tient donc à la difficulté de la preuve du montant de la plus-value à taxer. Le Conseil a relevé que, du point de vue du vendeur, cette difficulté est la même qu'il vende son bien en France ou qu'il le vende à l'étranger : « *au regard de cet objet, il n'y a pas de différence de situation entre les contribuables imposés en France selon que la cession est réalisée au sein de l'Union européenne ou en dehors* » (paragr. 14).

Dès lors que ni les travaux parlementaires précités ni aucun argument ne permettaient d'identifier un motif d'intérêt général justifiant cette différence de traitement, le Conseil en a déduit qu'elle était contraire au principe d'égalité devant la loi (même paragr.).

Considérant que cette différence de traitement découlait du paragraphe II de l'article 150 VI du CGI, le Conseil a donc déclaré cette disposition contraire à la Constitution (paragr. 15).

Il a, en revanche, jugé les mots « *les cessions à titre onéreux ou les exportations, autres que temporaires, hors du territoire des États membres de l'Union européenne* », figurant au paragraphe I de l'article 150 VI du code général des impôts, conformes à la Constitution (paragr. 16).

Se prononçant sur les effets de cette censure, le Conseil a jugé qu'aucun motif ne justifiait en l'espèce de reporter la date d'abrogation de ces dispositions⁵⁰. Il lui a donc donné un effet immédiat (paragr. 18).

⁵⁰ Voir en ce sens, par exemple, décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018, *M. Kamel H. (Assujettissement à l'impôt sur le revenu des rentes viagères servies en réparation d'un préjudice corporel)*, paragr. 10.