

Dernière mise à jour le 08 mars 2017

Entités situées dans un paradis fiscal: le Conseil constitutionnel signe la fin de la présomption irréfragable de fraude

C.consti 1er mars 2017 n°2016-614 Selon l'article 123 bis du Code général des impôts , les personnes physiques qui détiennent 10% au moins des droits financiers ou des droits ...

Sommaire

- Contexte de l'affaire

Contexte de l'affaire

C.consti 1er mars 2017 n°2016-614

Selon l'article 123 bis du Code général des impôts , les personnes physiques qui détiennent 10% au moins des droits financiers ou des droits de vote dans une entité financière établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires à raison de ces participations.

Il est possible d'écarter ces dispositions si le recours à une entité située dans l'Union européenne ne relève pas d'un montage artificiel.

Le requérant demanda l'annulation pour excès de pouvoir d'un document intitulé " Déclarations rectificatives des avoirs détenus à l'étranger et non déclarés - modalités pratiques et conséquences fiscales ", rédigé sous la forme d'une foire aux questions (FAQ) ayant vocation à répondre aux diverses interrogations sur le dispositif de régularisation des avoirs détenus à l'étranger, mis en ligne sur le site du ministère des finances, en tant qu'il rappelle les cas d'interposition de structures étrangères pour lesquels les dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts s'appliquent.

Il considéra ainsi que l'article 123 bis du CGI méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt garanti par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. En effet, selon lui, cet article n'autorise pas le contribuable à apporter la preuve de ce que l'interposition d'une structure établie hors d'un Etat membre de l'Union européenne n'a ni pour objet, ni pour effet de lui permettre, dans un but de fraude fiscale, d'appréhender des bénéfices ou produits dans un Etat soumis à un régime fiscal privilégié et qu'il prévoit, s'agissant d'un Etat non coopératif ou n'ayant pas conclu de convention administrative avec la France, une valeur plancher au revenu imposable, calculée de façon théorique en fonction de l'actif net de la structure et d'un taux d'intérêt.

Cette question de constitutionnalité fut jugée sérieuse par le Conseil d'Etat qui la renvoie devant le Conseil constitutionnel.

Ce dernier juge que les dispositions de l'article 123 bis du CGI sont contraires à la Constitution car elles ne permettent pas au contribuable de prouver que l'interposition d'une structure extracommunautaire ne poursuit pas un but de fraude fiscale.

Extraits de l'arrêt

5. L'article 123 bis du code général des impôts prévoit l'imposition des avoirs détenus à l'étranger par une personne physique fiscalement domiciliée en France, 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 dérogatoires au droit commun, les bénéfices 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. En vertu de son 4 bis,

l'article 123 bis n'est pas applicable lorsque l'entité est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne et que son exploitation ou la détention d'actions, parts ou droits en son sein ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

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, l'exemption d'application de l'article 123 bis en cas d'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française ne bénéficie qu'aux entités localisées dans un État de l'Union européenne. Or, aucune autre disposition législative ne permet au contribuable d'être exempté de cette application en prouvant que la localisation de l'entité dans un autre État ou territoire n'a pas pour objet ou pour effet un tel contournement. Ce faisant, le législateur a porté une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques.

8. Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, il en résulte que les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, » figurant au 4 bis de l'article 123 bis du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

. En ce qui concerne le second alinéa du 3 :

9. Le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts définit forfaitairement un montant minimal de revenu imposable, applicable lorsque l'entité juridique est localisée soit dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du même code. Ce montant forfaitaire est calculé en multipliant l'actif net ou la valeur nette des biens de l'entité, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par le contribuable, par un taux d'intérêt fixé par voie réglementaire.

10. En adoptant ces dispositions, le législateur, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause, a entendu remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique.

11. En premier lieu, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité mentionnée au paragraphe 8 de la présente décision, le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 bis en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

12. En second lieu, les dispositions du second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts 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 que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

14. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

15. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.

Cour de cassation du 01 mars 2017, arrêt n°2016-614

Cette décision, qui prend effet à compter du 3 mars 2017, était très attendue. Le Conseil constitutionnel critique ici la présomption irréfragable prévue par le législateur, qui empêche d'apporter la preuve contraire.