

Décision n° 2017-659 QPC  
du 6 octobre 2017

(Époux N.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 10 juillet 2017 par le Conseil d'État (décision n° 410620 du 7 juillet 2017), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. et Mme Jean-Marc N. par Me Laurent Roustouil, avocat au barreau de Marseille. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-659 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 1 de l'article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour les requérants par Me Roustouil et Me Antoine Malgoyre, avocat au barreau de Marseille, enregistrées le 4 août 2017 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 28 juillet 2017 ;
- les observations en intervention présentées pour M. et Mme Christian L. par la SCP Piwnica et Molinié, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées les 27 juillet et 16 août 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Malgoyre, pour les requérants, Me François Molinié, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour la partie intervenante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 26 septembre 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Le 1 de l'article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1998 mentionnée ci-dessus, prévoit :

*« 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 ».*

2. Selon les requérants, ces dispositions interdiraient au contribuable de prouver que l'interposition d'une entité juridique établie hors de France n'a pas pour seul objet l'appréhension de bénéfices soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié. Elles institueraient ainsi une présomption irréfragable de fraude et d'évasion fiscales, contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa du 1 de l'article 123 *bis* du code général des impôts.

4. 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* ». 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. 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.

5. L'article 123 *bis* du code général des impôts prévoit l'imposition des avoirs d'une personne physique fiscalement domiciliée en France qu'elle détient à l'étranger par l'intermédiaire d'une entité juridique dont les actifs sont principalement financiers et soumise à un régime fiscal privilégié. À cette fin, il soumet à l'impôt sur le revenu, selon des règles dérogoratoires au droit commun, les bénéficiaires et les revenus positifs de cette entité, réputés acquis par la personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient dans cette entité.

6. En adoptant l'article 123 *bis*, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de personnes physiques qui détiennent des participations dans des entités principalement financières localisées hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle.

7. Toutefois, les dispositions contestées 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 prouver, afin d'être exempté de l'application de l'article 123 *bis*, que la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger.

8. Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

#### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1<sup>er</sup>. – Sous la réserve énoncée au paragraphe 7, le premier alinéa du 1 de l'article 123 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, est conforme à la Constitution.

Article 2. – Cette 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.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 5 octobre 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 6 octobre 2017.