Décision n° 2014-437 QPC
du 20 janvier 2015

(Association française des entreprises privées
et autres)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 20 octobre 2014 par le Conseil d'État (décision n° 383259 du 20 octobre 2014), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par l'Association française des entreprises privées et les sociétés Air Liquide SA, Lafarge SA, Pernod-Ricard SA, Technip SA, Total SA et Veolia Environnement SA, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des « dispositions du *c*) du 2 de l'article 39 *duodecies*, du *j*) du 6 de l'article 145, du *a sexies*-0 *ter*) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts, combinées à celles de l'article 238-0 A du même code ».

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour l'association et les sociétés requérantes par le cabinet CMS-Bureau Francis Lefebvre, avocat au barreau des Hauts-de-Seine et le cabinet Sullivan et Cromwell LLP, avocat au barreau de Paris, enregistrées les 12 novembre et 27 novembre 2014 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 12 novembre 2014 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Gauthier Blanluet, avocat au barreau de Paris, et Me Stéphane Austry, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, pour l'association et les sociétés requérantes, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 13 janvier 2015 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant que l'article 238-0 A du code général des impôts est relatif à la définition en matière fiscale des États ou des territoires non coopératifs ; qu'il renvoie à un arrêté le soin de fixer la liste de ces États et territoires ;

2. Considérant qu'aux termes du *c*) du 2 de l'article 39 *duodecies* du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 susvisée : « Le régime des plus-values à court terme est applicable… aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

3. Considérant qu'aux termes du *a sexies*-0 *ter*) du paragraphe I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

« Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa. » ;

4. Considérant qu'aux termes du *j*) du 6 de l'article 145 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable … aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

5. Considérant que, selon l'association et les sociétés requérantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du code général des impôts entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des États ou des territoires non coopératifs méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques dès

lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragrable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 *duodecies* et 219 du code général des impôts ; qu'elles font également valoir qu'en permettant que les produits des titres et les plus-values de cession de titres de participation provenant de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif soient soumis à un niveau d'imposition dérogatoire, les dispositions contestées engendrent une imposition confiscatoire, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant, d'une part, que l'article 145 du code général des impôts est relatif aux conditions requises pour bénéficier, sur option, du régime fiscal des sociétés mères, dont le fonctionnement est prévu par l'article 216 du même code ; que ce régime fiscal autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à retrancher de son bénéfice imposable les produits nets de participation en provenance de cette filiale, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges ; que les dispositions du *j*) du 6 de cet article 145 excluent du bénéfice de ce régime les produits des titres d'une société établie dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

7. Considérant d'autre part, que les dispositions du *c*) du 2 de l'article 39 *duodecies* et du *a sexies*-0 *ter*) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts excluent l'application du régime des plus ou moins-values à long terme aux plus-values provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

8. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité 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 ; 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 » ; 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 ; 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 ;

9. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

10. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A *bis* et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

11. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous cette réserve, être déclarées conformes à la Constitution,

D É C I D E :

Article 1er.– Sont conformes à la Constitution, sous la réserve énoncée au considérant 10, les dispositions suivantes du code général des impôts :

– le *c*) du 2 de l'article 39 *duodecies* ;

– le *j*) du 6 de l'article 145, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;

– le *a sexies*-0 *ter*) du paragraphe I de l'article 219.

Article 2.– La présente décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 20 janvier 2015, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Hubert HAENEL, Lionel JOSPIN et Mme Nicole MAESTRACCI.