

Décision n° 2010 – 70 QPC

Article 155 du code général des impôts

Lutte contre l'évasion fiscale

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	3
II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....	18

Tables des matières

I. Dispositions législatives.....	3
A. Dispositions contestées	3
1. Code général des impôts	3
B. Évolution des dispositions contestées	3
1. Loi n°72-1121 de Finances pour 1973	3
2. Loi n° 80-30 de Finances pour 1980	4
C. Autres dispositions	4
1. Code général des impôts	4
D. Application des dispositions contestées	8
1. Jurisprudence	8
a. Jurisprudence communautaire	8
b. Jurisprudence administrative	11
2. Doctrine administrative	15
a. Documentation de Base	15
3. Questions parlementaires	16
a. Assemblée nationale	16
b. Sénat	17
II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....	18
A. Normes de référence	18
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen	18
4. Constitution du 4 octobre 1958	18
B. Jurisprudence de la Cour de cassation	19
C. Jurisprudence du Conseil constitutionnel	20
1. Jurisprudence relative au principe d'égalité des contribuables devant les charges publiques	20
D. Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale	27

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

VIII : Dispositions communes aux différentes catégories de revenus

6 : Sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France

- **Article 155 A**

Modifié par Loi n° 89-935 Finances pour 1990 - art. 30

I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

B. Évolution des dispositions contestées

1. Loi n°72-1121 de Finances pour 1973

Art. 18. --- Nonobstant toute disposition contraire, les sommes perçues par une société ou une autre personne morale ayant son siège hors de France, en rémunération des services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées en France, sont imposables au nom de ces dernières :

1. Soit lorsqu'elles détiennent le contrôle direct ou indirect de ces sociétés ou personnes morales ;

2. Soit lorsqu'elles n'établissent pas que ces sociétés ou personnes morales ont une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ;

3. Soit, en tout état de cause, lorsque ces sociétés ou personnes morales ont leur siège dans un pays qui n'est pas lié à la France par une convention fiscale générale en matière d'impôt sur le revenu.

2. Loi n° 80-30 de Finances pour 1980

- Article 71

L'article 155 A du code général des impôts est rédigé comme suit :

I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France. Dans ce cas, par dérogation aux dispositions des articles 182 A et 182 B, l'impôt est établi dans les conditions prévues à l'article 197 A et recouvré par voie de rôle.

III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Chapitre II : Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales

- Article 209 B

Modifié par LOI n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 22 (V)

I. - 1. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % 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 que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Le taux de détention mentionné à l'alinéa précédent est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à l'égard de la personne morale établie en France.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne morale visée 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 successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement :

- a. Par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale mentionnée au 1 ;
- b. Par une personne physique, son conjoint, ou leurs ascendants ou descendants lorsque l'une au moins de ces personnes est directement ou indirectement actionnaire, porteuse de parts, titulaire de droits financiers ou de droits de vote dans cette personne morale ;
- c. Par une entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec cette personne morale un actionnaire, un porteur de parts ou un titulaire de droits financiers ou de droits de vote qui dispose directement ou indirectement du nombre le plus élevé de droits de vote dans cette entreprise ou entité juridique et dans cette personne morale ;
- d. Par un partenaire commercial de la personne morale dès lors que les relations entre cette personne morale et ce partenaire sont telles qu'il existe entre eux un lien de dépendance économique.

Toutefois, les actions, parts, droits financiers ou droits de vote mentionnés aux a, b, c et d ne sont pas pris en compte pour le calcul du pourcentage de résultat de l'entité juridique établie hors de France, qui est réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale.

3. Le bénéfice de l'entreprise ou le revenu de capitaux mobiliers mentionné au 1 est réputé acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors

de France. Il est déterminé selon les règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions prévues à l'article 223 A.

4. L'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1.

5. Lorsque les produits ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique comprennent des dividendes, intérêts ou redevances qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée, les retenues à la source auxquelles ont donné lieu ces dividendes, intérêts ou redevances sont imputables dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1 sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France. Cette imputation est toutefois subordonnée à la condition que l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit la France ou un Etat ou territoire qui est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A, auquel cas l'imputation se fait au taux fixé dans la convention.

II. - Les dispositions du I ne sont pas applicables :

- si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et
- si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

III. - En dehors des cas visés au II, les dispositions du I ne s'appliquent pas lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.

Toutefois, lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent :

- a. Pour plus d'un cinquième, de la gestion, du maintien ou de l'accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues pour son propre compte ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance ou de la cession ou de la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique, ou
- b. Pour plus de la moitié, des opérations mentionnées au a et de la fourniture de prestations de services internes, y compris financiers, à un groupe d'entreprises avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance, les dispositions du I s'appliquent sauf si la personne morale établie en France établit que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

III bis. - Par dérogation au III, le I reste applicable lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si la personne morale établie en France démontre que les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège et justifie que ces bénéfices ou revenus positifs n'excèdent pas les proportions mentionnées aux a et b du III.

Toutefois, le I n'est pas applicable si la personne morale établie en France transmet tous éléments nécessaires à l'appréciation de l'activité et des proportions mentionnées aux a et b du III et qu'elle justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié et qui est non coopératif.

IV. - Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application du présent article et notamment les modalités permettant d'éviter la double imposition des bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers effectivement répartis ainsi que les obligations déclaratives de la personne morale.

(...)

- **Article 238 A**

Modifié par Loi 2004-1484 2004-12-30 art. 104 II, IV Finances pour 2005

Modifié par Loi n°2004-1484 du 30 décembre 2004 - art. 104

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 Etat 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'Etat 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 Etats ou territoires visés au même alinéa.

D. Application des dispositions contestées

1. Jurisprudence

a. Jurisprudence communautaire

- **CJUE, 8 juillet 1999, aff. C-254/97, Sté Baxter**

(...)

18. Il convient de rappeler que, à maintes reprises, la Cour a jugé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, notamment, arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 31). Ainsi un État membre est-il autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des frais déductibles dans cet État au titre des dépenses de recherche.

19. **Or, force est de constater qu'une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable de rapporter la preuve que les dépenses afférentes aux activités de recherche réalisées dans d'autres États membres ont réellement été engagées ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux.**

20. En effet, il ne saurait être exclu a priori que le contribuable soit en mesure de fournir des pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées dans d'autres États membres.

21. En conséquence, il convient de répondre à la première question que les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, d'une part, frappe les entreprises établies dans ce dernier et y assurant l'exploitation de spécialités pharmaceutiques d'une contribution exceptionnelle sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par celles-ci au titre de certaines de ces spécialités pharmaceutiques lors du dernier exercice d'imposition écoulé avant la date d'adoption de cette réglementation et, d'autre part, ne permet à ces entreprises de déduire de l'assiette de cette contribution que les dépenses engagées au cours du même exercice d'imposition et afférentes aux seules opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition, lorsqu'elle s'applique à des entreprises communautaires opérant dans cet État par le biais d'un établissement secondaire.

(...)

- **CJUE, 10 mars 2005, aff. C-39/04, Laboratoires Fournier SA,**

(...)

24. L'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, notamment, arrêt Futura Participations et Singer, précité, point 31). Ainsi, un État membre est-il autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des frais déductibles dans cet État au titre des dépenses de recherche (voir arrêt du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, Rec. p. I-4809, point 18).

25 Or, une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable de rapporter la preuve que les dépenses afférentes aux activités de recherche réalisées dans d'autres États membres ont réellement été engagées et respectent les critères prescrits, ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, il ne saurait être exclu, a priori, que le contribuable soit en mesure de fournir des pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées dans d'autres États membres (voir arrêt Baxter e.a., précité, points 19 et 20).

(...)

- **CJUE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes Overseas Ltd**

51. En revanche, 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 (voir, en ce sens, arrêts ICI, précité, point 26; du 12 décembre 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, point 37; De Lasteyrie du Saillant, précité, point 50, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 57).

52. Il convient, pour l'appréciation du comportement de la personne imposable, de prendre particulièrement en compte l'objectif poursuivi par la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêts précités Centros, point 25, ainsi que X et Y, point 42).

53. Cet objectif est de permettre à un ressortissant d'un État membre de créer un établissement secondaire dans un autre État membre pour y exercer ses activités et de favoriser ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de la Communauté dans le domaine des activités non salariées (voir arrêt du 21 juin 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, point 21). La liberté d'établissement entend, à cette fin, permettre à un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État membre d'origine et d'en tirer profit (arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 25).

54. Eu égard à cet objectif d'intégration dans l'État membre d'accueil, la notion d'établissement, au sens des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement, implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans cet État pour une durée indéterminée (voir arrêts du 25 juillet 1991, Factortame e.a., C-221/89, Rec. p. I-3905, point 20, ainsi que du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni, C-246/89, Rec. p. I-4585, point 21). Elle suppose par conséquent une implantation réelle de la société concernée dans l'État membre d'accueil et l'exercice d'une activité économique effective dans celui-ci.

55 . Il s'ensuit que, pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national.

(...)

75. Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une SEC dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite SEC est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives.

- **CJUE, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation**

(...)

72. 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** (voir, en ce sens, arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 26; Lankhorst-Hohorst, précité, point 37; Marks & Spencer, précité, point 57, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 51).

73. La seule circonstance qu'une société résidente se voit accorder un prêt par une société apparentée établie dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de pratiques abusives et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45; X et Y, précité, point 62; du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 27, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 50).

74. Pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'échapper à l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national (arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 55).

(...)

- **CJUE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05, ELISA**

(...)

91 Il convient de rappeler à cet égard que, selon une jurisprudence constante, une justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale ne saurait être admise que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45; du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 27, ainsi que du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 50 et jurisprudence citée).

92 Selon une jurisprudence également constante de la Cour, la directive 77/799 peut être invoquée par un État membre afin d'obtenir des autorités compétentes d'un autre État membre toutes les informations nécessaires pour lui permettre d'établir correctement le montant des taxes couvertes par ladite directive (voir arrêts Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 71, et Commission/Danemark, précité, point 52). En outre, il résulte de la réponse apportée à la deuxième question préjudicielle que la taxe litigieuse est couverte par la directive 77/799.

(...)

94 Toutefois, il ressort également de la jurisprudence que, bien que l'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799 n'oblige pas les autorités fiscales des États membres à collaborer lorsque les lois ou les pratiques administratives de ces derniers n'autorisent pas les autorités compétentes à effectuer des

recherches ou à recueillir ou à utiliser des informations pour les propres besoins de ces États, l'impossibilité de solliciter cette collaboration ne peut justifier le refus d'un avantage fiscal.

95 En effet, rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts et taxes concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies (voir arrêt Commission/Danemark, précité, point 54 et jurisprudence citée).

96 Ainsi, il ne saurait être exclu a priori que l'assujetti soit en mesure de fournir les pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, qu'il ne tente pas d'éviter ou d'éluder le paiement de taxes (voir, en ce sens, arrêts du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, Rec. p. I-4809, points 19 et 20, et du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 25).

(...)

b. Jurisprudence administrative

- **Conseil d'Etat, N° 44787, Mlle Mireille X 25 janvier 1989**

(...)

Considérant qu'il résulte de l'examen du jugement attaqué que le tribunal administratif a rejeté la demande en se fondant, notamment, sur ce que les dispositions de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972 étaient applicables aux bénéficiaires et revenus de l'année 1972, que, sans qu'il soit besoin d'ordonner l'expertise sollicitée, il y avait lieu de tenir pour dénués de toute valeur probante les pièces et documents présentés au vérificateur et que, dans ces conditions, l'administration avait pu régulièrement faire usage, en l'espèce, de la procédure d'évaluation d'office prévue par l'article 98 du code général des impôts, sans être tenue, bien qu'elle l'ait fait, de notifier au contribuable les redressements qu'elle se proposait d'apporter aux bénéficiaires non commerciaux déclarés par celle-ci, ni de l'inviter à présenter, à ce sujet, ses observations ; que, ce faisant, le tribunal administratif s'est prononcé sur l'ensemble des conclusions et moyens qui lui étaient soumis et, contrairement à ce qui est soutenu, a suffisamment motivé sa décision ;

Sur l'applicabilité, en l'espèce, des dispositions de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972 :

Considérant qu'aux termes de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972 portant loi de finances pour 1973, dans leur rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 71 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 : "Nonobstant toute disposition contraire, les sommes perçues par une société ou une personne morale ayant

son siège hors de France, en rémunération des services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées en France, sont imposables au nom de ces dernières : ... 2° ... Lorsqu'elles n'établissent pas que ces sociétés ou personnes morales ont une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ..." ;

Considérant que Mlle Mireille X..., artiste de variétés, a été assujettie à un supplément d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1972 par suite de la réintégration dans ses bases d'imposition d'une somme, évaluée d'office à 735 500 F par l'administration fiscale, qui correspondrait au montant de la rémunération, perçue par la société "MEPA DISC SA", dont le siège est à Genève (Suisse), des galas qu'elle a donnés en 1972, hors de France et hors de Suisse, et qui a été imposée, à son nom, en application des dispositions de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972, précitées, qui ont été ultérieurement reprises à l'article 155-A du code général des impôts ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'ensemble des dispositions du chapitre 1er du titre 1er du code général des impôts, et notamment de l'article 12 de ce code, que les dispositions législatives applicables en matière d'impôt sur le revenu, y compris celles qui régissent la nature de la preuve à apporter et la désignation de la partie à qui incombe la charge de cette preuve, lorsque l'imposition est contestée, sont, sauf disposition contraire de la loi, celles qui sont en vigueur à la fin de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ; qu'ainsi, et en l'absence de texte contraire, les dispositions précitées de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972, publiée au Journal Officiel le 21 décembre suivant, trouvaient à s'appliquer à l'imposition des revenus de l'année 1972 à l'impôt sur le revenu ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de la convention conclue le 3 janvier 1969 entre Mlle X... et la société "MEPA DISC SA", cette dernière est chargée de représenter l'artiste, à titre exclusif, dans tous les pays, sauf la France, et " ... encaissera toutes sommes correspondant aux engagements de l'artiste ...", cette dernière obtenant, toutefois, de la société, la rétrocession d'un cachet minimum annuel ; que Mlle X... reconnaît qu'elle a reçu en 1972, pour les galas qu'elle a donnés, au cours de ladite année, hors de France et hors de Suisse, une somme de 177 000 F que la société "MEPA DISC SA" lui a rétrocédée après l'avoir encaissée en exécution des stipulations ci-dessus rappelées ; que, eu égard à ces éléments, l'administration établit que Mlle X..., domiciliée en France, a rendu des services dont la rémunération a été perçue en 1972, par une société ayant son siège hors de France ; que les sommes correspondant à la rémunération ainsi perçue entraînent, sous réserve des dispositions du 2° de cet article, dans le champ d'application des dispositions précitées de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972 ;

Considérant, toutefois, qu'il ressort des documents produits devant le Conseil d'Etat par Y... MATHIEU que la société "MEPA DISC SA" qui a, notamment, pour objet, selon ses statuts en vigueur en 1972, la production et l'exploitation de spectacles de variétés et sportifs, la production, la reproduction, la vente et la diffusion de films, de disques et d'éditions musicales, s'est livrée, de manière effective et habituelle, en 1972, en sus des activités mentionnées dans les stipulations précitées de la convention du 3 janvier 1969, à des activités d'enregistrement de disques, à raison desquelles elle a versé à la requérante des "royalties", et qu'il s'agissait d'activités industrielles et commerciales autres que la prestation de services ; qu'ainsi, Mlle X... apporte la preuve prévue par le 2° de l'article 155-A du code général des impôts ; que, par suite, l'imposition en litige ne peut trouver de base légale dans les dispositions de cet article ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que Mlle X... est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande ;

Article 1er : Le jugement du tribunal administratif de Paris du 10 juin 1982 est annulé.

Article 2 : La base de l'impôt sur le revenu auquel Mlle X... a été assujettie au titre de l'année 1972 est réduite du montant de la somme que l'administration a entendu y inclure sur le fondement des dispositions de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972.

(...)

- **CE, 28 mars 2008, M. Charles A., n°271366**

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A, artiste de variétés domicilié en Suisse, a donné un concert à Paris le 18 avril 1989 ; qu'en contrepartie de la prestation effectuée par l'intéressé, la société française Cinéma Communication Vidéo a versé une somme de 400 000 francs à la société Tangerine Music Productions Ltd, établie en Grande-Bretagne ; que l'administration fiscale a, sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts, imposé cette somme au nom de M. A au titre de l'impôt sur le revenu pour 1989 ; que M. A se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 19 avril 2004 qui a rejeté sa requête dirigée contre le jugement du 2 mai 2000 du tribunal administratif de Paris rejetant sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujetti au titre de 1989 ;

Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 155 A du code général des impôts : I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières : / soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ; / soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ; / soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A. / II. Les règles prévues au I sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France (...)

Considérant qu'après avoir relevé que la somme de 400 000 francs, qui a été versée à la société Tangerine Music Productions Ltd, constituait la rémunération destinée à M. A pour la prestation musicale qu'il avait fournie lors de son concert donné à Paris, la cour administrative d'appel de Paris, dès lors qu'il n'était pas établi ni même allégué que la société britannique, dont l'objet social était la promotion d'engagements musicaux d'artistes, exerçait une autre activité industrielle ou commerciale, a pu déduire, par une exacte application de l'article 155 A du code général des impôts, que la somme en cause était imposable en France au nom de M. A ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997 : Nonobstant les dispositions des articles 16 et 17, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées ; qu'il résulte de ces stipulations que les professionnels du spectacle et les sportifs sont imposables en France sur les revenus tirés de leurs activités exercées en France en cette qualité ; qu'après avoir relevé que la somme versée par la société Cinéma Communication Vidéo à la société britannique Tangerine Music Productions Ltd rémunérait les prestations servies par M. A à l'occasion du concert qu'il avait donné à Paris et était, par suite, **en vertu de l'article 155 A du code général des impôts, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France, la cour administrative d'appel de Paris a pu, sans commettre d'erreur de droit pour l'application de la convention franco-suisse, en déduire que cette convention ne faisait pas obstacle à l'imposition en France de la somme litigieuse au nom du requérant ;**

Considérant, enfin, que la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en n'appliquant pas d'office la convention fiscale conclue le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume Uni dès lors que les stipulations de cette convention, notamment celles de son article 6 relatif aux bénéficiaires industriels et commerciaux, sont applicables à un autre contribuable, la société Tangerine Music Productions Ltd ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ; qu'en conséquence, ses conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être écartées ;

DECIDE :

Article 1er : La requête de M. A est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. Charles A et au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

2. Doctrine administrative

a. Documentation de Base

DB5B642

SÉRIE 5 FISCALITÉ DIRECTE DES PERSONNES ET DISPOSITIONS COMMUNES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

DIVISION B IMPÔT SUR LE REVENU DISPOSITIONS GÉNÉRALES

CHAPITRE 4 CONTRIBUABLES PRÊTANT LEUR CONCOURS À DES PERSONNES DOMICILIÉES OU ÉTABLIES HORS DE FRANCE

E. Modalités d'imposition

A. CARACTÈRE DES SOMMES IMPOSABLES AU NOM DU PRESTATAIRE DE SERVICES

1. L'article 155 A du CGI permettant de faire abstraction de l'existence du bénéficiaire des rémunérations, le prestataire de services doit être imposé à raison des sommes encaissées par ce dernier. Ces sommes sont imposées dans la catégorie des revenus (TS, BNC, BIC) correspondant à la nature de l'activité exercée.

B. DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET MODALITÉS DE RECOUVREMENT

I. Prestataires de services domiciliés en France

2. En ce qui concerne les prestataires de services domiciliés en France, le revenu imposable est calculé dans les conditions de droit commun prévues pour la catégorie de revenus concernés¹.

Bien entendu, le service doit examiner avec une attention toute particulière les justifications fournies au sujet des frais dont le contribuable demande la déduction, notamment lorsqu'il s'agit de dépenses que le contribuable prétend avoir exposées à l'étranger.

L'imposition ainsi établie est mise en recouvrement par voie de rôle.

II. Prestataires de services non domiciliés en France

1. Rémunérations payées avant le 1^{er} janvier 1990.

3. Lorsque les prestataires de services étaient domiciliés hors de France, l'article 155 A du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989, prévoyait une dérogation aux règles d'assiette et de recouvrement résultant des dispositions des articles 182 A et 182 B du CGI (cf. DB 5 B 7124).

Remarque : par application des dispositions des articles 182 A et 182 B précités, certains revenus de source française (traitements et salaires ; bénéfices des professions non commerciales ; droits d'auteur ; produits de la propriété industrielle ; prestations de toute nature fournies ou utilisées en France) donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés à une personne domiciliée hors de France. Cette retenue à la source est effectuée par le débiteur des revenus.

L'article 155 A du CGI précité prévoyait que l'imposition dont étaient redevables les personnes domiciliées hors de France était établie dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI et recouvrée par voie de rôle.

Il s'ensuivait que :

- le montant imposable des revenus de source française était déterminé selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui avaient leur domicile fiscal en France ;
- l'impôt était calculé selon les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France : application du barème progressif et du quotient familial. Toutefois, l'impôt ainsi calculé ne pouvait être inférieur à 25 % du revenu net imposable ou à 18 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer. Toutefois, lorsque le contribuable justifiait que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère serait inférieur à ces minima, ce taux était applicable à ses revenus de source française ;
- l'impôt ainsi calculé était mis en recouvrement par voie de rôle.

2. Rémunérations payées à compter du 1^{er} janvier 1990.

4. En application de l'article 30-II de la loi de finances pour 1990 (n° 89-935 du 29 décembre 1989) qui a abrogé ces dispositions particulières, les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 1990 sont soumises aux retenues à la source prévues aux articles 182 A et 182 B du CGI (cf. DB 5 B 7124).

La retenue à la source effectivement acquittée est imputable sur l'impôt sur le revenu dû par le prestataire de services :

C. SORT DES SALAIRES OU AUTRES RÉMUNÉRATIONS ÉVENTUELLEMENT PERÇUS PAR LE PRESTATAIRE DE SERVICES

5. Le prestataire de services peut avoir reçu une rémunération de la personne à laquelle il a prêté son concours. Dans ce cas, il devrait, en principe, être imposé à la fois sur cette rémunération et sur le revenu afférent aux sommes encaissées par cette personne. Afin d'éviter cette double imposition, il est admis que l'intéressé ne soit taxé qu'à raison du revenu faisant ressortir la base d'imposition la plus élevée.

Notes :

1. Dans le cas où la prestation est assurée par une collectivité passible de l'impôt sur les sociétés, la cotisation doit, bien entendu, être établie au titre de cet impôt.
2. La personne interposée est alors solidairement responsable du paiement de cet impôt (cf. DB 5 B 643).

3. Questions parlementaires

a. Assemblée nationale

- **Question écrite n° 05419 de M. Thierry Repentin (Savoie - SOC)**

Suites données au rapport d'étude parlementaire sur le stationnement des gens du voyage 13^{ème} législature

Texte de la question

Publiée dans le JO Sénat du 21/08/2008 - page 1613

Texte de la réponse du Ministère de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales

Publiée dans le JO Sénat du 29/01/2009 - page 251

b. Sénat

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

- **Article 13**

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.

4. Constitution du 4 octobre 1958

- **Article 34**

La loi fixe les règles concernant :

(...)

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

(...)

B. Jurisprudence de la Cour de cassation

- Cour de cassation, chambre criminelle, 18 juin 2010, N° de pourvoi 09-86657, Question prioritaire de constitutionnalité, non lieu a renvoi

LA COUR DE CASSATION a rendu l'arrêt suivant :

(...)

A l'occasion du pourvoi formé par :

- M. Pierre-Yves X...

contre l'arrêt de la cour d'appel de PARIS, chambre 5-12, en date du 7 octobre 2009, qui, pour fraude fiscale, l'a condamné à deux ans d'emprisonnement, dont un an avec sursis, 20 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision, et a prononcé sur les demandes de l'administration fiscale, partie civile ;

(...)

Attendu que Pierre-Yves X... soutient que les dispositions de l'article 155 A du code général des impôts seraient contraires aux principes de personnalité et de proportionnalité de l'impôt posés par les articles 13 et 17 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 ainsi que par l'article 1er de la Constitution du 4 octobre 1958 ;

Mais attendu que la question, ne portant pas sur l'interprétation d'une disposition constitutionnelle dont le Conseil constitutionnel n'aurait pas encore eu l'occasion de faire application, n'est pas nouvelle ;

Et attendu que la question posée n'est pas sérieuse dès lors d'une part, que **les dispositions contestées ne fondent pas les poursuites et ne peuvent influencer sur la caractérisation et la répression de l'infraction poursuivie**, et d'autre part, que **l'article 155 A précité tend à assurer la nécessaire conciliation entre l'exercice des libertés constitutionnellement garanties et la lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ;**

D'où il suit qu'il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel ;

PAR CES MOTIFS :

DIT N'Y AVOIR LIEU A RENVOYER au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité,

(...)

C. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Jurisprudence relative au principe d'égalité des contribuables devant les charges publiques

- Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984

(...)

16. Considérant que les députés auteurs d'une des saisines soutiennent que cette contribution, qui pèse sur les seules institutions financières alors que la matière imposable retenue est commune à toutes les entreprises, méconnaît le principe d'égalité ; qu'en outre, elle a, selon eux, pour conséquence, en méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et du principe d'égalité, de créer une double imposition sur une même matière imposable ; qu'en effet, les institutions financières sont déjà redevables, au même titre que toutes les entreprises, d'une taxe sur certains frais généraux ;

17. Considérant, en premier lieu, **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte des dispositions fiscales différentes pour des activités professionnelles différentes** ; qu'il résulte du paragraphe I de l'article 4 de la loi du 28 mars 1982, auquel renvoie l'article 21 de la présente loi, que les institutions financières soumises à la contribution prévue par ce dernier article sont les banques, les établissements financiers, les établissements de crédit à statut légal spécial, les établissements de crédit différé, les entreprises d'assurance, de capitalisation et de réassurance ainsi que les sociétés immobilières pour le financement du commerce et de l'industrie ; que ces diverses catégories d'établissements, bien que différentes les unes des autres, présentent toutes, en raison, notamment, de leur domaine d'activité ou de leur statut, des caractéristiques qui les différencient des autres entreprises industrielles, commerciales ou agricoles ; qu'en se fondant sur ces caractéristiques propres pour soumettre les institutions financières à une contribution particulière, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité ;

18. Considérant, en second lieu, qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, la loi fixe les règles concernant l'assiette, **le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; 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, retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt ;**

19. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les députés auteurs de la saisine ne sont pas fondés à soutenir que l'article 21 est contraire à la Constitution

(...)

- Décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986, Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité

(...)

16. Mais considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 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." ;

17. Considérant que, si le principe ainsi énoncé n'interdit pas au législateur de mettre à la charge d'une ou plusieurs catégories socioprofessionnelles déterminées une certaine aide à une ou à plusieurs autres catégories socioprofessionnelles, il s'oppose à une rupture caractérisée du principe de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ;

18. Considérant qu'une telle rupture serait réalisée par le taux de 50 % figurant au paragraphe II, 4ème alinéa, de l'article 1er de la loi ainsi que par le même taux figurant au dernier alinéa du paragraphe II de l'article 5 ;

19. Considérant que, dans ces conditions, il y a lieu de déclarer inconstitutionnelles les dispositions fixant le taux de la contribution à 50 % ;

(...)

- **Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006**

(...)

63. Considérant que les 4 à 7 du nouvel article 1649-0 A définissent les catégories de revenus qui entrent dans le calcul du droit à restitution ; qu'il s'agit du revenu réalisé par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions et comprenant, sous réserve de certains aménagements et exceptions, les revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels, les produits soumis à un prélèvement libératoire et les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France ;

64. Considérant que les requérants soutiennent que ces dispositions, en limitant la participation de certains contribuables et en définissant les capacités contributives par rapport aux seuls revenus, méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ;

65. Considérant que l'article 13 de la Déclaration de 1789 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 " ; 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 ;

66. Considérant, dès lors, que, dans son principe, l'article contesté, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

(...)

- **Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat**

(...)

24. Considérant que l'exigence résultant de 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 ; que dès lors, dans son principe, le plafonnement de la

part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement d'impôts directs, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

25. Considérant, en premier lieu, que relèvent de la catégorie des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale, le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement ainsi que la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie ; qu'il s'ensuit que l'inclusion de ces impositions dans le montant des impôts directs pris en compte n'est pas inappropriée à la réalisation de l'objet que s'est fixé le législateur ;

26. Considérant, en deuxième lieu, que la fixation à 50 % de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à restitution n'est entachée d'aucune erreur manifeste d'appréciation ;

27. Considérant, enfin, que le dispositif de plafonnement consistant à restituer à un contribuable les sommes qu'il a versées au titre des impôts directs au-delà du plafond fixé par la loi ne peut procéder que d'un calcul global et non impôt par impôt ; qu'il s'ensuit que le grief tiré de ce que ce dispositif favoriserait les redevables de certains impôts doit être écarté ;

(...)

- **Décision n° 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, Mme Virginie M. [Pension militaire d'invalidité]**

(...)

4. Considérant, d'autre part, qu'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 » ; 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 ;

5. Considérant que, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le c du 1 de l'article 195 du code général des impôts attribue, sous certaines conditions, une demi-part supplémentaire de quotient familial aux titulaires d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre ou à leurs veuves ; qu'en témoignage de la reconnaissance de la République française, le législateur a entendu accorder une telle mesure à ces personnes sans considération liée à la nationalité ; **qu'en leur réservant cette mesure, il a pris en considération leur situation particulière et répondu à un objectif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ; que l'allègement d'impôt qui en résulte ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, les griefs tirés de l'atteinte portée au principe d'égalité doivent être rejetés ;**

(...)

- **Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés]**

(...)

4. Considérant qu'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 » ; 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 ;

5. Considérant que le 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit une majoration de 25 % du revenu professionnel lorsque celui-ci est réalisé par des contribuables qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé ;

6. Considérant **196** ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée, **le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;**

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; **qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ;**

(...)

- **Décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres [Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral]**

(...)

7. Considérant, en premier lieu, que le premier alinéa de l'article 5 de la loi du 31 décembre 1990 susvisée impose que, dans les sociétés d'exercice libéral, « plus de la moitié du capital social et des droits de vote doit être détenue par des professionnels en exercice au sein de la société » ; qu'aux termes du premier alinéa de l'article 12 de la même loi : « Les gérants, le président et les dirigeants de la société par actions simplifiée, le président du conseil d'administration, les membres du directoire, le président du conseil de surveillance et les directeurs généraux ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doivent être des associés exerçant leur profession au sein de la société » ; qu'en définissant le régime de la société d'exercice libéral, le législateur a donc entendu offrir aux travailleurs non salariés exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé la faculté de choisir un mode d'exercice de leur profession qui institue un lien nécessaire entre cet exercice, le contrôle du capital de la société et la détention d'un mandat social, tout en autorisant, pour certaines professions, l'accès au capital de personnes physiques ou morales n'exerçant pas au sein de la société ; qu'ainsi, les associés majoritaires acquièrent la possibilité de verser les revenus tirés de l'activité de ces sociétés soit sous forme de rémunération, soit sous forme de dividendes et revenus des comptes courants ;

8. Considérant, en second lieu, qu'en incluant dans l'assiette des cotisations sociales une partie des dividendes et produits des comptes courants issus de l'activité d'une société d'exercice libéral et perçus par le travailleur non salarié non agricole, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés, le législateur a entendu dissuader le versement de dividendes fondé sur la volonté de faire échapper aux cotisations sociales les revenus tirés de l'activité de ces sociétés ; qu'il a souhaité éviter des conséquences financières préjudiciables à l'équilibre des régimes sociaux en cause ; qu'il a également entendu mettre fin à des divergences de jurisprudence sur la définition de l'assiette des cotisations sociales versées par les associés majoritaires des sociétés d'exercice libéral et éviter par là même le développement de contestations ;

9. Considérant que, par suite, en réservant l'extension de l'assiette des cotisations sociales aux dividendes versés dans les sociétés d'exercice libéral, **le législateur a pris en considération la situation particulière des travailleurs non salariés associés de ces sociétés et répondu à un objectif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'en limitant le champ des dividendes soumis à cotisations sociales à ceux qui représentent une part significative du capital social de la société et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus par les intéressés, il a défini des critères objectifs et rationnels ; que la délimitation du champ de l'assiette des cotisations sociales qui en résulte ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;**

(...)

- **Décision de renvoi - 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, Association Sportive Football Club de Metz [Taxe sur les salaires]**

(...)

5. Considérant que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

6. Considérant qu'en application de l'article 231 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une partie des rémunérations versées par l'employeur, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de la même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ; que la règle selon laquelle la taxe sur les salaires ne frappe que les entreprises exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ou non soumises à cette taxe sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires n'a pas pour effet de lui conférer le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ; qu'ainsi, la taxe sur les salaires et la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne présentent pas les mêmes caractéristiques, constituent deux impositions distinctes ; que le montant de la taxe sur les salaires est calculé à partir d'un barème progressif appliqué à la masse salariale imposable ; que ces règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises relevant d'un même secteur d'activité ;

7. Considérant, d'une part, que le barème de la taxe sur les salaires tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent pas des mêmes secteurs d'activité ; que, dès lors, le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les salaires des entreprises qui ne sont pas dans la même situation ;

(...)

- **Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, Epoux M. [Impôt de solidarité sur la fortune]**

- SUR LES ARTICLES 885 A et 855 E DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS :

7. Considérant que, selon les requérants, en instituant une différence de traitement injustifiée entre les contribuables mariés et les concubins notoires d'une part et les personnes ne vivant pas en concubinage notoire d'autre part, les articles 885 A et 885 E méconnaîtraient le principe d'égalité devant la loi fiscale ; qu'en incluant dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des biens qui ne produiraient pas de revenus, ces dispositions méconnaîtraient également le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

. En ce qui concerne la détermination des personnes assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune :

8. Considérant qu'il résulte des dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée et du troisième alinéa de son article 23-5 que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ;

9. Considérant que l'assimilation, au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune, de la situation des personnes vivant en concubinage notoire à celle des couples mariés résulte du second alinéa de l'article 885 E ; que la rédaction de ce dernier est identique à celle du deuxième alinéa de l'article 3 de la loi de finances pour 1982 ; que, dans les considérants 4 et suivants de sa décision du 30 décembre 1981 susvisée, le Conseil constitutionnel a spécialement examiné cet article 3 ; que l'article 2 du dispositif de cette décision a déclaré cet article 3 conforme à la Constitution ; que, si la loi du 15 novembre 1999 a modifié l'article 885 A du même code pour soumettre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité à une imposition commune de l'impôt de solidarité sur la fortune à l'instar des couples mariés et des concubins notoires, cette modification ne constitue pas un changement des circonstances au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée ; qu'ainsi, en l'absence de changement des circonstances depuis cette décision, en matière d'imposition des concubins notoires à l'impôt de solidarité sur la fortune, il n'y a pas lieu, pour le Conseil constitutionnel, de procéder à un nouvel examen du second alinéa de l'article 885 E ;

(...)

SUR L'ARTICLE 885 U DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS :

12. Considérant que, selon les requérants, en ne prévoyant pas, contrairement à ce qui est prévu dans l'imposition des revenus, l'application d'un quotient familial, les dispositions de l'article 885 U n'assureraient pas la prise en compte des capacités contributives des redevables de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune dans les mêmes conditions ; qu'en conséquence, elles méconnaîtraient le principe d'égalité devant l'impôt ;

13. Considérant que l'impôt de solidarité sur la fortune constitue une imposition reposant sur un barème progressif ; qu'en outre, le législateur a prévu plusieurs mécanismes d'abattement, d'exonération ou de réduction d'impôt concernant notamment la résidence principale ;

14. Considérant qu'en créant l'impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu ; qu'il a retenu le principe d'une imposition par foyer sans prendre en

considération un mécanisme de quotient familial ; qu'en prenant en compte les capacités contributives selon d'autres modalités, il n'a pas méconnu l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, qui ne suppose pas l'existence d'un quotient familial ; que, par suite, le grief tiré de l'absence de quotient familial dans le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune doit être écarté ;

D. Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale

- Décision n° 86-209 DC du 3 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986

(...)

31. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 énonce : "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." ; que ces dispositions sont sans rapport direct avec les articles 19, 25 et 26 de la loi présentement examinée ; que, dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 est dénué de pertinence ;

32. Considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de 1789 proclame : "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." ;

33. Considérant que, **s'il suit nécessairement de ces dispositions que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni entraver sa légitime répression, le choix des moyens pour atteindre ce dernier objectif est laissé cependant au législateur ; qu'à cet égard, il lui est loisible de renoncer à un procédé de contrôle qu'il estime inefficace ou dont les inconvénients lui semblent excessifs** ; que les dispositions des articles 19, 25 et 26 de la loi, qui constituent l'exercice par le législateur de son pouvoir d'appréciation en la matière, ne sont pas entachées d'erreur manifeste ;

(...)

- Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990

(...)

78. Considérant que l'institution de la taxe forfaitaire de 3 p 100 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 Etats 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 ;

- **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

(...)

52. Considérant 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 "

53. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, **qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense ;**

- **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004**

(...)

10. Considérant **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 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 ;**

- **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**

(...)

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; 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 ;