

**Décision n° 2010-70 QPC – 26 novembre 2010**

*M. Pierre-Yves M.*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 24 septembre 2010 par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Pierre-Yves M. et portant sur l'article 155 A du code général des impôts (CGI). Cet article, destiné à lutter contre l'évasion fiscale, permet d'imposer, dans des cas limitativement énumérés, les rémunérations versées à l'étranger pour des prestations pourtant réalisées en France par des personnes qui y sont domiciliées ou établies.

Dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution sous une réserve.

**I. – Les dispositions contestées**

Les dispositions de l'article 155 A du CGI sont issues de la loi de finances pour 1973<sup>1</sup> et de la loi de finances pour 1980<sup>2</sup>.

Il s'agissait par ces dispositions de répondre à un procédé connu aux États-Unis depuis les années 1960 sous les termes de « *Rent a star company* » (« société de location de star ») et utilisé au premier chef par les artistes et sportifs : il consiste à créer à l'étranger, de préférence dans un État à régime fiscal privilégié, une société qui va percevoir l'intégralité des cachets de l'artiste ou des droits à l'image du sportif et lui en reverser une faible partie sous forme de salaires (ou, par exemple, sous forme de versements au club qui verse un salaire au sportif). La majeure partie des sommes reçues échappent ainsi à l'impôt français.

C'est afin de contrecarrer de tels montages que le législateur a adopté l'article 155 A du CGI.

Cet article fixe les cas dans lesquels la personne qui effectue la prestation de services est réputée avoir réalisé elle-même les bénéfices ou les revenus alors

---

<sup>1</sup> Article 18 de la loi n° 72-1121 du 20 décembre 1972 de finances pour 1973.

<sup>2</sup> Article 71 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980.

même qu'ils ont été versés ou mis à la disposition de la société établie hors de France. L'administration peut ainsi imposer les sommes en cause entre les mains du professionnel concerné, en les réputant perçues par lui.

Pour ce faire, au moins une des trois conditions posées par l'article 155 A doit être remplie :

- le professionnel concerné contrôle directement ou indirectement la société qui perçoit la rémunération des services qu'il a rendus ; la preuve en incombe à l'administration ;
- le professionnel n'établit pas que cette société exerce, de manière prépondérante<sup>3</sup>, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;
- cette société est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié, tel que défini par l'article 238 A du CGI<sup>4</sup>.

L'imposition en France des sommes en cause est possible dès lors que l'une des trois conditions est remplie.

Le Conseil d'État a tiré les conséquences de cette disposition. Ainsi, dans une décision du 28 mars 2008<sup>5</sup>, il a jugé que, pour l'application des stipulations de la convention fiscale franco-suisse, les rémunérations versées à une société britannique pour un concert donné en France par le chanteur requérant, domicilié en Suisse, devaient être assimilées à des revenus de cet artiste lui-

---

<sup>3</sup> C'est la loi de finances pour 1980 qui a introduit la notion de « caractère prépondérant » de ces activités ; auparavant il suffisait que la « société écran » ait une activité industrielle ou commerciale même minime pour exclure l'application de l'article 155 A du CGI.

<sup>4</sup> « *Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.*

« *Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies.*

« *Les dispositions du premier alinéa s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des États ou territoires visés au même alinéa.* »

<sup>5</sup> Conseil d'État, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections réunies, 28 mars 2008, *M. Charles A.*, n° 271366, concl. Claire Landais.

même, et non de la société britannique. Il contrôle également l'absence d'activité commerciale ou industrielle<sup>6</sup>.

Dans une affaire mettant en cause les rémunérations liées au droit à l'image d'un joueur de football versées à une société britannique qui reversait en échange au club salariant le joueur une redevance, le tribunal administratif de Lyon, par un jugement du 3 mars 2009, a reconnu le caractère compatible de cette disposition avec le droit de l'Union européenne, dès lors qu'elle sanctionne un montage destiné à échapper de manière artificielle à l'impôt<sup>7</sup>. Un jugement du tribunal administratif de Paris en date du 7 juillet 2010, à propos de prestations réalisées en France par un mannequin, fait la même analyse<sup>8</sup>. Selon la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), « *il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné* »<sup>9</sup>.

## **II. – Constitutionnalité des dispositions contestées**

Selon le requérant, l'article 155 A pouvait conduire à imposer un contribuable à raison d'un revenu qu'il n'avait pas réellement perçu. Il l'estimait ainsi contraire, notamment, aux principes de « *personnalité de l'impôt* » et de « *proportionnalité de l'impôt* » que consacrerait l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Le requérant invoquait également la méconnaissance du principe de nécessité des peines et du principe du respect des droits de la défense.

### **A. – Une conformité sous réserve à l'article 13 de la Déclaration de 1789**

Dans un premier temps, le Conseil constitutionnel a examiné l'article 155 A au regard de l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel « *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* ».

---

<sup>6</sup> Conseil d'État, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections, *Mlle Mireille X.*, 25 janvier 1989, n° 44787 pour des faits antérieurs à la nécessité de déterminer le caractère prépondérant desdites activités.

<sup>7</sup> Tribunal administratif de Lyon, 4<sup>e</sup> chambre, *M. Edmilson G.*, n° 0605699.

<sup>8</sup> Tribunal administratif de Paris, 7 juillet 2010, *Mme Laetitia C.*, n° 0618227.

<sup>9</sup> Cour de justice des Communautés européennes, grande chambre, 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, § 72.

D'une part, sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel contrôle que les impositions n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Dans le cadre de la procédure de QPC, il a déjà eu l'occasion de l'utiliser à de nombreuses reprises : décisions n<sup>os</sup> 2010-11 QPC, 2010-16 QPC, 2010-24 QPC, 2010-28 QPC, 2010-44 QPC, 2010-57 QPC et 2010-58 QPC<sup>10</sup>.

D'autre part, il estime que l'exigence d'égle répartition de la contribution commune entre tous les citoyens en raison de leurs facultés, énoncée par l'article 13 de la Déclaration de 1789 « *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* »<sup>11</sup>.

Dans sa décision du 18 novembre 2010, après avoir implicitement écarté le principe de « personnalité de l'impôt » qu'il n'a jamais reconnu, le Conseil constitutionnel a relevé que l'article 155 A ne trouve à s'appliquer que dans un nombre limité de cas et que le législateur, en l'édicant, a souhaité mettre en œuvre l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale.

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

– dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, il a considéré « *qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée"* »<sup>12</sup> ;

– dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, il a été jugé « *qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13 de*

---

<sup>10</sup> Décisions n<sup>os</sup> 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)*, cons. 4 ; 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 4 ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 6 ; 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, *Association sportive Football Club de Metz (Taxe sur les salaires)*, cons. 4 ; 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 6 ; 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, *Société SITA FD SA et autres (TGAP)*, cons. 4 ; 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, *PROCOS et autres (Taxe sur les surfaces commerciales)*, cons. 4.

<sup>11</sup> Décisions n<sup>os</sup> 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65 ; 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)*, cons. 24.

<sup>12</sup> Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52.

*la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe, énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée" »<sup>13</sup> ;*

– dans sa décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, le Conseil constitutionnel a également jugé qu'« *il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* »<sup>14</sup> ;

– dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, il a estimé que les organismes de gestion agréés « *ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale* »<sup>15</sup>.

C'est sur ce fondement que le Conseil constitutionnel a été amené, dans sa décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, à valider les articles 990 D et 990 E du CGI qui permettent également, à l'instar de l'article 155 A, de lutter contre l'évasion fiscale internationale en soumettant à une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale des immeubles situés en France ou des droits réels portant sur ces immeubles qui sont la propriété de personnes établies à l'étranger<sup>16</sup>.

Dans sa décision du 18 novembre 2010, le Conseil constitutionnel a constaté que le législateur, pour déterminer les cas dans lesquels l'article 155 A s'applique, a défini des critères objectifs et rationnels au regard de l'objet de la loi.

Puis, il a examiné l'article 155 A au regard de l'exigence, tirée également de l'article 13, d'interdiction d'un « impôt confiscatoire ».

Le Conseil constitutionnel a déjà jugé « *qu'aucune règle ou principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que, dans l'exercice de la compétence qu'il tient de cette disposition, le législateur puisse, pour un impôt déterminé,*

---

<sup>13</sup> Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 10.

<sup>14</sup> Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin*, cons. 2.

<sup>15</sup> Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 6.

<sup>16</sup> Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 78.

*retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt* »<sup>17</sup>. Mais ce jugement ne concernait pas le cas d'une double imposition de la même assiette au même impôt.

Or, dans le cas de l'article 155 A, existe un tel risque de double imposition, dans la mesure où le prestataire peut percevoir effectivement tout ou partie des sommes rémunérant les services qu'il a rendus. L'intéressé peut alors être imposé, au titre du même impôt, une première fois sur le fondement de l'article 155 A, et une seconde fois sur le fondement du droit commun au titre des sommes qui lui auront été finalement reversées. La réalisation d'un tel risque serait contraire à l'exigence d'équale répartition de la contribution commune entre tous les citoyens en raison de leurs facultés, énoncée par l'article 13 de la Déclaration de 1789 et qui implique que 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* »<sup>18</sup>.

Le Conseil a, en conséquence, déclaré l'article 155 A conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789, sous réserve que son application exclue les cas de double imposition à un même impôt, impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés.

## **B. – Une conformité sans réserve aux autres droits et libertés que la Constitution garantit**

Dans un second temps, le Conseil constitutionnel a jugé que, dans la mesure où les dispositions de l'article 155 A du CGI ne définissent ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition, les griefs tirés de la méconnaissance du principe de nécessité des peines et du principe du respect des droits de la défense devaient être écartés.

Ainsi, le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, a déclaré l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution sous la seule réserve que son application ne conduise pas à soumettre deux fois la même somme à l'impôt sur le revenu.

---

<sup>17</sup> Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985 (Perquisitions fiscales I)*, cons. 18.

<sup>18</sup> Décisions n°s 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65 ; 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)*, cons. 24.