



Décision n° 2016 - 614 QPC

Article 123 bis du code général des impôts

Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2017

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	3
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	17

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	3
A. Dispositions contestées	3
1. Code général des impôts	3
- Article 123 bis.....	3
B. Évolution des dispositions contestées	4
1. Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.....	4
- Article 101	4
2. Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999	5
3. Décret n° 99-382 du 18 mai 1999 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code	5
- Article 1 ^{er}	5
4. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009	5
- Article 22	5
5. Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009 – Loi de finances rectificatives pour 2009	6
C. Autres dispositions	6
1. Code général des impôts	6
- Article 4 A.....	6
- Article 168	6
- Article 170	8
- Article 206	9
- Article 209 B.....	11
- Article 238 A.....	13
A. Jurisprudence	13
1. Jurisprudence administrative	13
- Cour administrative d’Appel de Nancy, 22 août 2008, n° 07NC00783.....	13
- Conseil d’Etat, 2 février 2012, n° 351600	15
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	17
A. Normes de référence.....	17
1. Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789	17
- Article 6	17
- Article 13	17
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	17
1. Sur le principe d’égalité devant les charges publiques	17
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010- M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l’évasion fiscale]	17
- Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 - Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie]	18
- Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011 - Société HEATHERBRAE LTD [Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales]	18
- Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III).....	19
- Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 – Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d’opérations réalisées avec des Etats ou des territoires non coopératifs]	20
- Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016 – Société Eurofrance [Retenue à la source de l’impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un Etat ou territoire non coopératif]...21	

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

1re Sous-section : Détermination des bénéficiaires ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII : Revenus des capitaux mobiliers

3 : Revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés

- **Article 123 bis**

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

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

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

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

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionné au 1.

3. Les bénéficiaires ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéficiaires ou revenus positifs en cause par l'entité juridique est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39.

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

4 bis. Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

4 ter. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

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

B. Évolution des dispositions contestées

1. Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999

- Article 101

I. - Il est rétabli, dans le code général des impôts, un article 123 bis ainsi rédigé :

« Art. 123 bis. - 1. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

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

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

« La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionné au 1.

« 3. Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable établi ou constitué hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables étaient imposables à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéfices ou revenus positifs en cause par la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

« Toutefois, lorsque la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39.

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

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

II. - Les dispositions du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 1999.

2. Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999

Décide :

Article premier :

Le 2° du I de l'article 2, les articles 7, 13, 18, 19, 23, 24, 29, 38, 41, 44, 51, 52, 64, 77 et 136, ainsi que l'article 107 sous les réserves ci-dessus indiquées, sont déclarés conformes à la Constitution.

Article 2 :

Les articles 15 et 99 sont déclarés contraires à la Constitution.

3. Décret n° 99-382 du 18 mai 1999 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- Article 1^{er}

Le code général des impôts est modifié et complété comme suit :

(...)

Article 123 bis

Au deuxième alinéa du 1, les mots : « de l'alinéa qui précède » sont remplacés par les mots : « du premier alinéa ».

4. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009

- Article 22

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

E. — L'article 123 bis est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa du 1, les mots : « une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis » sont remplacés par les mots : « une entité juridique — personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable — établie ou constituée hors de France et soumise » et les mots : « cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable » sont remplacés par les mots : « cette entité juridique » ;

2° Le 3 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, à la première phrase, les mots : « la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable établi ou constitué » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique établie ou constituée », à la deuxième phrase, les mots : « les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables étaient imposables » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique était imposable » et, à la dernière phrase, les mots : « la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique » ;

b) Au second alinéa, les mots : « la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique est établie ou constituée » et après les mots : « la France », sont insérés les mots : « ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

3° Au 4, les mots : « personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable » sont remplacés par les mots : « entité juridique » ;

4° Après le 4, sont insérés un 4 bis et un 4 ter ainsi rédigés :

« 4 bis. Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

« 4 ter. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. » ;

5. Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009 – Loi de finances rectificatives pour 2009

D É C I D E :

Article premier.- Les articles 53, 82, 98 et 110 de la loi de finances rectificative pour 2009 sont déclarés contraires à la Constitution.

Article 2.- Les articles 35 et 56 de cette même loi sont déclarés conformes à la Constitution.

Article 3.- La présente décision sera publiée au Journal officiel de la République française.

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section I : Dispositions générales

I : Personnes imposables

- **Article 4 A**

Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.

Section II : Revenus imposables

2e Sous-section : Revenu global

I : Revenu imposable

V : Evaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie

- **Article 168**

Modifié par LOI n°2016-1321 du 7 octobre 2016 - art. 107 (V)

1. En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 45 405 €; cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu :

ELEMENTS DU TRAIN DE VIE	BASE
1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :	
-pour la première personne âgée de moins de 60 ans	4 600 €
-pour chacune des autres personnes	5 700 €
La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.	
Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison.	
Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.	
4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes	La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte "mobilité inclusion" portant la mention "invalidité" prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.	
5. Motocyclettes de plus de 450 cm ³	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :	
-pour les trois premiers tonneaux	1 140 €
-pour chaque tonneau supplémentaire :	
-de 4 à 10 tonneaux	340 €
-de 10 à 25 tonneaux	460 €
-au-dessus de 25 tonneaux	910 €
Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.	
7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :	

-pour les vingt premiers chevaux	910 €
-par cheval-vapeur supplémentaire	69 €
Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans. Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.	
8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion	69 €
9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :	
-par cheval de pur sang	4 600 €
-par cheval autre que de pur sang et par trotteur	2 700 €
10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval	1 370 €
11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse	Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 €
12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations	Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 €

Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6.

Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

Les revenus visés au présent article sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

2. (Abrogé).

2 bis. La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème prévu au 1 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

3. Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

NOTA :

Modification effectuée en conséquence de l'article 2-I-1° de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015

Section III : Déclarations des contribuables

- Article 170

Modifié par LOI n°2016-1917 du 29 décembre 2016 - art. 10 (V)

Modifié par LOI n°2016-1917 du 29 décembre 2016 - art. 71 (V)

1. En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, toute personne imposable audit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A.

Lorsque le contribuable n'est pas imposable à raison de l'ensemble de ses revenus ou bénéfices, la déclaration est limitée à l'indication de ceux de ces revenus ou bénéfices qui sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Dans tous les cas, la déclaration prévue au premier alinéa doit mentionner également le montant des bénéficiaires exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 terdecies à 44 quindecies, le montant des bénéficiaires exonérés en application de l'article 93-0 A et du 9 de l'article 93, le montant des revenus exonérés en application des articles 81 A, 81 D et 155 B, les revenus de la nature et de l'origine de ceux mentionnés au 2°, sous réserve du 3°, et au 4° du 3 de l'article 158 perçus dans un plan d'épargne en actions ainsi que le montant des produits de placement soumis aux prélèvements libératoires prévus au II de l'article 125-0 A et aux I bis, II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A, le montant des prestations de retraite soumis au prélèvement libératoire prévu au II de l'article 163 bis, le montant des plus-values en report d'imposition en application des articles 150-0 B ter et 150-0 B quater, le montant des abattements mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et à l'article 150-0 D ter, le montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis B, les revenus exonérés en application des articles 163 quinquies B à 163 quinquies C bis, le montant des plus-values exonérées en application du 1° bis du II de l'article 150 U, les plus-values exonérées en application des 1 et 1 bis (1) du III de l'article 150-0 A et le montant net imposable des plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UD.

1 bis. Les époux doivent conjointement signer la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer.

2. Les personnes, sociétés, ou autres collectivités ayant leur domicile, leur domicile fiscal ou leur siège en France qui se font envoyer de l'étranger ou encaissent à l'étranger soit directement, soit par un intermédiaire quelconque, des produits visés à l'article 120 sont tenus, en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, de comprendre ces revenus dans la déclaration prévue au 1.

3. Lorsque la déclaration du contribuable doit seulement comporter l'indication du montant des éléments du revenu global et des charges ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue par l'article 199 septies, l'administration calcule le revenu imposable compte tenu des déductions et charges du revenu auxquelles le contribuable a légalement droit ainsi que les réductions d'impôt.

Les avis d'imposition correspondants devront comporter le décompte détaillé du revenu imposable faisant apparaître notamment le montant des revenus catégoriels, celui des déductions pratiquées ou des charges retranchées du revenu global. Ils doivent également faire apparaître le montant des charges ouvrant droit à réduction d'impôt et le montant de cette réduction.

Pour l'application des dispositions du présent code, le revenu déclaré s'entend du revenu imposable calculé comme il est indiqué au premier alinéa.

4. Le contribuable est tenu de déclarer les éléments du revenu global qui, en vertu d'une disposition du présent code ou d'une convention internationale relative aux doubles impositions ou d'un autre accord international, sont exonérés mais qui doivent être pris en compte pour le calcul de l'impôt applicable aux autres éléments du revenu global.

5. Le contribuable qui a demandé l'application des dispositions de l'article 163 A est tenu de déclarer chaque année la fraction des indemnités qui doit être ajoutée à ses revenus de l'année d'imposition.

NOTA :

Décret n° 2014-549 du 26 mai 2014 article 1 : Au troisième alinéa du 1, les références : , 44 decies, 44 undecies sont périmées.

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

Section II : Champ d'application de l'impôt

I : Sociétés et collectivités imposables.

- Article 206

Modifié par LOI n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 102 (V)

1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA, 239 bis AB et 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

1 bis. Toutefois, ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 61 145 €. Cette limite est indexée, chaque année, sur la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenue dans le projet de loi de finances de l'année. Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au présent alinéa ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives.

Les organismes mentionnés au premier alinéa deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions prévues à l'alinéa précité n'est plus remplie.

Les organismes mentionnés au premier alinéa sont assujettis à l'impôt sur les sociétés prévu au 1 en raison des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

2. Sous réserve des dispositions de l'article 239 ter, les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35.

Toutefois, les sociétés civiles dont l'activité principale entre dans le champ d'application de l'article 63 peuvent bénéficier des dispositions des articles 75 et 75 A lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition. Celles relevant du régime prévu à l'article 64 bis ne sont pas passibles de l'impôt visé au 1 lorsque les activités accessoires visées aux articles 34 et 35 qu'elles peuvent réaliser n'excèdent pas les seuils fixés aux articles 75 et 75 A : les bénéfices résultant de ces activités sont alors déterminés et imposés d'après les règles qui leur sont propres.

3. Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 :

- a. Les sociétés en nom collectif ;
- b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
- c. Les sociétés en commandite simple ;
- d. Les sociétés en participation ;
- e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 ;
- g. les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B ;
- h. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter ;
- i. les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D ;
- j. Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées au 7° de l'article 8.

Cette option entraîne l'application auxdites sociétés et auxdits groupements, sous réserve des exceptions prévues par le présent code, de l'ensemble des dispositions auxquelles sont soumises les personnes morales visées au 1.

4. Même à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique, sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter, dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, à la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

5. Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

Sont qualifiés de revenus patrimoniaux :

- a. Les revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ;
- b. Les revenus de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;

c. les revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut ;

d. (Abrogé à compter des exercices clos à compter du 31 décembre 2009) ;

e. (Abrogé à compter des exercices clos à compter du 31 décembre 2009).

5 bis. Les associations intermédiaires conventionnées, mentionnées à l'article L. 5132-7 du code du travail, dont la gestion est désintéressée et les associations de services aux personnes, agréées en application de l'article L. 7232-1 du même code sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5.

5 ter. (Transféré au VIII de l'article 209)

6.1° L'organe central du crédit agricole, les caisses régionales de crédit agricole mutuel mentionnées à l'article L. 512-21 du code monétaire et financier et les caisses locales de crédit agricole mutuel affiliées à ces dernières sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

2° Lorsqu'elles n'exercent aucune activité bancaire pour leur propre compte ou aucune activité rémunérée d'intermédiaire financier, les caisses locales mentionnées au 1° sont redevables de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5 et à l'article 219 bis.

3° Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application du présent 6, notamment les dispositions transitoires qui seraient nécessaires en raison de la modification du régime fiscal applicable aux organismes mentionnés au 1°.

7. Les caisses de crédit mutuel mentionnées à l'article L. 512-55 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret en Conseil d'Etat fixe, en tant que de besoin, les conditions d'application de cette disposition.

8. (disposition devenue sans objet)

9. Les caisses de crédit mutuel agricole et rural affiliées à la fédération centrale du crédit mutuel agricole et rural visée à l'article L. 511-30 du code monétaire et financier sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Un décret fixe les conditions d'application du présent 9.

10. Les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal sont assujetties à l'impôt sur les sociétés ;

11. (abrogé à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002).

NOTA :

Conformément au II de l'article 102 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, les dispositions du j du 3 présent article, dans leur rédaction issue du I du même article de la même loi, s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017.

Section III : Détermination du bénéfice imposable

- Article 209 B

Modifié par LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 20

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 bénéficiaire 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 et à l'article 223 A bis.

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 mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.

III bis (Abrogé).

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.

NOTA :

Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14 II : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012

Chapitre IV : Dispositions communes aux impôts et taxes, revenus et bénéficiaires visés aux chapitres I à III

Section II : Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

I : Bénéficiaires et revenus imposables

- Article 238 A

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

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.

Toutefois, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, à l'exception de ceux dus au titre d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010 ou conclus à compter de cette date mais assimilables à ces derniers, ainsi que 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 ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, ne sont pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa et démontre que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.

Les premier et troisième alinéas s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires visés, respectivement, aux premier et troisième alinéas.

NOTA :

LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 art 22 VII 2 : les présentes dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.

A. Jurisprudence

1. Jurisprudence administrative

- Cour administrative d'Appel de Nancy, 22 août 2008, n° 07NC00783

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la compatibilité de l'article 123 bis du code général des impôts avec les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens :

Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts, issues de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 : 1. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement

constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206. (...) 3. Les bénéficiaires ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable établi ou constitué hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables étaient imposables à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéficiaires ou revenus positifs en cause par la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, lorsque la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39. 4. Les revenus distribués ou payés à une personne physique mentionnée au 1 par une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120, sauf pour la partie qui excède le revenu imposable mentionné au 3. (...);

Considérant cependant que ces dispositions ne peuvent trouver à s'appliquer que sous réserve des traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés ou approuvés, dont les stipulations ont par suite, en vertu de l'article 55 de la Constitution, une autorité supérieure à celle des lois, et que leur compatibilité avec la norme internationale doit être appréciée notamment au regard du traité de Rome ; qu'aux termes de l'article 52 de ce traité, devenu 43 CE : Les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont progressivement supprimées au cours de la période de transition. Cette suppression progressive s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un autre Etat membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 58, alinéa 2, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants... ; qu'il résulte de ces dispositions, complétées par celles relatives à la liberté des mouvements de capitaux, consacrée par l'article 106 du traité de Rome devenu 56 CE, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice des communautés européennes, notamment dans ses décisions n° 264/96 du 16 juillet 1998, 9/02 du 11 mars 2004, 446/03 du 13 décembre 2005 et 196/04 du 12 septembre 1998, en premier lieu, qu'une mesure susceptible d'entraver la liberté d'établissement ainsi définie ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, et ce à condition que son application soit propre à garantir la réalisation de l'objectif ainsi poursuivi et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci, en deuxième lieu, que la lutte contre l'évasion fiscale est au nombre des objectifs légitimes compatibles avec le traité que les Etats membres peuvent poursuivre et répond à une raison impérieuse d'intérêt général, et, en dernier lieu, que, pour ce qui concerne la justification tirée de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale, peuvent être admises les mesures ayant pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la législation fiscale nationale ;

Considérant que les dispositions législatives précitées ont pour effet de réputer distribués les bénéficiaires des personnes morales qu'elles visent entre les mains des personnes physiques domiciliées en France détenant au moins 10 % des actions ou parts de ces personnes morales, constituées hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié, et sont ainsi susceptibles, en dissuadant les personnes fiscalement domiciliées en France d'établir de telles sociétés ou d'y effectuer des placements, de restreindre l'exercice de la liberté d'établissement et de faire obstacle à la libre circulation des capitaux ; que, toutefois, ces dispositions ne concernent pas spécifiquement l'hypothèse d'un montage purement artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française, mais visent, d'une manière générale, toute situation dans laquelle un contribuable domicilié en France détient au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une institution établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié et instaurent ainsi une présomption irréfragable d'évasion fiscale à l'encontre de l'ensemble des contribuables ayant effectué un tel placement ; que, dès lors qu'elles excèdent ainsi largement ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'elles poursuivent, les dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts ne sont pas compatibles avec le principe de libre circulation des capitaux ainsi, lorsque les participations détenues confèrent au contribuable une influence certaine sur les décisions de l'institution en cause et lui permettent d'en déterminer les activités, qu'avec le principe de liberté d'établissement ;

Considérant que le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, qui ne disconvient pas que l'activité consistant à gérer des portefeuilles ou participations détenues par des personnes physiques ou morales constitue en elle-même une activité économique, ainsi soumise au principe de la liberté d'établissement en ce qu'elle constitue un mode stable et continu de contribution à la vie économique de l'Etat membre concerné, fait valoir que le requérant ne pourrait en l'espèce invoquer ledit principe en tant que la société Camélius, constituée initialement sous le régime des holdings purs au sens de la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929, puis sous celui des Soparfi, et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, aurait été créée dans le seul but de gérer le portefeuille de titres de M. X, domicilié en France et détenant 99,95 % de son capital social ; que, toutefois, à supposer même que la société Camélius doive être regardée comme n'exerçant aucune activité économique effective au Grand-Duché de Luxembourg, ce qui n'est au demeurant pas révélé par la seule circonstance susrappelée invoquée par le ministre, il ressort de ce qui a été dit plus haut que le champ d'application de l'article 123 bis du code général des impôts, seul fondement légal invoqué par l'administration pour procéder à l'imposition litigieuse, s'étend au-delà des hypothèses de création de sociétés de gestion de participations ou institutions comparables présentant le caractère d'un montage purement artificiel ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice des communautés européennes d'une question préjudicielle concernant la compatibilité de l'article 123 bis du code général des impôts avec les dispositions des articles 43 CE et 56 CE, que M. X est fondé à demander la décharge des impositions litigieuses ; qu'il s'ensuit que, sans qu'il soit besoin d'examiner sa régularité, le jugement du Tribunal administratif de Nancy doit être annulé ;

- **Conseil d'Etat, 2 février 2012, n° 351600**

Considérant qu'aux termes de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : "I. Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient. / Ces bénéfices font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code. / L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés. / I bis 1. Lorsqu'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement 10 p. 100 au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une société ou un groupement, établi hors de France, ou détient dans une telle société ou groupement une participation dont le prix de revient est égal ou supérieur à 22 800 000 euros et que cette entreprise, cette société ou ce groupement est soumis à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, le résultat bénéficiaire de l'entreprise, de la société ou du groupement est réputé constituer un résultat de cette personne morale et, s'il s'agit d'une société ou d'un groupement, ce résultat est retenu dans la proportion des actions, parts, droits financiers qu'elle y détient directement ou indirectement. (...) / 3. Le résultat mentionné au 1 fait l'objet d'une imposition séparée. Il est réputé acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entreprise, de la société ou du groupement, établi hors de France. Il est déterminé selon les règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions autorisant des provisions ou des déductions spéciales ou des amortissements exceptionnels et des dispositions prévues aux articles 39 terdecies et 223 A. / 4. L'impôt acquitté localement par l'entreprise, la société ou le groupement, établi 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 société ou d'un groupement, dans la proportion mentionnée au 1. / II. Les dispositions du I ne s'appliquent pas si l'entreprise établit que les opérations de la société étrangère n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Cette condition est réputée remplie notamment : - lorsque la société étrangère a principalement une activité industrielle ou commerciale effective ; - et qu'elle réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local. / II bis. Les dispositions du I bis ne s'appliquent pas si la personne morale établit que les opérations de l'entreprise, de la société ou du groupement, établi hors de France n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où il est soumis à un régime fiscal privilégié. Cette condition est réputée remplie notamment : / Lorsque l'entreprise, la société ou le groupement établi hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective ; / Et qu'il réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local. (...) / IV. (...) / 3. Les dispositions du I sont abrogées et remplacées par celles du I bis pour la détermination des résultats imposables des exercices de l'entreprise mentionnée audit I, ouverts à compter du 1er janvier 2003. (...) / 4. Les

dispositions du II bis s'appliquent, à compter du 30 septembre 1992, aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés mentionnées au I bis." ;

Considérant que la SOCIETE SONEPAR a été soumise, en application de ces dispositions, à l'impôt sur les sociétés à raison des résultats bénéficiaires réalisés, au titre des exercices 2004 et 2005, par sa sous-filiale, la société Sonepar International Services (SIS) dont le siège est en Suisse ; qu'à l'appui de sa contestation de ces impositions, elle soutient que l'article 209 B du code général des impôts est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques résultant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, au principe de la présomption d'innocence qui découle de l'article 9 de cette même déclaration et au principe de la liberté individuelle garanti par l'article 66 de la Constitution ;

Considérant, en premier lieu, que la société SONEPAR fait valoir que l'article 209 B du code général des impôts méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques en ce qu'il a pour effet de l'imposer, au-delà de ses capacités contributives, à raison des bénéfices réalisés par un tiers et sans que l'intention frauduleuse de l'implantation de ce tiers dans un pays à fiscalité privilégiée soit démontrée ;

Considérant que l'article 209 B du code général des impôts, qui est applicable au litige, a pour objet de dissuader les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés de localiser une partie de leurs bénéfices dans des sociétés établies dans des Etats ou territoires à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du code général des impôts, c'est-à-dire dans des Etats ou territoires où elles sont soit non imposables soit soumises à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France ; que si les dispositions du I bis de cet article, qui ont été appliquées à la SOCIETE SONEPAR, permettent, certes, d'imposer un contribuable à raison des bénéfices réalisés par un tiers, il résulte des dispositions du II bis du même article que le contribuable peut échapper à cette imposition s'il établit que les opérations du tiers en cause n'ont pas principalement pour objet d'échapper à l'impôt français et que cette condition est réputée remplie lorsque l'entreprise tierce exerce une activité économique effective et qu'elle réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local ; que l'application de ce texte repose ainsi sur des critères objectifs et rationnels qui sont proportionnés à l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale poursuivi par le législateur ; que, par suite, cet article ne peut être regardé comme méconnaissant le principe d'égalité devant les charges publiques résultant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qu'en principe le législateur ne saurait instituer de présomption de culpabilité en matière répressive ; que, toutefois, à titre exceptionnel, de telles présomptions peuvent être établies, notamment en matière contraventionnelle, dès lors qu'elles ne revêtent pas de caractère irréfragable, qu'est assuré le respect des droits de la défense et que les faits induisent raisonnablement la vraisemblance de l'imputabilité ; que si l'article 209 B du code général des impôts institue une présomption, une telle présomption ne saurait être regardée comme une présomption de culpabilité en matière répressive relevant de l'article 9 de la Déclaration des droit de l'homme et du citoyen ;

Considérant, en dernier lieu, que les dispositions de l'article 209 B du code général des impôts, qui se bornent à instituer un régime d'imposition particulier, sont sans rapport avec le principe de liberté individuelle au sens de l'article 66 de la Constitution ; qu'elles ne sauraient, dès lors et en tout état de cause, être regardées comme portant atteinte à ce principe ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la question soulevée par la SOCIETE SONEPAR, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce que l'article 209 B du code général des impôts porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être regardé comme non sérieux ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 6

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- 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.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Sur le principe d'égalité devant les charges publiques

- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010- M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 confiscatore 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 ;

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant, en second lieu, que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense ;

- **Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 - Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie]**

5. 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 » ; 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 ;

6. Considérant, en premier lieu, qu'en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même article dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que, dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ;

9. Considérant que les autres dispositions contestées ne sont contraires ni au principe d'égalité devant la loi, ni au principe d'égalité devant les charges publiques, ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- **Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011 - Société HEATHERBRAE LTD [Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales]**

4. Considérant, en second lieu, 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 particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur 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 qu'en instituant la taxe forfaitaire de 3 % prévue aux articles 990 D et 990 E, le législateur a entendu dissuader les contribuables assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des États 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'ainsi, il a voulu assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; que, pour ce faire, il a notamment prévu, dans le 3° de l'article 990 E, d'exempter de la taxe les entreprises qui communiquent annuellement à l'administration fiscale ou prennent et respectent l'engagement de le faire sur sa demande des informations sur la situation et la consistance des immeubles possédés en France, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur

résidence fiscale ; qu'ainsi, au regard des possibilités de contrôle de l'administration, ces entreprises se trouvent dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties ; que le législateur a donc institué une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en conséquence, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 par le 3° de l'article 990 E du code général des impôts doit être écarté ; que cette disposition n'instituant pas une sanction ayant le caractère d'une punition, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 9 de la Déclaration de 1789 est inopérant ;

6. Considérant que les dispositions contestées ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- **Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III)**

- SUR L'ARTICLE 19 :

20. Considérant que le paragraphe I de l'article 19 modifie l'article 150-0 D du code général des impôts ; qu'il prévoit que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation de valeurs mobilières qui ont fait l'objet de donations ou de dons manuels dans les dix-huit mois précédant l'opération de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation est la valeur d'acquisition de ces valeurs mobilières par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit ; que le paragraphe II de l'article 19 modifie l'article 167 bis du code général des impôts pour appliquer ces nouvelles dispositions lors d'un transfert de domicile fiscal hors de France intervenant dans les dix-huit mois à compter de la donation ou du don manuel ; que le paragraphe III de l'article 19 rend applicables les paragraphes I et II aux donations et dons manuels réalisés à compter du 14 novembre 2012 ;

(...)

22. 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 ;

23. Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujettir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation ; qu'il a exclu l'application de ces nouvelles dispositions pour les valeurs mobilières faisant l'objet d'une donation dans le cadre d'un engagement collectif de conservation prévu par les articles 787 B ou 787 C du code général des impôts ; qu'il a également prévu des dérogations à l'application de ces nouvelles dispositions en faveur des donataires se trouvant dans une situation d'invalidité correspondant aux deuxième ou troisième catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ou lorsque le donataire ou son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à imposition commune est licencié ou décède ;

24. Considérant que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfutable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éluder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

25. Considérant que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article 19 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 – Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs]**

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 duodecimes 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 irréfragable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 duodecimes 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 duodecimes 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,

- **Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016 – Société Eurofrance [Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un Etat ou territoire non coopératif]**

1. Le 2 de l'article 187 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2012 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Le taux de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis est fixé à 75 % pour les produits mentionnés aux articles 108 à 117 bis et payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ».

2. La société requérante conteste, en premier lieu, le taux de 75 % fixé par ces dispositions. D'une part, il serait confiscatoire. D'autre part, il en résulterait une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre. En second lieu, la société requérante conteste le reste des dispositions du 2 de l'article 187 du code général des impôts. D'une part, celles-ci méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques, puisque la présomption irréfragable de fraude fiscale qu'elles instituent à l'encontre des sociétés distribuant des produits dans un État ou un territoire non coopératif ferait obstacle à la prise en compte de leurs facultés contributives. D'autre part, ces dispositions édicteraient une sanction ayant le caractère d'une punition contraire au principe de légalité des délits et des peines.

(...)

- Sur le fond :

6. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

7. Les produits distribués, visés aux articles 108 à 117 bis du code général des impôts, aux personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France sont soumis à la retenue à la source prévue par le 2 de l'article 119 bis du code général des impôts. Le 2 de l'article 187 du même code fixe un taux d'imposition spécifique, de 75 %, lorsque ces produits sont distribués dans un État ou un territoire non coopératif.

8. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux ». Il a ainsi poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Toutefois ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve de ce que les

distributions de produits dans un État ou un territoire non coopératif n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un tel État ou territoire. Sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

9. Par ailleurs, les dispositions contestées n'instituant aucune sanction ayant le caractère d'une punition, le grief tiré de la méconnaissance du principe de la légalité des délits et des peines est inopérant.

10. Par conséquent, sous la réserve énoncée au paragraphe 8, les dispositions du 2 de l'article 187 du code général des impôts, autres que celles mentionnées au paragraphe 5, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.