

L'analyse fiscale

Etats ou territoires non coopératifs et constitutionnalité



Par Antoine Colonna d'Istria,
associé, Norton Rose Fulbright

Les dispositions relatives aux Etats ou territoires non coopératifs (ETNC) sont depuis leur insertion dans le Code général des impôts (CGI) l'objet de nombreux recours devant le Conseil d'Etat et le Conseil constitutionnel.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions instituant ces régimes dérogatoires pour l'application du régime des plus-values à court terme et l'exclusion du régime mère-fille des produits des titres de sociétés établies dans les ETNC, mais a eu recours à la technique de la réserve d'interprétation pour permettre au contribuable d'apporter la preuve contraire de la présomption de fraude énoncée par ce dispositif. L'administration fiscale n'ayant pas pris la pleine mesure de cette décision, l'AFEP a introduit un recours pour excès de pouvoir (REP) contre les commentaires administratifs publiés par l'administration afin que le Conseil d'Etat annule les dispositions de cette doctrine ne permettant pas au contribuable d'apporter la preuve de ce que la prise de participation dans des sociétés situées dans un ETNC correspondait à des opérations réelles qui n'avaient ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel Etat ou territoire. On observera que le REP est devenu une technique très efficace pour remettre en cause des dispositions impératives à caractère général d'un acte renfermant l'interprétation de l'administration quelle que soit la forme qu'elle prend. C'est parce que l'administration fiscale n'avait pas repris dans sa doctrine publiée cette clause de sauvegarde que le Conseil d'Etat a annulé pour excès de pouvoir les commentaires administratifs attaqués relatifs à l'application du régime du court terme et l'exclusion du régime du long terme aux plus-values de cession de titres, et à l'exclusion du régime mère-fille des produits des titres de sociétés établies dans un ETNC (CE 8 juin 2016, n° 383259, AFEP).

Plus récemment, la même technique du REP a été utilisée par un contribuable comme support à une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) transmise par le Conseil d'Etat au Conseil constitutionnel sur la présomption irréfragable que constituerait la retenue à la source de 75% sur le revenu distribué à une société située dans un ETNC, prévue par l'article 187, 2 du CGI.

En effet, il est désormais établi qu'une QPC peut être soulevée à l'occasion d'un REP sur le commentaire administratif de dis-

positions qui méconnaîtraient notamment le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Cette procédure peut s'initier en l'absence de contentieux individuel engagé sur le fond d'une affaire dès lors qu'elle présente un intérêt général. Elle permet également une résolution rapide d'un éventuel litige au fond.

Contrairement aux dispositions précitées relatives aux plus-values et au régime mère-fille, la retenue à la source de 75% n'a pas encore été validée par le Conseil constitutionnel, même si celui-ci a déjà validé le taux de 75%.

C'est pourquoi la haute assemblée a jugé sérieuse la question de savoir si était, ou non, constitutionnelle la présomption irréfragable de fraude énoncée à l'article 187, 2 du CGI. Celle-ci ne prévoit pas que le contribuable puisse apporter la preuve contraire que les distributions faites par des sociétés françaises aux sociétés établies dans un ETNC correspondent à des opérations qui pourraient avoir un objet principal et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus dans un ETNC (CE 14 septembre 2016, n° 400867). La jurisprudence précitée du Conseil constitutionnel semble militer pour une extension à l'article 187, 2 du CGI de la clause de sauvegarde déjà inscrite dans d'autres dispositifs relatifs aux ETNC.

Au demeurant, si le Conseil admettait par la technique de la réserve d'interprétation constructive, déjà utilisée dans le cadre du régime mère-fille, qu'une société filiale française qui verserait un tel revenu à sa mère localisée dans un ETNC devrait être en mesure de justifier que la distribution de ses dividendes n'a ni pour objet ni pour effet de permettre dans un but de fraude fiscale la localisation de bénéfices dans un ETNC, la portée d'une telle décision resterait à établir.

L'administration a déjà indiqué à propos du régime mère-fille qu'elle considèrerait qu'il fallait que le contribuable puisse démontrer une activité réelle de la société établie dans l'ETNC consistant en une implantation réelle qui y réalise des opérations formant un cycle commercial complet, excluant ainsi les entreprises ou entités qui n'auraient qu'une existence nominale dans une société de domiciliation ou chez un conseil. On ne saurait sous-estimer la difficulté d'apporter une telle preuve pour un contribuable dont la société mère a pour seule fonction de détenir des titres en tant que holding. ■