



Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine
181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine Cedex - France
Téléphone : +33 (0)1 40 88 22 50 - Télécopieur : +33 (0)1 40 88 22 17

Monsieur Laurent VALLEE
Secrétaire Général du Conseil Constitutionnel
2 rue de Montpensier
75001 Paris

Par courrier électronique

OBJET : MEMOIRE COMPLEMENTAIRE – SAS NAMSA (SIREN : 339 611 048)

Neuilly-sur-Seine, le 29 juillet 2016

Monsieur le Secrétaire Général,

Au nom et pour le compte de la **SAS NAMSA**, anciennement dénommée SAS BIOMATECH (ci-après désigné la « Société »), dont le siège social est situé 115 Chemin de l'Isilon à Chasse-sur-Rhône (38670) et, en notre qualité d'Avocat, veuillez trouver ci-joint un mémoire contenant nos observations sur la question prioritaire de constitutionnalité renvoyée par le Conseil d'Etat dans sa décision « *Société Layher* » n° 399506 du 27 juin 2016 à la suite de la réception du dossier de la procédure.

Nous vous remercions de bien vouloir l'enregistrer auprès de votre greffe et vous prions d'agréer, Monsieur le Secrétaire Général, l'expression de notre considération distinguée.

Taj, Société d'avocats

Michel GUICHARD
Avocat associé



OBSERVATIONS

Sur les observations transmises à la suite du renvoi au Conseil Constitutionnel par le Conseil d'Etat le 27 juin 2016 dans sa décision n° 399506 *Société Layher* de la question de la conformité à la Constitution des mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts

POUR :

SAS NAMSA

Ayant son siège social 115 Chemin de l'Islon
38670 Chasse-sur-Rhône
339 611 048 R.C.S. VIENNE

Représentée par son Président

Ci-après : « *la Société* »

AYANT POUR AVOCAT :

TAJ

Société d'avocats inscrite au Barreau des HAUTS-DE-SEINE
Toque NAN 704
181, avenue Charles de Gaulle
92524 NEUILLY-SUR-SEINE Cedex
Tel : 01.40.88.22.50
Fax : 01.40.88.24.24

Représentée par Maître Michel Guichard, Avocat Associé

Au cabinet duquel domicile est élu pour l'ensemble de la procédure



Il nous est apparu nécessaire, à la lecture des observations produites devant le Conseil Constitutionnel, d'apporter des précisions sur deux points.

1. SUR LA DEFINITION DE LA NOTION DE « PAYS TIERS »

Dans son mémoire en intervention, la Société NAMSA a demandé au Conseil constitutionnel de se prononcer en faveur de la constitutionnalité de l'exonération de la contribution de 3% prévue à l'article 235 ter ZCA I 1° du CGI sous réserve d'interprétation quant à son champ d'application dès lors que les sociétés mères établies hors de France qui satisferaient à toutes les conditions prévues à l'article 223 A du CGI mais qui ne peuvent opter du fait de leur localisation géographique se trouvent privées du bénéfice de cette exonération.

Toutefois, la notion de « pays tiers » nécessite d'être explicitée dans la mesure où le législateur tant national que communautaire a pour objectif la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Afin de prendre en compte cet objectif, la définition des « pays tiers » peut être entendue en référence aux notions déjà utilisées par le législateur notamment s'agissant des dispositions prévues aux articles 57, 209 B, 238 A et 238-0 A du CGI ou celles de l'article 990 E du CGI.

1.1. La référence aux articles 57, 209 B, 238 A et 238-0 A du CGI

La prise en compte de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales s'entend, au regard de ces articles, par l'exclusion de certains territoires selon la fiscalité qui y est appliquée.

Ainsi, l'article 209 B du CGI prévoit que :

« 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 bénéficiaires ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés ».

L'article 57 du CGI précise que :

« (...) La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A ou établies ou constituées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ».

L'article 238 A du CGI indique que :

« 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 bénéficiaires ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéficiaires 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. »



Enfin, l'article 238-0 A du CGI renvoie à la définition des Etats considérés comme non coopératifs :

« Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention. »

1.2. La référence à l'article 990 E du CGI

A contrario, l'article 990 E du CGI permet de donner une référence positive à la notion de « pays tiers » qui pourraient bénéficier de l'exonération.

En effet, l'article 990 E du CGI indique que :

« La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable : (...) Personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui ont leur siège en France, dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un Etat ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France. »

L'on notera que s'agissant des sociétés établies au sein de l'Union européenne, il existe une directive d'assistance administrative entre les Etats membres¹ qui « peut être invoquée par un Etat membre afin d'obtenir des autorités compétentes d'un autre Etat membre toutes les informations nécessaires pour lui permettre d'établir correctement le montant des taxes couvertes par ladite directive² ».

D'ailleurs, s'appuyant sur cette directive, la Cour de justice a pu estimer que le refus d'exonérer de taxe sur la valeur vénale des immeubles une société européenne non résidente n'était pas justifié par la lutte contre l'évasion fiscale³.

Cette référence est par ailleurs plus en lien avec les préconisations de l'OCDE.

Dès lors la Société NAMSA propose ainsi au Conseil constitutionnel une formulation possible de la réserve de constitutionnalité en ces termes :

Afin de lutter contre l'évasion fiscale, l'exonération de contribution pourrait être étendue à toutes les sociétés mères établies dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un Etat ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France et qui satisferaient à toutes les conditions prévues à l'article 223 A du CGI mais qui ne peuvent opter du fait de leur localisation géographique.

¹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

² CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes préc. Point 71, CJCE, 27 novembre 2008, aff. C-418/07 Papillon, point 55

³ CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05, ELISA



2 SUR LES EFFETS POUR LE PASSE DE LA DECISION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution confie au Conseil constitutionnel le soin de déterminer les effets dans le temps de ses décisions de censure, en fixant, pour le passé, les « conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause. »

Dès sa décision n°2009-595 DC du 3 décembre 2009, le Conseil constitutionnel s'était montré attentif à la « préservation de l'effet utile de la question prioritaire de constitutionnalité pour le justiciable qui l'a posée » et a jugé expressément depuis sa décision n°2010-108 et 2010-110 QPC du 25 mars 2011, qu'en principe en cas de déclaration d'inconstitutionnalité ou de conformité sous réserve d'interprétation, celle-ci doit soit bénéficier à l'auteur de la question et s'appliquer aux instances en cours à la date de publication de la décision soit que cette déclaration ne peut être invoquée « qu'à l'encontre des impositions contestées » avant la date de publication de la décision (Décision du 25 octobre 2013 n° 2013-351 QPC).

Cela étant, par sa décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel est allé encore plus loin sur l'effet dans le temps de sa décision en déclarant que :

« La déclaration d'inconstitutionnalité du deuxième alinéa du paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 14 mars 2012 (...) est applicable aux amendes prononcées sur le fondement du paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts avant la date de la décision du Conseil constitutionnel et qui n'ont pas donné lieu à un jugement devenu définitif ou pour lesquelles une réclamation peut encore être formée⁴».

En l'espèce, il est rappelé que dès la publication du projet de loi sur la contribution de 3%, la question de la légalité de celle-ci a été soulevée.

Les travaux parlementaires sont particulièrement éclairants en ce qu'ils mettent en exergue les réflexions du législateur et des parlementaires sur la question de l'euro-compatibilité de la Contribution, notamment au regard de la Directive « mère-fille ».

Ainsi, le dispositif initial, prévoyant une exonération des dividendes distribués au titre du régime mère-fille, n'a pas été retenu dans la version finale du texte de l'article 235 ter ZCA ; l'Assemblée Nationale ayant, en cours de route, décidé de réserver le bénéfice de l'exonération aux montants distribués entre sociétés d'un groupe fiscalement intégré (article 223 A du CGI)⁵.

⁴ Soulignement ajouté

⁵ Rapport n° 689 présenté par M. François Marc, fait au nom de la Commission des finances du Sénat, déposé le 23 juillet 2012 : « Dans les groupes de sociétés, les bénéficiaires transitent, par la distribution de dividendes, de filiales en filiales, jusqu'à la société mère. Ainsi, chacune des sociétés d'un même groupe aurait dû être assujettie, à son niveau, à la contribution additionnelle au titre de dividendes correspondant, en réalité, aux mêmes bénéficiaires initiaux.

Afin d'éviter ce phénomène de double imposition, voire d'imposition en cascade, l'alinéa 15 prévoit que sont exonérés les dividendes distribués aux sociétés mères dans le cadre du régime mères-filles, à condition que ces dernières détiennent au moins 10 % du capital de la société émettrice. Il s'agit donc, en quelque sorte, d'un dispositif « renforcé » par rapport au régime mères-filles, auquel sont éligibles les sociétés à partir d'un seuil de détention de seulement 5 %. Ce choix s'explique par la nécessité de traiter de façon similaire les filiales françaises de sociétés étrangères européennes, au sens de l'article 119 ter du CGI. Dans ce cadre, sont en effet exonérés les dividendes distribués à une société établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne et détenant durablement au moins 10 % du capital de la société émettrice. »



Devant l'Assemblée Nationale, M. Charles de Courson, Député, a par ailleurs, clairement indiqué que « La différence de taxation entre les revenus distribués et les revenus mis en réserve n'a aucun fondement économique. (...) [Il aurait mieux valu] augmenter d'un demi-point ou d'un point le taux de l'IS sur tout le monde (...). Cela permettrait de dégager un milliard d'une manière euro compatible et qui n'induit pas des problèmes d'une extrême complexité au sein des groupes »⁶.

Enfin, Monsieur Christian Eckert, Secrétaire du budget, a reconnu lui-même que « la France n'est pas en conformité avec le droit européen en la matière » (JO débat Sénat 24 novembre 2015 n° 132).

En conséquence, il est demandé au Conseil constitutionnel, à l'instar de sa décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, de prononcer la réserve de constitutionnalité d'extension de l'exonération aux sociétés établies hors de France, entendue de manière à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, comme étant applicable au moins à la Contribution de 3% pour laquelle une réclamation peut encore être formée dans les délais prévues par les articles L 190, R 190-1 et R 190-3 du Livre des procédures fiscales.

Fait à Neuilly-sur Seine, le 29 juillet 2016

Michel Guichard
Avocat associé

⁶ Assemblée Nationale, Deuxième séance du jeudi 19 juillet 2012, Propos de M. Charles de Courson