

**CONSEIL CONSTITUTIONNEL**

**QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE**

**n° 2016-571 QPC**

**POUR :**

**La société Layher**

Société par actions simplifiée ayant son siège

ZAC du Parc du Bel Air

19, avenue Joseph Paxton

77614 Ferrières-en-Brie

Ayant pour avocats :

M<sup>e</sup> Marc Pelletier

Avocat au barreau de Paris

094480.pelletiermarc@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré

75008 Paris

pelletier@taxlex.com

M<sup>e</sup> Philippe Derouin

Avocat au barreau de Paris

001576.derouinphilippe@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré

75008 Paris

philippe.derouin@cabinet-derouin.com

**DISPOSITION  
CONTESTEE :**

Article 235 ter ZCA du code général des impôts

## RESUME DE LA QPC

La deuxième loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012 a instauré, à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % portant sur les bénéfices et autres montants distribués « *au sens des articles 109 à 117* » du même code.

Depuis leur adoption, les dispositions du 1° du I de ce texte prévoient que la contribution additionnelle « *n'est pas applicable (...) 1° aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » exonérant ainsi de ce prélèvement les distributions entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré.

Dans sa décision du 27 juin 2016 (n° 399506), le Conseil d'Etat a décidé de renvoyer au Conseil constitutionnel « *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* ».

1. L'exonération de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués entre sociétés d'un même groupe est une application du principe de neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés, mis en œuvre de manière constante, depuis 1920, au travers du régime des sociétés mères et filiales. Elle constitue ainsi une exigence constitutionnelle, au regard notamment des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, poursuivant les mêmes objectifs que le droit de l'Union européenne.

En conséquence, la formule « *entre sociétés du même groupe* » qui définit l'étendue de l'exonération de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués est conforme à la Constitution.

2. En revanche, les mots « *au sens de l'article 223 A* », seuls contestés par la société Layher, qui restreignent le bénéfice de cette exonération aux sociétés ayant opté pour l'application du régime d'intégration fiscale, sont inconstitutionnels.

En premier lieu, la référence à une détention de 95 % du capital – qui est une condition de l'option pour ce régime dérogatoire d'imposition des bénéfices réalisés – instaure une différence de traitement entre les groupes de sociétés selon leur structure et leur mode d'organisation au détriment de données économiques et financières objectives. Elle méconnaît également l'exigence de neutralisation de l'imposition cumulative des montants distribués entre

sociétés d'un même groupe et n'est pas en mesure d'atteindre l'objectif du législateur d'améliorer les fonds propres et l'autofinancement des entreprises.

En second lieu, l'application effective du régime d'intégration fiscale – lequel concerne l'imposition des bénéfices réalisés – n'est pas en rapport avec l'imposition des dividendes et autres montants distribués, objet de l'article 235 ter ZCA. Dans la mesure où la contribution sur les montants distribués « *ne constitue pas, au sens du droit interne, un impôt sur les bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés* » (CE, 27 juin 2016, n° 399757, *Société Soparfi*), la référence à un régime d'imposition des bénéfices réalisés – tel que l'intégration fiscale – pour déterminer la portée d'une exonération de cette contribution apparaît dépourvue de pertinence. Au demeurant, le régime de l'intégration fiscale n'a, par lui-même, aucun effet sur les capitaux propres et l'autofinancement des entreprises.

Exiger l'application effective du régime d'intégration fiscale instaure également une différence de traitement injustifiée selon la localisation des sociétés d'un groupe lorsque cette localisation fait obstacle à la possibilité d'opter pour ce régime d'imposition dérogatoire.

Fondés sur les seules normes constitutionnelles garantissant le principe d'égalité, ces griefs rejoignent ceux adressés, par ailleurs, aux dispositions de l'article 235 ter ZCA au regard du droit de l'Union européenne.

3. La société Layher demande au Conseil constitutionnel de déclarer que, dans la formule « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA du CGI :

- sont conformes à la Constitution les mots « *entre sociétés du même groupe* » ;
- ne sont pas conformes à la Constitution les mots « *au sens de l'article 223 A* ».

En conséquence, elle demande au Conseil constitutionnel :

- à titre principal, abroger les mots « *au sens de l'article 223 A* » et préciser par une réserve d'interprétation transitoire que, pour les besoins du 1° du I de l'article 235 ter ZCA du CGI et sauf disposition législative nouvelle, l'appartenance au groupe de sociétés résulte d'un lien de participation d'au moins 10 % du capital ;
- subsidiairement, formuler la réserve d'interprétation selon laquelle les mots « *au sens de l'article 223 A* » visent, d'une part, les sociétés qui satisfont aux conditions énoncées à l'article 223 A du CGI pour opter pour le régime d'intégration fiscale et, d'autre part, les sociétés, soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat

membre de l'Union européenne ou 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, qui rempliraient ces conditions, autres que celle d'être soumises à l'impôt sur les sociétés en France ;

- en toute hypothèse, dire que l'exonération de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, au sens défini par la décision, s'applique aux montants distribués avant la date d'intervention de cette décision sans porter atteinte à l'exonération de contribution additionnelle dont ont bénéficié, avant cette même date, les montants distribués entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré.

## Table des matières

<b>RESUME DE LA QPC .....</b>	<b>2</b>
<b>FAITS, TEXTE et CONTEXTE .....</b>	<b>8</b>
<b>1. Les faits.....</b>	<b>8</b>
1.1. Les distributions entre les sociétés du groupe Layher .....	8
1.2. Les différences de traitement entre sociétés d'un même groupe, suivant qu'il est fiscalement intégré ou non .....	9
1.3. L'imposition cumulative en cascade des montants distribués entre sociétés d'un même groupe .....	9
<b>2. La contribution additionnelle à l'IS sur les montants distribués de l'article 235 ter ZCA du CGI.....</b>	<b>10</b>
2.1. Le projet initial du Gouvernement .....	10
2.2. L'amendement parlementaire n° 155 .....	13
2.3. Les précédentes contributions additionnelles à l'IS .....	14
<b>3. Le contexte européen et international .....</b>	<b>16</b>
3.1. La liberté d'établissement : l'article 49 du TFUE .....	16
3.2. La directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 .....	17
3.3. Les clauses de non-discrimination des conventions fiscales bilatérales.....	19
<b>4. Les décisions du Conseil d'Etat du 27 juin 2016 .....</b>	<b>20</b>
<b>DISCUSSION .....</b>	<b>23</b>
<b>5. Introduction .....</b>	<b>23</b>
<b>I – LA CONSTITUTIONNALITE DE L'EXONERATION DES MONTANTS DISTRIBUES « ENTRE SOCIETES DU MEME GROUPE » .....</b>	<b>24</b>
<b>6. La pertinence des groupes de sociétés pour apprécier les principes et objectifs à valeur constitutionnelle.....</b>	<b>24</b>
<b>7. L'élimination de la double imposition, une exigence constitutionnelle .....</b>	<b>25</b>
7.1. La décision <i>Moreau</i> du Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010 .....	25
7.2. Le principe « <i>non bis in idem</i> » dans la législation fiscale républicaine .....	26

7.3.	Le principe législatif constant d'élimination des impositions cumulatives en cascade sur les bénéficiaires distribués entre les sociétés d'un même groupe : le régime des sociétés mères et filiales .....	27
7.3.1.	Historique du régime des sociétés mères et filiales .....	27
7.3.2.	Les deux sources de la neutralisation des bénéficiaires distribués entre sociétés .....	28
7.3.3.	Le seuil de participation .....	30
7.4.	Un principe à valeur constitutionnelle.....	31
<b>8.</b>	<b>Le principe constitutionnel d'égalité et le droit de l'Union européenne.....</b>	<b>32</b>
8.1.	Le principe constitutionnel d'égalité et la prohibition des restrictions aux libertés fondamentales.....	33
8.2.	Egalité devant la loi et directives européennes.....	34
8.3.	L'article 16 de la Déclaration de 1789 et les effets des décisions de la CJUE.....	36
<b>9.</b>	<b>Le droit de l'Union européenne et la contribution de 3 % sur les montants distribués ...</b>	<b>37</b>
9.1.	La contribution de 3 % sur les montants distribués et les libertés fondamentales.....	37
9.2.	La contribution de 3 % sur les montants distribués et l'objectif européen de neutralisation des bénéficiaires distribués entre sociétés mères et filiales .....	38
9.2.1.	L'article 4 des directives 90/435/CEE et 2011/96/UE.....	38
9.2.2.	L'alternative : l'article 5 des directives 90/435/CEE et 2011/96/UE .....	39
<b>10.</b>	<b>Conclusion de la première partie : la neutralisation de la double imposition économique des bénéficiaires distribués entre sociétés du même groupe, une exigence constitutionnelle – conformité à la Constitution des mots « entre sociétés du même groupe » dans l'article 235 ter ZCA .....</b>	<b>40</b>
<b>II – L'INCONSTITUTIONNALITE DES MOTS « AU SENS DE L'ARTICLE 223 A » 41</b>		
<b>11.</b>	<b>Critique du seuil de détention de 95 % et inconstitutionnalité des mots « au sens de l'article 223 A » .....</b>	<b>41</b>
11.1.	Le défaut de pertinence d'un seuil de 95 %.....	41
11.2.	Un seuil de 95 % sans rapport avec l'objectif incitatif de la loi.....	43
11.2.1.	La jurisprudence du Conseil constitutionnel .....	43
11.2.2.	L'objectif d'amélioration de la capacité d'investissement et le niveau de fonds propres des entreprises .....	44
11.3.	L'insuffisance de l'objectif de rendement budgétaire .....	45
11.4.	Conclusion : l'abrogation nécessaire des mots « au sens de l'article 223 A du CGI » .	47
11.4.1.	Les « sociétés du même groupe » par référence au contrôle des sociétés : un seuil de 50 % .	47
11.4.2.	Les « sociétés du même groupe » par référence aux participations : un seuil de 10 % .....	48
<b>12.</b>	<b>L'application du régime de l'intégration fiscale est sans rapport avec l'objet de l'exonération de contribution sur les montants distribués : une réserve d'interprétation des mots « au sens de l'article 223 A du CGI ».....</b>	<b>49</b>
12.1.	Egalité devant la loi et défaut de pertinence du régime d'imposition applicable .....	50
12.2.	L'intégration fiscale, un régime dépourvu de tout lien avec l'imposition des montants distribués .....	51
12.2.1.	Rappel des caractéristiques essentielles du régime d'intégration fiscale .....	51

12.2.2.	Les différences avec la décision Nextradio TV .....	53
12.3.	Une fausse logique de « compensation ».....	55
12.4.	Une différence de traitement incohérente au regard de la structure des groupes .....	56
12.5.	Une différence de traitement incohérente au regard de la localisation des groupes.....	57
12.5.1.	La localisation des sociétés mères, un critère sans pertinence.....	57
12.5.2.	Une différence de traitement incompatible avec la liberté d'établissement .....	58
12.6.	Conclusion : la nécessité d'une réserve d'interprétation des mots « <i>au sens de l'article</i>	
223 A »	.....	60
<b>III – SUR LES EFFETS DANS LE TEMPS DE LA DECISION.....</b>		<b>61</b>
<b>PAR CES MOTIFS .....</b>		<b>66</b>

Par une décision n° 399506 en date du 27 juin 2016, le Conseil d'Etat a renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), enregistrée sous le numéro 2016-571 QPC, portant sur la conformité aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques de l'expression « *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 (CGI) depuis son adoption par la loi n° 2012-958 de finances rectificative du 16 août 2012.

## **FAITS, TEXTE et CONTEXTE**

### **1. Les faits**

#### 1.1. Les distributions entre les sociétés du groupe Layher

La société Layher est une société par actions simplifiée dont l'actionnaire unique est la société allemande Layher International GmbH.

Elle a pour activité la fabrication, la vente et la location d'échafaudages.

La SAS Layher détient, par ailleurs, la totalité du capital de la SARL Layher Formation qui forme les personnels des entreprises aux métiers de l'échafaudage. Cette dernière lui a versé, au cours de l'exercice clos le 31 mars 2014, des dividendes d'un montant de 120 000 €, lesquels ont été assujettis à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (IS) de 3 %. Ces distributions ont bénéficié, chez la SAS Layher, de l'exonération d'IS dans le cadre du régime mère-fille, sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

Après affectation des résultats des exercices clos respectivement les 31 mars 2012, 2013 et 2014, la SAS Layher a prélevé sur ses réserves disponibles des sommes qu'elle a distribuées à sa société mère allemande à titre de dividendes au cours des années 2013, 2014 et 2015. Malgré les doutes sur son exigibilité, elle s'est acquittée de la contribution additionnelle à l'IS de 3 %, instituée par l'article 235 ter ZCA du CGI, pour un montant total de 555 000 € (255 000 € en 2013, 150 000 € en 2014, 150 000 € en 2015).



### 1.2. Les différences de traitement entre sociétés d'un même groupe, suivant qu'il est fiscalement intégré ou non

Par rapport à la situation pourtant similaire d'une chaîne identique de participations – de 100 % à chaque niveau – entre sociétés françaises qui auraient opté pour le régime de l'intégration fiscale, la société Layher a été désavantagée à un triple point de vue :

- en premier lieu, la distribution de dividendes de sa filiale française Layher Formation a été assujettie à la contribution additionnelle à l'IS de 3 %, soit 3.600 €, alors qu'elle en aurait été définitivement exonérée, sans contrepartie, si les deux sociétés avaient opté pour l'intégration fiscale dont elles remplissent toutes les conditions posées à l'article 223 A du CGI ;
- en deuxième lieu, la société Layher a dû réintégrer à son bénéfice imposable une quote-part de frais et charges de 5 % en application du deuxième alinéa du I de l'article 216 du CGI, alors qu'elle en aurait été définitivement dispensée, sans contrepartie, en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI dans la rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 – si les deux sociétés avaient opté pour le régime de l'intégration fiscale<sup>1</sup> ;
- en troisième lieu, la société Layher SAS a dû acquitter la contribution additionnelle de 3 % à raison des montants distribués par elle à sa société mère allemande, y compris la part provenant de la distribution reçue de la société française Layher Formation, alors qu'elle en aurait été définitivement exonérée, sans contrepartie, si sa société mère allemande avait été établie en France et si les deux sociétés avaient opté pour l'intégration fiscale dont elles remplissaient toutes les autres conditions posées à l'article 223 A du CGI.

### 1.3. L'imposition cumulative en cascade des montants distribués entre sociétés d'un même groupe

La différence de traitement entre les sociétés du groupe Layher et celles qui ont opté pour le régime d'intégration fiscale résulte de **l'imposition cumulative en cascade des produits de participation distribués entre sociétés d'un même groupe**.

---

<sup>1</sup> A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, cette quote-part serait réduite à 1 % en application de la seconde phrase du deuxième alinéa au I de l'article 216 dans sa rédaction issue de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 du 29 décembre 2015 (article 40) si les deux sociétés avaient opté pour l'intégration fiscale ou si la société Layher Formation avait été établie hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne ou un autre Etat partie à l'accord sur l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette imposition cumulative est écartée lorsque les sociétés concernées (distributrice et bénéficiaire) sont françaises et ont opté pour l'application du régime de l'intégration fiscale.

Elle s'applique, en revanche, aux sociétés françaises qui n'ont pas opté pour ce régime d'imposition (même si elles en remplissent les conditions) et aux distributions au profit de sociétés étrangères qui, faute d'être établies en France, ne peuvent opter pour l'intégration fiscale (alors qu'elles remplissent toutes les autres conditions requises pour l'application de ce régime).

Les première et troisième différences de traitement (point 1.2.) introduites par la contribution additionnelle de 3 % de l'article 235 ter ZCA du CGI issu de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012, font l'objet de la QPC renvoyée par le Conseil d'Etat, et de deux questions préjudicielles posées parallèlement à la CJUE.

## **2. La contribution additionnelle à l'IS sur les montants distribués de l'article 235 ter ZCA du CGI**

### 2.1. Le projet initial du Gouvernement

Le projet de loi de finances rectificative pour 2012 présenté par le Gouvernement énonçait, dans son exposé général des motifs :

*« La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés proposée sur les montants distribués permet de faire face immédiatement aux conséquences de la perte du contentieux relatif à la taxation des dividendes versés à des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) étrangers, tout en incitant au réinvestissement des bénéfices plutôt qu'à la distribution sous forme de dividendes. »*

L'article 5 du projet de loi précisait aux E et F du I et au II :

*E. Après l'article 235 ter ZC, il est inséré un article 235 ter ZCA ainsi rédigé :*

*« Art. 235 ter ZCA. – I. – Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion de ceux mentionnés au I de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier, ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises données à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008, sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117. »*

*« Cette contribution est égale à 3 % des montants distribués après déduction des montants distribués exonérés de retenue à la source en application de l'article 119 ter, et de ceux éligibles au régime prévu aux articles 145 et 216 à la condition qu'ils proviennent de titres de participation représentant au moins 10 % du capital de la société émettrice ou respectant la condition prévue au 9 de l'article 145 pour les entités visées à ce même 9.*

*« Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.*

*« II. – Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies ne sont pas imputables sur la contribution.*

*« III. – La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.*

*« Elle est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard le dernier jour du deuxième mois qui suit celui de la mise en paiement de la distribution.*

*« Pour l'application du deuxième alinéa, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice. »*

*F. Au premier alinéa de l'article 213, après la référence : « 235 ter ZAA », sont insérés les mots : « , la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués mentionnée à l'article 235 ter ZCA ».*

*II. – Les dispositions des A à D du I sont applicables aux produits, sommes, valeurs et distributions versés à compter de la date de la publication de la présente loi. Les dispositions du E du I s'appliquent aux montants distribués dont la mise en paiement est intervenue à compter de la date de la publication de la présente loi et les dispositions du F du I s'appliquent aux exercices clos à compter de cette même date.*

L'exposé des motifs propre à cet article énonce :

*« II. – (...) pour compenser la perte de recettes pérennes liée à la suppression de cette retenue à la source [sur les dividendes versés à des OPCVM étrangers], il est proposé d'instaurer une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (IS) de 3 % sur les montants distribués par les sociétés et organismes français ou étrangers passibles de l'IS en France.*

*Cette contribution additionnelle ne s'appliquerait pas aux organismes de placements collectifs mentionnés à l'article L.214-1 du code monétaire et financier, afin de ne pas créer une distorsion entre ceux-ci et la détention directe. Elle ne s'appliquerait pas non plus aux petites et moyennes entreprises (PME) indépendantes au sens de la réglementation communautaire,*

*afin de ne pas pénaliser celles-ci dans un contexte marqué pour ces dernières par des difficultés d'accès aux financements.*

*Seraient concernés tous les bénéfices distribués et les sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices et mises à la disposition des associés, actionnaires, porteurs de parts ou de tiers, quelle que soit leur qualité (personnes physiques ou personnes morales) et leur lieu de résidence (en France ou à l'étranger). Ainsi, cette nouvelle contribution permettrait d'imposer toutes les sommes qui prennent la forme de dividendes (distributions officielles) ainsi que toutes celles auxquelles le caractère de revenus distribués est expressément attribué par la législation fiscale en vigueur (distributions officieuses). Les sommes non distribuées (en particulier celles réinvesties dans l'entreprise) ne seraient pas soumises à cette contribution.*

***Enfin, ne seraient pas soumis à la contribution les montants distribués à des sociétés susceptibles de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur.***

*La nouvelle contribution serait due pour les montants distribués dont la mise en paiement intervient à compter de la date de publication de la présente loi ».*

Enfin, l'évaluation préalable indiquait notamment que la « *suppression de la RAS sur les OPCVM, les OPCI et les SICAF non-résidents et instauration pour compenser la perte budgétaire qui en résulte d'une contribution additionnelle à l'IS de 3 % portant sur tous les montants distribués par les sociétés ou organismes résidents ou non-résidents passibles de l'IS en France, à l'exception des dividendes versés à une société susceptible de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur* » est une option « *compatible avec le droit communautaire dès lors d'une part qu'elle rétablit l'égalité de traitement entre OPCVM, OPCI et SICAF résidents et non-résidents de France, d'autre part, que les dividendes versés à une société susceptible de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur seraient exonérés de la nouvelle contribution sur les montants distribués, que cette société soit établie en France ou dans un autre Etat de l'Union européenne. Elle permet de maintenir inchangées les recettes budgétaires et n'introduit pas de distorsion entre investissements directs et indirects. Elle est par ailleurs conforme à la volonté de favoriser relativement le réinvestissement des bénéfices des sociétés au regard de leur distribution* ».

Ces citations prouvent qu'à aucun moment, dans ce projet, il n'est fait allusion au régime de l'intégration fiscale qui est étranger à l'économie comme au mécanisme de la contribution additionnelle sur les montants distribués.

Le rapprochement de l'exposé général des motifs – où est mentionnée l'incitation « *au réinvestissement des bénéfices plutôt qu'à la distribution sous forme de dividendes* » – avec le texte de l'article et son exposé des motifs propre illustre encore que l'objectif de réinvestissement des bénéfices ne s'applique pas société par société mais dans les groupes de

sociétés lorsque les participations sont au moins égales à 10 % du capital de la société ou de l'organisme distributeur. L'évaluation préalable de ce texte, jointe au projet de loi, l'indique expressément.

Ainsi le projet de loi évitait toute imposition cumulative en cascade entre sociétés mères et filiales directement détenues à 10 % au moins, ce qui le mettait à l'abri de critiques éventuelles au regard des droits garantis par la Constitution et des exigences du droit de l'Union européenne.

## 2.2. L'amendement parlementaire n° 155

L'économie générale et l'harmonie du projet proposé par le Gouvernement ont été bouleversées lors des travaux en première lecture à l'Assemblée Nationale.

Probablement sensible à l'attrait d'une contribution budgétaire doublée par rapport à la compensation des recettes perdues au titre de la retenue à la source sur les dividendes versés par les OPCVM, le rapporteur général du budget à l'Assemblée nationale, Monsieur Christian Eckert, a proposé un amendement tendant à faire passer de 10 % à 95 % le seuil de participation ouvrant droit à l'exonération de contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués.

Cet amendement n° 155 – finalement intégré au texte adopté – visait à « *substituer à l'alinéa 15* » l'expression suivante : « *La contribution est égale à 3 % des montants distribués. Toutefois, elle n'est pas applicable : « 1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A ; (...) »* ».

Selon le rapporteur général, cet amendement « *propose d'assurer la neutralité fiscale des distributions réalisées entre sociétés membres d'un même groupe fiscal intégré. En effet, la détention directe ou indirecte à 95 % des filiales par la société mère permet de faire remonter l'imposition sur les bénéfices au niveau de la mère, de sorte que la contribution sur les distributions des bénéfices doit elle aussi intervenir à ce niveau. Le régime d'intégration fiscale visant à éliminer tout risque de double imposition concernant l'ensemble des opérations intra-groupe, il convient d'en tenir compte également pour cette nouvelle contribution* ».

Devant le Sénat, le rapporteur de la commission des finances a considéré la mesure comme un relèvement du seuil de 10 % à 95 % : « *l'Assemblée nationale a modifié le régime d'exemption des dividendes distribués entre sociétés d'un groupe. En particulier, elle a décidé de réserver*

aux groupes fiscalement intégrés<sup>2</sup>, le bénéfice de l'exonération des dividendes distribués. Le dispositif initial prévoyait un régime « mère-filles », renforcé par un seuil minimal de détention de 10 %. Ainsi, l'amendement conduit à **resserrer les cas d'exonérations, en les limitant aux dividendes distribués à des sociétés mères détenant, directement ou indirectement, plus de 95 % des parts de la filiale** » (rapport de Monsieur François Marc, n° 689 (2011-2012) du 23 juillet 2012).

Bien que les organismes professionnels aient attiré l'attention du Gouvernement et des rapporteurs généraux sur les dangers que comporte l'imposition cumulative des sommes distribuées à l'intérieur des groupes de sociétés et sur les risques juridiques encourus par le nouveau texte, celui-ci a été adopté avec quelques amendements mineurs concernant certains types de groupes particuliers.

Depuis lors, Monsieur Christian Eckert – devenu entre-temps secrétaire d'Etat au Budget – a reconnu l'incompatibilité de l'imposition litigieuse devant le Sénat (« *Il est vrai que le dispositif de cette contribution additionnelle a fait l'objet d'une mise en demeure de la Commission européenne. [...] Pardonnez-moi d'être quelque peu elliptique, mesdames, messieurs les sénateurs, mais sachez, en tout cas, que la France n'est pas en conformité avec le droit européen en la matière* ») (JO débats Sénat, 24 novembre 2015, n°132, séance du 23 novembre, p. 11388 et 11389).

### 2.3. Les précédentes contributions additionnelles à l'IS

A la différence de la contribution exceptionnelle sur l'IS de l'article 235 ter ZAA et de la contribution sociale sur l'IS de l'article 235 ter ZC du CGI – toutes deux soumises à l'examen du Conseil Constitutionnel (21 décembre 1999, n° 99-422 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000* et 6 mars 2015, n° 2014-456 QPC, *Nextradio TV*) et qui par ailleurs ne semblent pas appeler de critique au regard du droit de l'Union européenne – la contribution additionnelle de 3% à l'IS au titre des montants distribués présente une physionomie particulière :

1°/ elle n'est pas définie par une fraction de l'IS dû par les assujettis ni par une référence directe aux résultats imposables à cet impôt.

Alors que les contributions additionnelles des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC sont « égale(s) à une fraction de cet impôt calculés sur leurs résultats imposables aux

---

<sup>2</sup> Le régime d'intégration fiscale, prévu à l'article 223 A du CGI, permet à une société, à condition qu'elle détienne, directement ou indirectement, au moins 95 % de la filiale, de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés (transparence fiscale).

*taux mentionnés (...) à l'article 219 (...) »*, la contribution additionnelle de l'article 235 ter ZCA « *est égale à 3 % des montants distribués* » « *au sens des articles 109 à 117* » par les assujettis à l'IS.

Si les articles 109 à 117 du CGI contiennent de nombreux renvois aux règles applicables en matière d'IS, le Conseil d'Etat a justement relevé dans ses décisions du 27 juin 2016 que **le fait générateur, l'assiette et le taux de la contribution additionnelle à l'IS de l'article 235 ter ZCA sont déconnectés du fait générateur, de l'assiette et du taux de l'IS et des contributions des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC. Une société peut donc être redevable de la contribution additionnelle de 3 % au titre des montants qu'elle distribue alors même qu'elle ne serait pas redevable de l'IS, que ce soit en raison de résultats déficitaires, de bénéfices réalisés hors de France ou de la perception de produits de participation** – ces deux dernières situations étant visées à l'article 110 du CGI.

2°/ La contribution additionnelle de 3 % au titre des montants distribués étant dépourvue de lien direct avec le montant ou l'assiette de l'IS, l'article 235 ter ZCA ne comporte aucune des dispositions prévues par les articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC pour déterminer les modalités d'application de ces contributions dans le régime de l'intégration fiscale.

En effet, le 3<sup>e</sup> alinéa du I de l'article 235 ter ZAA prévoit que « *pour les redevables qui sont placés sous le régime prévu à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis, la contribution est due par la société mère. Elle est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B, 223 B bis et 223 D, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.* »

De même, le II de l'article 235 ter ZC dispose : « *Pour les entreprises placées sous le régime prévu à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis, la contribution est due par la société mère. Elle est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B, 223 B bis et 223 D* ».

Aucune précision équivalente ne figure à l'article 235 ter ZCA du CGI, ni dans aucune disposition législative qui y fasse référence.

Les seuls points communs entre les trois contributions additionnelles sont les suivants :

1°/ elles sont établies, recouvrées et contrôlées comme l'IS et sous les mêmes sanctions ;

2°/ les crédits d'impôt prévus par la loi ne sont pas imputables ;

3°/ au même titre que l'IS lui-même, elles ne sont pas admises dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt (article 213 du CGI et F du I de l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2012 précitée).

### **3. Le contexte européen et international**

#### 3.1. La liberté d'établissement : l'article 49 du TFUE

En assujettissant à la contribution additionnelle de 3% les distributions de dividendes par une société filiale française à sa société mère européenne alors qu'il exonère de cet impôt :

- d'une part, les distributions de dividendes et les sommes réputées distribuées entre sociétés françaises du même groupe « *au sens de l'article 223 A* » du CGI (1° du I de l'article 235 ter ZCA),
- d'autre part, les bénéfices réalisés par les succursales françaises de sociétés européennes et réputés distribués du fait qu'ils cessent d'être à la disposition de l'exploitation française (combinaison du dernier alinéa du I de l'article 235 ter ZCA et du 3 de l'article 115 quinquies),

l'amendement introduit à l'article 5 du projet – devenu l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2012 – a instauré une différence de traitement dont la justification, au regard de la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), est particulièrement délicate.

Dès avant la loi de finances rectificative du 16 août 2012, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) s'était prononcée à plusieurs reprises sur les conditions de la compatibilité des régimes d'intégration fiscale nationaux (français et néerlandais) avec les exigences de la liberté d'établissement. En principe, la différence de traitement entre les groupes nationaux et ceux qui comportent des sociétés étrangères porte atteinte à la liberté d'établissement. Cette différence de traitement n'est pas justifiée par une différence de situation pertinente mais elle peut, selon la disposition en question, être justifiée soit par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres (et faire obstacle à l'imposition des pertes constatées dans un autre Etat membre : CJUE, 25 février 2010, C-337/08, *X Holding BV*), soit par la cohérence du régime en cas de contrepartie directe entre l'avantage concédé et un inconvénient résultant du régime d'imposition en cause (à condition que la mesure ne soit pas disproportionnée : CJCE, 27 novembre 2008, C-418/07, *Papillon*).



Par la suite, la Cour de justice a confirmé son analyse, notamment sur l'intégration dite « horizontale » entre sociétés nationales sous le contrôle commun d'une société européenne (CJUE, 12 juin 2014, C-39/13, C-40/13 et C-41/13, *SCA Group Holding BV et a.*) et sur l'élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués (CJUE, 2 septembre 2015, C-386/14, *Groupe Steria SCA*).

Les griefs d'inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A* » pour atteinte à l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques qui font l'objet de la présente QPC s'accompagnent d'un grief d'incompatibilité avec les exigences du droit de l'Union européenne.

La Commission européenne a notifié à la France cette incompatibilité par deux des points de sa mise en demeure du 26 février 2015 au titre de la procédure d'infraction 2013/4329 (**PJ n° 1**).

En Belgique, un grief identique a été présenté à l'appui d'un recours constitutionnel à l'encontre de la « *fairness tax* », instaurée en 2013 et inspirée de la contribution additionnelle française sur les montants distribués. La Cour constitutionnelle de Belgique (CCB) a jugé ces critiques suffisamment sérieuses pour renvoyer la question à la CJUE (CCB, 28 janvier 2015, n° 11/2015 – **PJ n° 2**).

Devant la CJUE, la Commission a conclu à l'incompatibilité de la « *fairness tax* » belge en des termes transposables à la contribution additionnelle française sur les montants distribués (conclusions de la Commission européenne sur l'affaire C-68/15 – **PJ n° 3**). L'audience s'est tenue le 22 juin dernier et les conclusions de l'Avocat général sont annoncées pour le 7 octobre prochain.

### 3.2. La directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011

L'imposition cumulative en cascade des bénéfices distribués entre sociétés apparentées – lorsque la participation au capital est au minimum de 10 % - paraît également incompatible avec les exigences des articles 4 et 5 de la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Aux termes de l'article 4 : « 1. *Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable :*  
a) *soit s'abstient d'imposer ces bénéfices*  
b) *soit les impose tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant*

La décision du Conseil d'Etat sur le recours de l'AFEP (27 juin 2016, n° 399024, *Association française des entreprises privées*) et les conclusions du Rapporteur public rappellent que la jurisprudence de la CJUE souffre d'une ambiguïté sur la notion de retenue à la source prohibée par l'article 5 de la directive. S'agissant de l'application de l'article 4 de la directive lors de la redistribution de produits de filiales, le Conseil d'Etat a retenu une solution qui s'écarte de celle de la Cour de justice (comparer CJCE, 12 décembre 2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, particulièrement aux points 104 et 105 et les conclusions Geelhoed point 85, avec CE, 3 juillet 2009, n° 317074, *min. c/ Sté Rhodia* et n° 317075, *min. c/ Sté Accor*).

Comme on l'a vu précédemment (point 2.1.), le projet du gouvernement prenait soin d'écarter l'application de la contribution additionnelle sur les montants distribués à raison de participations d'au moins 10 %, tant à l'égard des sociétés mères européennes qu'en régime intérieur.

L'amendement apporté au projet de loi est moins prudent et semble ainsi postuler que la directive 2011/96 UE ne trouve pas à s'appliquer aux redistributions de produits de filiales. Cette supposition a été contredite par les commentateurs de la loi (Ph. Derouin, « La contribution de 3 % sur les montants distribués et le régime des sociétés mères et filiales : de Charybde en Scylla ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 40, comm. 457 ; E. Dinh, « Contribution de 3 % au titre des montants distribués. Quelle compatibilité avec les engagements internationaux de la France ? », *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 178).

---

2. Rien dans la présente directive n'empêche l'État membre de la société mère de considérer une filiale comme fiscalement transparente sur la base de l'évaluation par cet État membre des caractéristiques juridiques de la filiale au titre de la législation en vertu de laquelle elle a été constituée et, par conséquent, d'imposer la société mère sur la part des bénéfices de la filiale qui lui revient au moment où naissent ces bénéfices. Dans ce cas, l'État membre de la société mère s'abstient d'imposer les bénéfices distribués de la filiale.

Lorsqu'il détermine la part des bénéfices de la filiale qui revient à la société mère au moment où naissent ces bénéfices, l'État membre de la société mère exonère ces bénéfices ou autorise la société mère à déduire du montant de l'impôt dû la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à la part des bénéfices de la société mère que sa filiale et toute sous-filiale ont acquittée, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.

3. Tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère.

Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.

4. Les paragraphes 1 et 2 s'appliquent jusqu'à la date de mise en place effective d'un système commun d'imposition des sociétés.

5. Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, adopte en temps utile les dispositions applicables à compter de la date de l'entrée en vigueur effective du système commun d'imposition des sociétés ».

L'article 5 de la directive dispose : « Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

La « *fairness tax* » belge évoquée ci-dessus, critiquée au regard de la liberté d'établissement (point 3.1.), l'a également été sous l'angle des articles 4 et 5 de la Directive 2011/96 UE. L'ensemble de ces griefs a motivé un renvoi à la Cour de Justice (CCB, arrêt précité). Sur ce terrain également, la Commission européenne a conclu à l'incompatibilité de la taxe belge pour des motifs transposables à la contribution additionnelle française sur les montants distribués (Concl. de la Commission européenne sur l'affaire C-68/15 V. PJ n° 3).

Parallèlement, la Commission a formulé ces griefs fondés sur la méconnaissance de la directive 2011/96/UE dans la procédure d'infraction engagée contre la France (mise en demeure du 26 février 2015, n° 2013/4329, V. PJ n° 2).

C'est donc sans surprise que la question de la compatibilité d'une taxe telle que celle de l'article 235 ter ZCA avec les articles 4 et 5 de la directive 2011/96 UE a été transmise par le Conseil d'Etat à la CJUE par sa décision n° 398585 *AFEP et autres*, du 27 juin 2016.

### 3.3. Les clauses de non-discrimination des conventions fiscales bilatérales

Enfin, de nombreuses conventions fiscales bilatérales comportent une clause de non-discrimination inspirée des modèles élaborés par l'OCDE et l'ONU. La différence de traitement que l'article 235 ter ZCA instaure entre les distributions par des sociétés françaises du même groupe « *au sens de l'article 223 A* » et les distributions au profit de sociétés étrangères bénéficiant de la clause de non-discrimination conduit donc à s'interroger sur la pertinence de la différence de situation entre sociétés.

Depuis l'important arrêt d'assemblée plénière *Roval* de la Cour de Cassation du 21 décembre 1990 (n° 88-15.744 : Bull. civ. 1990, ass. plén., n° 12, p. 23 ; Dr. fisc. 1991, n° 12, com. 614, Rapport Lemontey), il est acquis que les clauses de non-discrimination des conventions fiscales bilatérales s'appliquent aux personnes morales, dont le siège détermine à la fois la nationalité et la résidence, et que l'identité de situation s'apprécie au regard du fait générateur et des caractéristiques de la disposition fiscale en cause.

Les clauses de non-discrimination des conventions fiscales bilatérales font ainsi obstacle à l'application de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeuble situés en France à des sociétés ayant leur siège dans les États étrangers ayant conclu de tels traités avec la France.

Le Conseil d'Etat retient une solution identique. Dans sa décision de Section *Andritz* (CE, 30 décembre 2003, n° 233894, *SA Andritz*), il a jugé que la clause de non-discrimination de la convention franco-autrichienne, stipulant que « *les entreprises de l'un des deux Etats, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par une*

*ou plusieurs personnes domiciliées dans l'autre Etat, ne sont soumises, dans le premier Etat, à aucune imposition ou obligation y relative, qui soit autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat », pouvait être invoquée, de façon opérante, par une filiale française d'une société mère autrichienne à l'encontre d'une imposition à laquelle la France l'assujettissait.*

A cette occasion, le Conseil d'Etat a considéré que la filiale française d'une société mère autrichienne est de « *même nature* » que la filiale française d'une société française détenant la qualité de société mère au sens de l'article 145 du CGI et en a déduit que les stipulations de l'article 26 § 3 de la convention franco-autrichienne font obstacle à ce que la première soit assujettie, à raison des intérêts qu'elle a versés à sa société mère autrichienne en contrepartie d'avances en compte courant, à une imposition qui soit autre ou plus lourde que celle prévue au b) de l'article 212-1° du CGI alors en vigueur, dans l'hypothèse où une société française verse à sa société mère française des intérêts, en rémunération des sommes laissées ou mises à sa disposition par l'intéressée.

Le grief d'inconstitutionnalité pour atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques est ainsi susceptible de rejoindre celui de discrimination, laquelle est prohibée par la plupart des conventions internationales en des termes voisins (E. Dinh, « Contribution de 3 % au titre des montants distribués. Quelle compatibilité avec les engagements internationaux de la France ? » art. préc.).

#### **4. Les décisions du Conseil d'Etat du 27 juin 2016**

Saisi de trois recours pour excès de pouvoir dirigés contre le commentaire administratif de l'article 235 ter ZCA du CGI et de la QPC transmise par un tribunal administratif, le Conseil d'Etat s'est prononcé par quatre décisions du 27 juin 2016, rendues par la même formation de jugement, aux conclusions conjointes du Rapporteur public, Madame Nathalie Escaut.

Dans leur analyse des dispositions législatives en cause, ces décisions ont mis en lumière l'originalité de la contribution sur les montants distribués. Si, en tant que contribution additionnelle à l'IS, elle a pour assujettis les sociétés et organismes assujettis à cet impôt et est recouvrée, contrôlée et contestée comme en matière d'IS, elle possède des caractéristiques spécifiques :

- « **le fait générateur de la contribution additionnelle est différent de celui de l'impôt sur les sociétés**, dès lors que la contribution s'applique non pas lors de la perception des dividendes mais au moment de leur redistribution par la société qui les a reçus ; que **l'assiette de la contribution additionnelle, qui prend en compte notamment les bénéfices distribués provenant de bénéfices mis en réserve, est différente de celle de**

*l'impôt sur les sociétés* » (CE, 27 juin 2016, n° 399024, *Association française des entreprises privées*, consid. n° 9) ;

- « *la contribution additionnelle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts est établie sur les « montants distribués » au sens des articles 109 à 117 du code général des impôts ; qu'elle s'applique à des faits générateurs, constitués par la mise en paiement de la distribution, postérieurs à la publication de la loi du 16 août 2012 ; (...) cette contribution ne constitue pas, au sens du droit interne, un impôt sur les bénéficiaires ou revenus réalisés par les sociétés* » (CE, 27 juin 2016, n° 399757, *Société Soparfi*, consid. n° 6 et 7).

Si, à plusieurs reprises, les articles 109 à 117 du CGI font référence aux bénéficiaires retenus pour l'assiette de l'IS, le Conseil d'Etat a ajouté « *que la contribution concerne principalement la distribution de dividendes, qui résulte nécessairement d'une décision prise par les organes compétents de la société au regard de sa situation financière ; que l'application de la contribution additionnelle ne saurait, dès lors, méconnaître l'exigence de prise en compte des facultés contributives de la société, y compris lorsque cette dernière décide de procéder à une distribution alors qu'elle est déficitaire* » et « *que la contribution additionnelle n'est pas mise à la charge de l'actionnaire mais de la société qui verse les revenus, certaines sociétés étant d'ailleurs exonérées de cet impôt ; qu'il ressort, au demeurant, des travaux préparatoires à la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, dont les dispositions contestées sont issues, que le législateur a entendu créer **une imposition qui, au regard du droit interne, n'est pas une retenue à la source*** » (CE, 27 juin 2016, n° 398585, *Société Apsis*, consid. n° 11 et 13).

Enfin, sur l'exonération des montants distribués entre sociétés du même groupe, le Conseil d'Etat a considéré que « *l'exonération ainsi prévue ne peut être interprétée comme bénéficiant à l'ensemble des groupes dans lesquels les chaînes de participation sont supérieures ou égales à 95 %, sans tenir compte de l'absence d'exercice effectif de l'option pour le régime de l'intégration fiscale ou de l'impossibilité de cet exercice* » (CE, 27 juin 2016, n° 398585, *Société Layher*, consid. n° 4).

En conséquence, le Conseil d'Etat a jugé, sur le recours n° 399024, « *que l'appréciation de la compatibilité entre les dispositions contestées et la directive du 30 novembre 2011 dépend de la réponse aux questions suivantes :*

*1° L'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, et notamment son paragraphe 1, sous a), s'oppose-t-il à une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, qui est perçue à l'occasion de la distribution de bénéfices par une société passible de l'impôt sur les sociétés en France et dont l'assiette est constituée par les montants distribués ?*

*2° En cas de réponse négative à la première question, une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts doit-elle être regardée comme une « retenue*

*à la source », dont sont exonérés les bénéficiaires distribués par une filiale en vertu de l'article 5 de la directive ?*

*(...) que les questions énoncées (...) soulèvent une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne » (CE, Association française des entreprises privées, préc., consid. n° 12 et 13 et article 2 du dispositif ; CE, Société Apsis, préc., consid. n° 15 à 19).*

Sur le recours de la Société Layher – lequel portait sur la constitutionnalité des seuls mots « *au sens de l'article 223 A* » – et la question prioritaire de la société Apsis, le Conseil d'Etat a considéré que « *le fait de réserver cette exonération aux seules sociétés bénéficiant du régime de l'intégration fiscale méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques découlant des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* » « *soulève une question présentant un caractère sérieux ; qu'ainsi, il y a lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée* » (CE, Société Layher, préc., consid. n° 5 et 6 et article 1<sup>er</sup> du dispositif ; CE, Société Apsis, préc., consid. n° 23 à 26).

## DISCUSSION

### 5. Introduction

La question porte sur l'exonération des montants distribués entre sociétés d'un même groupe au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

La société requérante se propose de rappeler, dans une première partie, que la neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre les sociétés d'un même groupe est une exigence constitutionnelle en retenant :

- la pertinence des groupes de sociétés comme cadre d'application du principe d'égalité ;
- la tradition républicaine d'élimination des doubles impositions et particulièrement de l'imposition cumulative en cascade sur les bénéfices distribués entre les sociétés d'un même groupe ;
- l'objectif reconnu par le droit de l'Union européenne de neutralité fiscale des distributions de bénéfices entre sociétés d'un même groupe.

Autrement dit, la requérante se propose de montrer **la conformité à la Constitution des mots « entre sociétés du même groupe »**.

Dans une seconde partie, la société requérante présentera :

- une critique du seuil de détention de 95 % qu'impliquent les mots « au sens de l'article 223 A » objet de la question prioritaire de constitutionnalité ;
- le défaut de pertinence de l'application effective du régime de l'intégration fiscale au regard tant de l'objet de la loi que de l'objectif poursuivi par le législateur.

Autrement dit, la requérante entend démontrer **l'inconstitutionnalité des mots « au sens de l'article 223 A du CGI »** - objet de la question soumise au Conseil d'Etat.

## I – LA CONSTITUTIONNALITE DE L'EXONERATION DES MONTANTS DISTRIBUES « ENTRE SOCIETES DU MEME GROUPE »

### 6. La pertinence des groupes de sociétés pour apprécier les principes et objectifs à valeur constitutionnelle

Les groupes de sociétés sont, de longue date, une réalité au regard de laquelle le Conseil constitutionnel apprécie les droits que la Constitution garantit.

C'est ainsi qu'au sujet de la loi de nationalisation de 1982, le Conseil a retenu « *qu'en particulier, la référence à la situation nette comptable sans prise en compte des actifs des filiales ainsi que la référence au bénéfice net moyen sans prise en compte des bénéficiaires des filiales conduisent pour les sociétés en cause à des résultats très différents déterminés non par la différence de données économiques et financières objectives mais par la diversité des techniques de gestion et des méthodes de présentation comptable suivies par les sociétés qui, en elle-même, ne devrait pas avoir d'influence sur l'évaluation des indemnités*<sup>4</sup> » (Cons. const., 16 janvier 1982, n° 81-132 DC, *Loi de nationalisation*, cons. n° 55).

Il résulte de cette décision que la mise en œuvre du principe d'égalité exclut de faire prévaloir le cadre juridique découlant des techniques de gestion ou d'organisation des entreprises sur les données économiques et financières objectives des groupes de sociétés. La solution dégagée pour l'indemnisation des actionnaires d'entreprises nationalisées est transposable à l'exonération d'une contribution sur les montants distribués au sein des groupes : le groupe est une réalité juridique pertinente pour l'application du principe d'égalité.

La réalité des groupes de sociétés est également prise en compte, même en l'absence de texte exprès, par les plus hautes juridictions des deux ordres<sup>5</sup> si bien que, par-delà les différences de

<sup>4</sup> Cette décision a été rendue au rapport du Doyen Vedel dont on a souligné le « rôle déterminant » dans son adoption (F. Mélin-Soucramanien, B. Mathieu, J.-P. Machelon, D. Rousseau, X. Philippe, *Les grandes délibérations du Conseil constitutionnel*, 2<sup>ème</sup> ed., Dalloz, 2014, p. 328). Il n'était pas seulement le premier constitutionnaliste de son temps mais aussi, entre autres domaines du droit, un éminent fiscaliste : président du groupement français de l'Association fiscale internationale (IFA), il a été, au début des années 1960, l'un des deux membres français du comité Neumark, comité fiscal et financier constitué par la Commission européenne pour l'étude des problèmes de politique fiscale et financière dans la CEE et notamment l'élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués.

<sup>5</sup> Ainsi, en matière de droit du travail, le Conseil d'Etat comme la chambre sociale de la Cour de cassation jugent de façon constante, d'une part, que pour apprécier la réalité et le caractère sérieux d'un motif économique de licenciement il y a lieu de retenir la situation du secteur d'activité au regard du groupe de sociétés, et, d'autre part, que pour apprécier les perspectives de reclassement d'un salarié licencié, il y a lieu de considérer les possibilités d'emploi dans les sociétés du groupe.



politique jurisprudentielle, la prise en compte des groupes de sociétés est une constante de l'analyse des juridictions suprêmes.

## 7. L'élimination de la double imposition, une exigence constitutionnelle

### 7.1. La décision *Moreau* du Conseil constitutionnel du 26 novembre 2010

Le Conseil constitutionnel garantit déjà l'exclusion des doubles impositions sur le fondement du principe d'égalité.

Ainsi, dans la décision *Moreau* du 26 novembre 2010 (n° 2010-70 QPC), le dispositif de l'article 155 A du CGI visant à rendre fiscalement transparentes les « *rent a star companies* » n'a été déclaré conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789 qu'au prix d'une réserve énonçant que « **la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt** » (cons. n° 4).

---

En matière d'abus de biens sociaux, la chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé que :  
 « Pour échapper aux prévisions des articles 425 (4°) et 437 (3°) de la loi du 24 juillet 1966 (devenus L 241-3 et L 242-6 du code de commerce), le concours financier apporté, par les dirigeants de fait ou de droit d'une société, à une autre entreprise d'un même groupe dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement, doit être dicté par un intérêt économique, social ou financier commun, **apprécié au regard d'une politique élaborée pour l'ensemble de ce groupe**, et ne doit ni être démunie de contrepartie ou rompre l'équilibre entre les engagements respectifs des diverses sociétés concernées, ni excéder les possibilités financières de celle qui en supporte la charge » (Cass. Crim. 4 février 1985, n° 84-91581, *Rozenblum*, B Crim., n° 54, qui a confirmé un principe dégagé et mis en œuvre par les juridictions du fond depuis 1976 ; 20 mars 2007, n° 05-85253, B. crim. n° 86, p. 426 qui statue aussi sur le prêt de main-d'œuvre entre sociétés du groupe ; 6 avril 2016, n° 15-80150).

En matière fiscale, le Conseil d'Etat ne raisonne pas différemment même s'il adopte une attitude plus nuancée, voire plus restrictive que la Cour de cassation.

D'une part, il a jugé que « lorsqu'une société a notamment pour clients des filiales dans lesquelles les participations minoritaires sont négligeables, il n'est pas anormal qu'elle partage à l'égard de ces filiales une politique de prix concurrentiels au point de renoncer à réaliser des bénéfices sur cette catégorie d'affaires ; qu'à cet effet, elle peut être conduite à ajuster les prix facturés aux filiales sur ses prix de revient réels, ceux-ci comprenant, d'une part les frais et charges proportionnels qu'entraîne chaque opération, d'autre part une quote-part des charges fixes de l'entreprise » (CE, 24 février 1978, n° 2372 : *RJF* 4/78, n° 161).

En revanche, le Conseil d'Etat juge que tel n'est pas le cas des prestations financières et des cessions d'immobilisations qui doivent s'effectuer à la valeur vénale réelle, sauf contrepartie équivalente, y compris entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré (CE, 10 novembre 2010, n° 309418, *Min. c. Sté Corbfi* : *RJF* 2/11, n° 153).

D'autre part, le Conseil d'Etat a également jugé que ne s'écarte pas d'une gestion normale la société mère qui vient en aide à une filiale, ou sous-filiale, dont les difficultés financières seraient de nature à porter atteinte à son propre renom (CE, 30 avril 1980, n° 16253 : *RJF* 6/80 n° 467, concl. Martin-Laprade ; CE, 10 mars 2006, n° 263183, *Société Sept*, *RJF* 6/06, n° 678).

Selon le commentaire officiel de la décision, « dans le cas de l'article 155 A, existe un tel risque de double imposition, dans la mesure où le prestataire peut percevoir effectivement tout ou partie des sommes rémunérant les services qu'il a rendus. L'intéressé peut alors être imposé, au titre du même impôt, une première fois sur le fondement de l'article 155A, et une seconde fois sur le fondement du droit commun au titre des sommes qui lui auront été finalement reversées ». « **Le Conseil a, en conséquence, déclaré l'article 155 A conforme à l'article 13 de la Déclaration de 1789, sous réserve que son application exclue les cas de double imposition à un même impôt, impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés** ».

Relative à la prohibition de la double imposition juridique, cette décision est l'illustration d'un principe constant de la législation fiscale française qui tend à éviter, plus largement, la double imposition – qu'il s'agisse d'une double imposition juridique ou d'une double imposition économique.

### 7.2. Le principe « non bis in idem » dans la législation fiscale républicaine

La prohibition de la double imposition est un principe constant reconnu dès le Directoire par la loi du 22 frimaire an VII sur l'enregistrement et le timbre : une même convention ne peut donner ouverture qu'à un seul droit. Si une convention a subi dans un acte l'impôt de l'enregistrement, elle peut être répétée dans une série indéfinie d'actes sans donner ouverture à un nouveau droit, c'est le principe *non bis in idem*, dont s'inspire *a contrario* l'article 11 de la loi, repris à l'article 671 du CGI. Ce principe interdit également la perception d'un nouveau droit sur les actes de complément, les actes refaits, les ratifications, l'établissement de titres nouveaux, etc.

Dans l'interprétation qu'a confirmée la jurisprudence, ce principe implique aussi qu'une même convention ne peut être soumise cumulativement à deux droits proportionnels. Il en est ainsi alors même que l'un de ces droits est un droit d'enregistrement proprement dit, tel que le droit sur les actes portant cession d'actions (instauré par la loi du 22 frimaire an VII) et que l'autre est un droit de timbre, tel que le droit sur les transmissions d'actions (instauré par une loi de la 2<sup>ème</sup> République), ancêtre de l'impôt sur les opérations de bourse et de la taxe sur les transactions financières (Cass. Req., 12 février 1861, *Enregistrement c. Sté Furne* : Sirey 1861, 1, p. 459).

La solution a été expressément reprise, dans la législation actuelle, au d) du II de l'article 726 du CGI qui dispose que les droits de cession d'actions « *ne sont pas applicables (...) d) aux opérations taxées au titre de l'article 235 ter ZD* ».

Le principe a également été décliné à l'identique pour l'application des impositions directes. C'est le cas notamment pour la contribution mobilière et la patente – devenues des impôts

locaux – pour lesquelles l'article 1407 du CGI rappelle, encore aujourd'hui, que ne sont pas soumis à la taxe d'habitation les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises.

Il en a été de même aux origines de l'impôt sur le revenu pour exclure le cumul d'impositions cédulaires sur un même revenu et pour éviter l'imposition en cascade d'opérations successives telles que des distributions de bénéfices entre sociétés.

La tradition législative française depuis un siècle, comme le droit de l'Union européenne depuis plus de vingt-cinq ans, ont résolument fait prévaloir la neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés d'un même groupe.

### 7.3. Le principe législatif constant d'élimination des impositions cumulatives en cascade sur les bénéfices distribués entre les sociétés d'un même groupe : le régime des sociétés mères et filiales

L'exonération des bénéfices distribués entre sociétés, voire redistribués par une société mère, est une constante de la législation française depuis un siècle.

#### *7.3.1. Historique du régime des sociétés mères et filiales*

Ainsi que l'a retracé Monsieur le Rapporteur public Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sur une importante série d'affaires fiscales :

*« - le régime des « sociétés mères » remonte, en effet, à l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920 dont l'objectif était « l'expansion économique du pays » par l'encouragement de sociétés mères omnium qui « créent des filiales dont elles gardent les titres dans leur portefeuille » et qui « rendent possibles des ententes entre sociétés pour favoriser leur développement commun » (Rapporteur général Dumont devant la Chambre des députés), une telle « création de réseaux de sociétés filiales (...) actuellement entravée par suite de notre régime fiscal » devant exclure « les titres que des sociétés peuvent acheter sur le marché en emploi de leurs fonds disponibles ou dans un simple but de spéculation » (Rapport de Paul Doumer au Sénat), ce qui s'est traduit, dès l'origine par une condition de durée minimale des titres ;*

*- la loi de 1952 habilite notamment le gouvernement à alléger la charge fiscale qui pèse au niveau de la mère sur les dividendes reçus des filiales ainsi qu'à unifier et assouplir le régime d'imposition des dividendes versés par les mères ; elle débouchera sur l'exonération d'impôt sur les sociétés sur les dividendes des filles reçus par leur mère prévue par l'article 216 avec déduction d'une quote-part alors fixée à 25 %, le bénéfice du régime étant alors conditionné*

*par une détention préalable des titres pendant deux ans ou leur souscription à l'origine ; elle fixera, dans le prolongement d'une modification d'une loi du 31 décembre 1936, un seuil de participation minimale à 20 % ;*

*- la loi 65-566 du 12 juillet 1965 qui crée l'avoir fiscal, modifie aussi le régime des « sociétés mères » avec une volonté affichée, notamment, de « faire disparaître les obstacles qui s'opposent à la rénovation des structures industrielles et commerciales » (exposé des motifs) et parmi les objectifs, celui de « favoriser les regroupements d'entreprises pour accroître la taille moyenne des entreprises françaises et développer la compétitivité de notre économie en réformant le régime des plus-values, des fusions, des liquidations et le régime fiscal des groupes » (cf. rapporteur général Vallon devant l'Assemblée nationale qui compare déjà la France à l'Allemagne pour ce qui est de la taille des entreprises) ;*

*- la quote-part de frais et charges passe à 5 % et la durée de deux ans de détention devient un engagement et non plus un préalable. Enfin, la participation minimale est abaissée à 10 % pour encourager les mères à avoir plus de filles, ce seuil n'étant pas exigé pour les participations supérieures à 10 MF car : « On ne peut pas dire que ce soit un placement pur et simple, en raison de l'importance de cette somme. Cela traduit, au contraire, un intérêt direct que prend cette société dans la gestion et dans la marche de cette autre société » (rapporteur général Pellenc devant le Sénat) ;*

*- ce seuil exprimé en valeur absolue est supprimé en 1983 puis rétabli en 1987 à hauteur de 150 MF (création de noyaux stables dans le cadre des privatisations) pour être supprimé par l'article 9 de la loi de finances pour 2001 qui abaisse, par ailleurs, le taux minimal de détention de 10 à 5 % dans un souci de modernisation du régime ; le régime n'a ensuite bougé qu'à la marge, notamment pour ce qui est du montant de la quote-part de frais et charges, pour de simples raisons de rendement fiscal » (Concl. Aladjidi sur CE 17 juillet 2013, n° 356523 et autres, Min c. Sté Garnier Choiseul Holding, RJF 11/13, n° 1064, BCDF 1/13, n° 119).*

### *7.3.2. Les deux sources de la neutralisation des bénéfices distribués entre sociétés*

L'historique des textes a été précisé et complété par Monsieur le Professeur Guy Gest dans un article de référence (G. Gest, « Histoire et esprit du régime des sociétés mères », *Dr. fisc.* 2014, n° 41, comm. 565).

*« Le législateur de 1914 avait, parallèlement à la création d'un impôt général sur le revenu progressif (loi du 15 juillet), maintenu en vigueur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (l'IRVM), créé par une loi du 29 juin 1872, et lui avait conservé, bien qu'il portât sur les distributions de bénéfices, son caractère de droit de mutation et donc d'enregistrement (loi du 29 mars 1914). Cet IRVM devint ensuite, sous la même appellation et doté formellement de la même nature, l'un des éléments du système d'impôts cédulaires mis en place par la loi du 31 juillet 1917 et frappant à des taux proportionnels les différentes catégories de revenus.*

*Dans le cadre de ce système, les sociétés par actions puis, à partir de 1925, les SARL étaient soumises à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) mais ceux de leurs **produits accessoires constitués par des distributions en provenance d'autres sociétés de même nature étaient extournés de ces mêmes BIC – on reconnaît là l'exonération d'IS prévue par l'actuel article 216 du CGI – parce qu'ils avaient été préalablement frappés par l'IRVM, considéré alors comme un impôt dû par la société bénéficiaire de la distribution mais prélevé par la société distributrice. Cette extourne était dépourvue de toute connotation de politique économique, sociale ou autre ; elle était considérée comme l'application pure et simple d'un principe de pure technique fiscale selon lequel un même revenu ne pouvait être frappé de deux impôts cédulaires différents.***

*Ce principe fut d'ailleurs reconnu, dès 1918, dans l'instruction d'application du 30 mars de cette même année, en son paragraphe 26<sup>6</sup>. Dès lors on ne s'étonnera pas que l'exonération d'impôt cédulaire sur les BIC des dividendes reçus d'une autre société de capitaux, lorsqu'elle fut consacrée par le législateur à l'article 2 d'une loi du 25 avril 1925 (portant budget général pour 1925), le fut sans aucune discussion dès lors qu'il s'agissait de l'application à ce cas particulier d'un principe reconnu<sup>7</sup>.*

*En réalité, l'objet de cette loi – et les discussions au Parlement n'ont porté que sur ce point<sup>8</sup> – était d'introduire, en contrepartie de cette exonération, la réintégration dans le bénéfice imposable des charges liées à l'acquisition de ces dividendes ; cette réintégration prenait la forme d'une quote-part de frais et charges – l'expression était déjà utilisée – mais il faudra attendre 1934 pour que cette quote-part prenne la forme qu'on lui connaît aujourd'hui d'un pourcentage forfaitaire (alors de 30 %) du montant des revenus mobiliers reçus.*

*On notera que la rédaction de l'article 2 de la loi de 1925 était déjà très proche de celle de notre article 216 du CGI ; mais il convient d'insister sur le fait que **le régime fiscal institué par la loi de 1917 tel que commenté par l'instruction de 1918 et aménagé par la loi de 1925 était alors le régime de droit commun des distributions entre sociétés ; il ne s'agissait aucunement d'un régime dérogatoire et ce régime n'était en particulier pas dénommé régime des sociétés mères et filiales.***

Le Professeur Gest poursuit :

*« Le régime de faveur institué par l'article 27 d'une loi du 31 juillet 1920<sup>9</sup>, avait pour objet d'alléger, non la charge de la mère, mais celle que les associés de la mère auraient dû normalement supporter lors de la redistribution par celle-ci des produits de la filiale, en exonérant cette redistribution de l'IRVM ; (...) cette disposition fut codifiée (à partir de 1926 (...) sous l'article 153 du Code fiscal des valeurs mobilières. (...).*

<sup>6</sup> (V. par ex., M. Lecerclé, *L'impôt cédulaire sur les BIC* : thèse, Paris, 1922, p. 88. – J. Montigny, *La nouvelle taxation des BIC* : thèse, Paris, 1920, p. 67)

<sup>7</sup> V. L. Bocquet, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général* : Sirey, 3e éd., 1926, p. 283

<sup>8</sup> Notamment les interventions d'André François-Poncet, V. JO Chambre des députés, 19 févr. 1925, p. 1016 à 1019

<sup>9</sup> Portant budget général pour 1920 : Journal Officiel du 1er Aout 1920

*Le motif précis de son introduction – tel qu'il ressort de la lecture des travaux préparatoires de la loi de 1920<sup>10</sup> complétée par celle de la littérature fiscale de l'époque<sup>11</sup> – fut le souci de faciliter, grâce à cette exonération d'IRVM, la collecte de l'épargne par des sociétés interposées, dites holding par référence aux techniques anglo-américaines (...), l'épargne ainsi collectée étant réinvestie dans le capital de sociétés nouvelles – les filiales – dans le but de constituer des groupes sur le modèle des « omniums » étrangers et de moderniser ainsi les structures économiques du pays.*

*Seule pouvait bénéficier de l'exonération d'IRVM la redistribution des produits afférents à des titres (actions, puis parts de SARL) souscrits à l'émission, lors de la création de la filiale ou d'une augmentation de capital de celle-ci. Telle était, à l'origine, la seule condition d'application de l'exonération d'IRVM sur la redistribution, c'est-à-dire du régime des sociétés mères de l'époque. Il fallut attendre seize ans pour que fût introduite une condition de taux minimum de participation, vingt-trois ans pour qu'y fût ajoutée une condition de durée de détention de la participation et trente-deux ans pour que fût opérée ce que l'exposé des motifs de l'article 45 de la loi de finances pour 1952 du 14 avril 1952 appelait « l'unification » des régimes d'imposition des revenus de valeurs mobilières.*

### 7.3.3. Le seuil de participation

Comme le relève à ce sujet le Professeur Gest :

*« Faisant une application littérale de la loi de 1920, la Cour de cassation, dans un arrêt de chambre civile du 15 juillet 1930<sup>12</sup>, avait écarté la thèse de l'Administration selon laquelle l'exonération d'IRVM dont bénéficiaient alors les redistributions opérées par les sociétés mères n'était accessible que s'il existait des « relations étroites » entre mère et filiale. En réaction, l'Administration saisit le législateur et l'on peut lire dans l'exposé des motifs du projet de loi<sup>13</sup> : « À la faveur de cette interprétation, des [sociétés] qui s'étaient bornées à souscrire à l'émission un petit nombre d'actions ou qui n'avaient jamais entendu en prenant une participation dans une société s'assurer le contrôle de celle-ci, ont pu [...] bénéficier d'une exonération qui ne répondait pas à l'intention du législateur ». Ce rappel de l'intention du législateur fait écho au rapport sénatorial précité relatif à la loi de 1920 où Paul Doumer, alors sénateur, expliquait qu'il convenait d'exclure les titres acquis dans un simple but de spéculation. La notion de contrôle à laquelle l'exposé des motifs de la loi de 1936 se référait s'est concrétisée par l'introduction d'une condition de taux minimum de participation de 50 %. Mais ce niveau d'exigence s'est très vite révélé contre-productif au regard de l'objectif initial, dont on rappelle qu'il était de faciliter la constitution de groupes de sociétés. La loi de 1943 amorce la décrue et, en 1952, lorsque la condition trouve à s'appliquer au nouveau régime des sociétés*

<sup>10</sup> Cf. notamment, Rapp. Sénat, ann. 339 : JO doc. parlementaires, p. 365 et 366, par Paul Doumer. – et extraits des Rapp. chambre des députés Dumont et Sénat Doumer : DP 1921, 4, p. 125

<sup>11</sup> Notamment l'ouvrage de Lucien Bocquet, précité, et A. Wahl, Des mesures récentes destinées à éviter les doubles emplois en matière d'impôts sur les titres : Journ. sociétés 1921, n° 1, p. 5 à 18

<sup>12</sup> Cass. civ., 15 juill. 1930, Société générale de Crédit industriel et commercial : DH 1930, p. 473

<sup>13</sup> Doc. chambre parlementaires, ann. 1214, p. 17

mères, **le taux n'est plus que de 20 %**. La loi du 12 juillet 1965 précitée le **ramène à 10 %**. Ses travaux préparatoires<sup>14</sup> expliquent qu'il s'agissait de faciliter l'adaptation des structures économiques, de permettre aux sociétés de diversifier leurs participations et de remettre sur le marché financier les titres non nécessaires à l'application du régime ».

En résumé, le principe d'exonération des bénéfices distribués entre sociétés ou redistribués par les sociétés mères n'est pas historiquement lié à un taux minimum de participation : jusqu'à une époque récente, un certain montant d'investissement exprimé en valeur monétaire suffisait.

Si le taux minimum de participation de 50 %, introduit en 1936, n'a pas pu être maintenu durablement, le seuil de 95 % retenu par l'amendement parlementaire n° 155 pour éviter une double imposition économique des dividendes paraît exagérément restrictif.

#### 7.4. Un principe à valeur constitutionnelle

7.4.1. Les décisions du Conseil constitutionnel du 20 juillet 1988 (n° 88-244 DC) et du 4 juillet 1989 (n° 89-254 DC) ont précisé et synthétisé les critères d'identification des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République (PFRLR).

Trois conditions doivent être satisfaites : le principe doit être fondamental et ainsi énoncer une règle suffisamment importante ayant un degré de généralité élevé ; il doit figurer dans une ou des lois intervenue(s) sous un régime républicain antérieur à 1946 ; aucune dérogation n'y a été apporté par une loi républicaine antérieure à la Constitution de 1946.

Le Conseil constitutionnel est venu exiger, en outre, à l'occasion de sa décision sur la loi ouvrant le mariage aux personnes de même sexe du 17 mai 2013 (n° 2013-669 DC) que la tradition républicaine ininterrompue en cause intéresse « *les droits et libertés fondamentaux, (...) la souveraineté nationale, (...) ou l'organisation des pouvoirs publics* » considérés comme des domaines essentiels de la vie de la Nation.

La neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués épouse ainsi les contours d'un PFRLR en raison de son origine, de sa permanence et de sa généralité : issue d'une loi de la III<sup>ème</sup> République, s'inspirant d'un principe dégagé à la fin du XVIII<sup>ème</sup> siècle constamment appliqué tout au long du XIX<sup>ème</sup> siècle, cette exigence a été reprise par le Gouvernement provisoire de la République française, qui lors du rétablissement de la légalité républicaine, n'a pas remis en cause la loi du 19 février 1943 diminuant le taux minimum de participation requis pour l'application du régime des sociétés mères et filiales. La dernière

---

<sup>14</sup> Notamment Rapp. Sénat, n° 167, 1964-1965), Commission des finances, p. 64, par M. Pellenc

condition – formalisée dans la décision du 17 mai 2013 – est également remplie : relatif à l’impôt, ce principe régit un aspect essentiel de la relation entre l’Etat et le citoyen, objet notamment des articles 13 et 14 de la Déclaration de 1789.

7.4.2. La neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués constitue à tout le moins un principe structurel de la fiscalité des entreprises.

Le Conseil constitutionnel offre déjà une protection particulière à un principe structurel de la fiscalité des ménages au travers du principe d’égalité. La règle d’imposition par foyer fait, en effet, l’objet d’une attention particulière du Conseil constitutionnel qui a rendu, dans la période récente, d’importantes décisions imposant le respect de cette exigence et fondées soit sur le principe d’égalité devant les charges publiques soit sur le principe d’égalité devant la loi (V. p. ex. : Cons. const., 29 décembre 2012, n° 2012-662 DC, à propos de la contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d’activité ou très récemment, Cons. const., 10 mai 2016, n° 2015-539 QPC, à propos de l’imposition commune des époux en Nouvelle-Calédonie).

**Au même titre que l’imposition par foyer dans la fiscalité des ménages, l’élimination de la double imposition économique des dividendes constitue un principe structurel de la fiscalité des entreprises qui revêt, en tant que telle, une importance particulière.**

L’exigence de neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés comme la modération du seuil de participation requis sont confirmés par le droit de l’Union européenne, dont l’article 88-1 de la Constitution a consacré l’intégration dans l’ordre juridique interne (Cons. const., 19 novembre 2004, n° 2004-505 DC, *Traité établissant une Constitution pour l’Europe*, consid. n° 11 ; Cons. const., 20 décembre 2007, n° 2007-560 DC, *Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l’Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne*).

## **8. Le principe constitutionnel d’égalité et le droit de l’Union européenne**

Fondée sur les dispositions de l’article 88-1 de la Constitution, aux termes duquel « *La République participe aux Communautés européennes et à l’Union européenne, constituées d’Etats qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont instituées, d’exercer en commun certaines de leurs compétences* », la décision n° 2004-505 DC du 19 novembre 2004 relative au Traité établissant une Constitution pour l’Europe (préc.) énonce « *que le constituant a (...) consacré l’existence d’un ordre juridique communautaire intégré à l’ordre juridique interne et distinct de l’ordre juridique international* » (dans le même sens, Cons. const., *Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l’Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne*, préc.).



Sans consacrer les normes européennes comme normes de référence du contrôle de constitutionnalité des lois, cette décision implique notamment que dans l'exercice de son contrôle – en particulier au regard du principe d'égalité – le Conseil constitutionnel prenne en considération les normes du droit de l'Union européenne.

### 8.1. Le principe constitutionnel d'égalité et la prohibition des restrictions aux libertés fondamentales

La requête de la société Layher et la décision du Conseil d'Etat de renvoyer la QPC au Conseil constitutionnel plutôt que de poser une question préjudicielle à la CJUE sur la conformité de l'article 235 ter ZCA à l'article 49 du TFUE sont révélatrices de la proximité des questions examinées et des méthodes suivies par le Conseil constitutionnel et la Cour de justice (v. M. Pelletier, « La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales - Conseil constitutionnel *versus* Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme », *Dr. fisc.* 2015, comm. 230).

La méthode d'analyse de la CJUE est bien connue. En premier lieu, elle recherche si une différence de traitement entre des situations nationales et des situations régies par le droit de l'Union est de nature à restreindre l'exercice des libertés fondamentales. En deuxième lieu, elle recherche si cette différence de traitement est justifiée par une différence de situation pertinente ou par un motif d'intérêt général. Dans ce dernier cas, elle apprécie ensuite la proportionnalité du moyen employé.

Le deuxième temps du raisonnement, à savoir la recherche d'une justification de la disparité de traitement, rejoint l'appréciation du principe d'égalité : la différence de situation est-elle pertinente au regard des dispositions en cause ?

La jurisprudence de la CJUE sur les régimes d'intégration fiscale, français, néerlandais ou autres, est révélatrice de cette méthode. Passé le premier stade du constat de la différence de traitement entre des situations purement nationales et des situations comportant un élément d'extranéité (une société mère ou une société filiale dans un autre État membre), la Cour de justice examine les raisons avancées pour justifier cette disparité :

- la différence entre les groupes comportant des sociétés résidentes et des sociétés non-résidentes est-elle pertinente pour la disposition en cause ?
- l'avantage consenti aux groupes nationaux a-t-il une contrepartie directe qui ne pourrait s'appliquer en présence d'une société non résidente, telle que dans l'arrêt *Papillon* la neutralisation des pertes sur les titres des sociétés du groupe ?

- l’extension de l’avantage se heurterait-il à la répartition équilibrée du pouvoir d’imposition, autrement dit à la territorialité de l’impôt sur les bénéfices, comme dans l’affaire *X Holding* ?

Cependant, l’examen de ces justifications rejoint très précisément celui qui prévaut pour l’appréciation, au regard des principes constitutionnels d’égalité devant la loi et devant les charges publiques, des disparités des dispositions législatives contrôlées comme des situations visées.

C’est donc à juste titre que le Conseil d’Etat s’est abstenu en l’espèce de poser une question préjudicielle sur l’article 49 du TFUE. Outre le fait que la solution ne fait guère de doute au regard de la jurisprudence de la CJUE en la matière, **la QPC permet de trancher le débat à la fois dans des situations purement internes** – comme celle de la société Layher SAS et de sa filiale la société Layher Formation – et **dans des situations régies par le droit de l’Union européenne** – comme celle de la société Layher SAS et de sa société mère allemande.

Lors de l’examen de l’amendement parlementaire n° 155, le législateur a ignoré la jurisprudence pertinente de la CJUE, tout particulièrement en matière de groupes de sociétés. Le Conseil constitutionnel ne peut désormais se dispenser d’en tenir compte.

## 8.2. Egalité devant la loi et directives européennes

Pas plus que les traités fondateurs de l’Union européenne le droit dérivé ne constitue, en principe, une norme de référence du contrôle de constitutionnalité des lois. Toutefois, dans la mesure où les dispositions législatives contrôlées s’insèrent dans un ensemble d’autres dispositions – vis-à-vis desquelles s’exerce le contrôle de constitutionnalité, notamment au regard de l’égalité devant la loi ou les charges publiques pour apprécier la similitude des situations et les motifs d’intérêt général de nature à justifier les différences de traitement – les directives européennes sont des données pertinentes pour l’exercice d’un tel contrôle.

Les jurisprudences *IVG* et *Economie numérique* ont établi que le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l’Union européenne ne relève pas de la compétence du Conseil constitutionnel mais des juridictions ordinaires qui l’exercent effectivement.

En revanche, si pour l’appréciation de l’égalité devant la loi au regard de la Constitution, un des termes de comparaison est déterminé en référence à une directive européenne ou est placé sous son autorité, alors cette norme européenne doit être prise en considération pour donner la solution. Déjà présente dans la décision *Métro Holding* du 3 février 2016 (n° 2015-520 QPC), dans laquelle le Conseil constitutionnel a « *accepté de contrôler au regard du principe d’égalité*

*un régime juridique résultant de la volonté du législateur national et un régime juridique découlant de l'application du droit communautaire* » (commentaire officiel, p. 14), cette analyse a été prolongée dans des circonstances particulièrement éclairantes.

Dans la décision *Michel O.* du 2 mars 2016 (n° 2016-523 QPC), le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions de l'article L 3141-26 du code du travail, lesquelles prévoyaient que les indemnités pour congés payés n'étaient pas dues à un salarié en cas de licenciement pour faute lourde. Toutefois, en application de l'article L 3141-28, cette privation des indemnités pour congés payés ne concernait pas les salariés travaillant pour un employeur affilié à une caisse de congés payés – lesquels, par exception au principe, ont droit au paiement d'indemnités compensatrices.

Le Conseil a jugé que la différence de traitement entre salariés licenciés pour faute lourde selon qu'ils travaillent ou non pour un employeur affilié à une caisse de congés payés est sans rapport avec l'objet de la législation relative à ces caisses et avec l'objet de la législation relative à la privation d'indemnité compensatrice de congés payés. Ecartant le moyen du Premier ministre qui soutenait, d'une part, que le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité aurait dû être dirigé contre l'article L 3141-28 et d'autre part que ces catégories de salariés étaient dans des situations différentes, le Conseil constitutionnel a censuré les mots « *dès lors que la rupture du contrat de travail n'a pas été provoquée par la faute lourde du salarié* » figurant au deuxième alinéa de l'article L. 3141-26 du code du travail.

Cette décision ne peut se comprendre qu'en prenant en compte les exigences posées par le droit de l'Union européenne qui sont en « *opposition frontale* » (J. Mouly, note sous 2015-523 DC, *Droit social* 2016, p. 475) avec les dispositions nationales. Ainsi que le souligne le commentaire officiel de la décision, le droit à congés payés revêt une importance toute particulière en droit de l'Union européenne et la CJUE juge, de longue date, que ce droit ne peut être soumis à d'autres conditions que celles prévues par la directive 93/104/CE du 23 novembre 1993 concernant certains aspects de l'aménagement du temps de travail, modifiée par la directive 2003/88/CE du 4 novembre 2003 – laquelle ne fait pas mention de l'absence de faute lourde.

Le Conseil constitutionnel a ainsi pris en considération le droit de l'Union européenne pour censurer, de sa propre initiative et sur le fondement du principe constitutionnel d'égalité, une violation de ses prescriptions.

La sanction retenue par le Conseil dans cette affaire révèle une volonté de mettre le droit national en conformité avec le droit de l'Union européenne. Le Conseil constitutionnel n'a pas hésité à abroger les dispositions de principe de l'article L 3141-26 du code du travail – qui étaient incompatibles avec le droit de l'Union – alors que la méconnaissance de l'égalité devant la loi résultait davantage, selon l'analyse traditionnelle soutenue par le Premier ministre, des dispositions exceptionnelles codifiées à l'article L 3141-28.

### 8.3. L'article 16 de la Déclaration de 1789 et les effets des décisions de la CJUE

L'intégration de l'ordre juridique de l'Union européenne à l'ordre juridique interne conduit à accorder une place toute particulière à la jurisprudence de la CJUE, dans le contrôle de la constitutionnalité des lois.

Sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789 relatif à la séparation des pouvoirs et à la garantie des droits, le Conseil constitutionnel a censuré, dans sa décision du 29 décembre 2005 (n° 2005-531 DC), un article de la loi de finances rectificative pour 2005 qui – à la suite de l'arrêt *Commission contre France* de la CJCE du 12 septembre 2000 (276/97) concernant la TVA sur les péages autoroutiers et de la décision *Louis Mazet* du Conseil d'Etat du 29 juin 2005 (n° 268681) – avait pour « *principal objet, par la condition qu'il pose, de priver d'effet, pour la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001, l'arrêt précité de la Cour de justice des Communautés européennes ainsi que la décision précitée du Conseil d'Etat* » (cons. n° 6).

Selon la formule de Monsieur Yohann Bénard, dans la chronique de la *RJF* consacrée à cette décision, le Conseil constitutionnel s'est comporté en « *observateur attentif* » de la compatibilité des lois avec le droit communautaire : « *censurant les dispositions de cet article, le Conseil constitutionnel n'a pas excédé son office de juge de la constitutionnalité des lois, mais il l'a de toute évidence exercé au vu des exigences du droit communautaire* » (Y. Bénard, *Highway to Hell ou quand l'Etat passe au péage* : *RJF* 3/06, p. 267 et s., p. 269).

Ces deux décisions sont une parfaite illustration du « *dialogue des juges* » auquel le Conseil constitutionnel est particulièrement attaché.

Elles complètent la jurisprudence *Economie numérique* de 2004 qui restreint les conditions dans lesquelles la violation des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive peut être invoquée, en application de l'article 88-1 de la Constitution, à l'égard de la loi en assurant la transposition et dont un corollaire énonce que la méconnaissance des dispositions d'une directive n'est pas invocable à l'égard d'une loi qui n'a pas pour objet de transposer cette directive (V. p. ex. Cons. const., 19 juin 2008, n° 2008-564 DC, cons. n° 31).

Si, dans tous les cas, l'article 88-1 de la Constitution est la norme suprême prescrivant la prise en compte des normes européennes, les décisions *Michel O.* et *Loi de finances rectificative pour 2005* concrétisent respectivement le principe d'égalité devant la loi et la garantie de droits à la lumière du droit de l'Union européenne. En revanche, dans la jurisprudence *Economie numérique*, aucune autre obligation que l'exigence de transposition des directives n'intervient dans l'office du juge constitutionnel. Les directives sont, dans ce cadre, un paramètre direct du contrôle de constitutionnalité.

## 9. Le droit de l'Union européenne et la contribution de 3 % sur les montants distribués

Au cas particulier, le contexte d'adoption de la contribution de 3 % sur les montants distribués justifie qu'une attention particulière soit portée, par le Conseil constitutionnel, à la prise en compte et au respect du droit de l'Union européenne.

### 9.1. La contribution de 3 % sur les montants distribués et les libertés fondamentales

Cette contribution a été instituée pour tirer les conséquences de la condamnation de la retenue à la source sur les OPCVM prononcée par la Cour de justice dans son arrêt *Santander*. Dès lors que la contribution vise principalement à mettre la législation nationale en conformité avec les exigences d'une liberté fondamentale (la liberté de circulation des capitaux), il convient de veiller à ce que le législateur ne vienne pas introduire un nouveau dispositif méconnaissant d'autres libertés garanties par le droit de l'Union européenne. Le Conseil constitutionnel doit, dans ce cadre, être un « *observateur attentif* » du respect du droit de l'Union européenne.

Ainsi, le législateur ne pouvait valablement, au regard de la Constitution, mettre un terme à une atteinte à la liberté de circulation des capitaux – sanctionnée dans l'arrêt *Santander* – par une disposition qui porte « par ricochet » une atteinte à la liberté d'établissement, voire à la même liberté de circulation des capitaux pour les bénéficiaires distribués à raison de participations minoritaires, en instaurant une différence de traitement entre les sociétés mères suivant la localisation de leur siège. Cette solution s'impose d'autant plus que la jurisprudence *Papillon* de 2008 de la Cour de justice sur les atteintes à la liberté d'établissement que recèle le régime français d'intégration fiscale était bien connue lors de l'adoption de la contribution litigieuse et qu'elle a successivement été confirmée, en 2014 et 2015 par les arrêts *SCA* et *Steria*.

Dans ces décisions, la Cour de justice a jugé que la différence de traitement entre sociétés françaises et étrangères portait atteinte à la liberté d'établissement et que les justifications avancées étaient l'une insuffisante, l'autre inopérante. Aucune autre justification que celles avancées dans ces affaires n'est invoquée au cas présent.

Dans ces conditions, l'atteinte manifeste à la liberté d'établissement que constitue la limitation de l'exonération de contribution de 3 % aux seules sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré – réservé aux sociétés françaises – doit être prise en compte par le Conseil constitutionnel pour la mise en œuvre du principe d'égalité devant la loi.

## 9.2. La contribution de 3 % sur les montants distribués et l'objectif européen de neutralisation des bénéfices distribués entre sociétés mères et filiales

Dès le début des années 1960, le comité fiscal et financier – dont était membre le doyen Vedel – a préconisé l'élimination de l'imposition cumulative en cascade des bénéfices distribués par les sociétés, spécialement entre sociétés d'un même groupe (rapport Neumark de 1962).

Ses recommandations ont inspiré notamment la loi française du 12 juillet 1965 qui a aménagé le régime des sociétés mères et filiales, supprimé la taxe proportionnelle sur les dividendes et instauré l'avoir fiscal.

### *9.2.1. L'article 4 des directives 90/435/CEE et 2011/96/UE*

L'harmonisation du régime des sociétés mères et filiales, en vue de supprimer la double imposition économique des bénéfices distribués entre les sociétés d'un groupe et de faciliter les regroupements d'entreprises, est l'objet de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun des sociétés mères et filiales dont l'article 4 prescrit soit l'exonération des bénéfices distribués par les filiales, soit l'octroi d'un crédit d'impôt équivalent à l'IS acquitté par les filiales.

La directive 90/435/CEE a été modifiée à plusieurs reprises, à chaque fois à l'initiative de la Commission et à l'unanimité des Etats membres, notamment en vue de réduire le seuil de participation de 25 % à l'origine, successivement à 20 % puis 15 % et 10 % à compter de 2009. Elle a été refondue en 2011 dans la directive 2011/96/UE.

La Commission européenne a souligné, dans sa mise en demeure adressée à la France (voir PJ n° 1), que la perception d'une contribution additionnelle lors de la redistribution de produits de filiales est contraire aux dispositions de l'article 4 de la directive 2011/96/UE, dans la mesure où elle vient en sus de l'impôt sur la réintégration de la quote-part de frais et charges plafonnée à 5 %.

Telle a été l'opinion exprimée par l'avocat général Geelhoed – au regard de l'article 4 de la directive 90/435/CEE – dans ses conclusions sur l'affaire *FII Group Litigation* (CJCE, 12 décembre 2006, C-446/46, conclusions points 82 à 85).

Sans contredire son analyse, la Cour de justice ne l'a pas entièrement suivi sur ce point en raison du caractère provisoire de l'*advance corporation tax* (arrêt préc., points 104 et 105).

Si, dans ses conclusions sur l'affaire *Accor*, Monsieur l'avocat général Mengozzi a évoqué la même question à propos du précompte, il n'a fait référence qu'au point 110 de l'arrêt précité, consacré à l'article 6 de la directive 90/435/CEE (concl. sur CJUE, 15 septembre 2011, C-310/09 – point 21), sans contester l'analyse de son prédécesseur. L'arrêt de la Cour n'en dit rien.

Ainsi que le fait valoir la Commission européenne à propos de la « *fairness tax* » belge, l'argument tiré du caractère provisoire de l'imposition, retenu par la CJUE dans l'arrêt *FII Group Litigation*, n'est pas pertinent au cas présent, puisqu'à l'instar de cette taxe belge, la contribution française a un caractère définitif (points 56 à 61 de son mémoire dans l'affaire C-68/15 – cf PJ n° 2).

#### 9.2.2. *L'alternative : l'article 5 des directives 90/435/CEE et 2011/96/UE*

L'Estonie perçoit l'impôt sur les sociétés à raison des montants distribués et non pas lors de la réalisation des bénéfices. Lors de son adhésion à l'Union européenne, la conformité de ce régime a été contrôlée par la Commission européenne au regard notamment des articles 4 et 5 de la directive 90/435/CEE alors en vigueur. Elle a admis que ce mode d'établissement de l'impôt sur les sociétés n'en faisait pas une retenue à la source au sens de l'article 5, qui aurait été prohibée à raison des distributions aux sociétés mères européennes. La contrepartie de cette analyse a été l'alignement de la législation estonienne sur les dispositions de l'article 4 de manière à exclure toute imposition en cascade des dividendes conformément aux exigences de la directive, tant dans les situations transfrontalières que la directive vise directement que dans les situations nationales équivalentes (**PJ n° 4 et 5**).

L'hypothèse, envisagée par le Conseil d'Etat, d'une contribution de 3 % sur les montants distribués qui ne serait ni un impôt sur les sociétés au sens de l'article 4, ni une retenue à la source au sens de l'article 5, paraît audacieuse. Elle est désormais soumise à l'examen de la CJUE.

Le Conseil constitutionnel a souligné que la directive « *repose sur deux idées simples que l'on retrouve dans le régime de droit interne: d'une part, éviter la double imposition économique des remontées de dividendes des « filles » vers les « mères » lorsqu'elles sont situées dans des États membres différents; d'autre part, prévoir un taux de retenue à la source nul pour neutraliser le frottement fiscal dans ce type d'opérations* » (commentaire officiel, n° 2016-553 QPC, 8 juillet 2016, p. 3 ; commentaire officiel, n° 2015-726 DC, p. 2).

En conséquence, le Conseil constitutionnel ne peut ignorer, dans son office de juge constitutionnel, les termes de la directive et notamment le principe d'élimination de la double

imposition des bénéfices distribués entre sociétés mères et filiales ni le seuil de participation de 10 %. Ces exigences constituent des paramètres devant être pris en compte dans le cadre du contrôle de constitutionnalité des dispositions litigieuses de l'article 235 ter ZCA.

**10. Conclusion de la première partie : la neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés du même groupe, une exigence constitutionnelle – conformité à la Constitution des mots « entre sociétés du même groupe » dans l'article 235 ter ZCA**

Ainsi qu'exposé au point 7., la fiscalité française des entreprises est dominée, depuis un siècle, par la préoccupation constante de neutraliser, dans le prolongement du principe « *non bis in idem* » plus ancien encore, la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés. Comme le résume le commentaire officiel de la décision *Métro Holding* du 3 février 2016 (n° 2015-520 QPC), « *le régime fiscal des sociétés mères est (...) destiné à neutraliser une double imposition économique en évitant que les bénéfices taxés à l'impôt sur les sociétés au niveau d'une filiale soient de nouveau soumis au même impôt au niveau de la société mère, qui perçoit les dividendes versés par la filiale* » (p. 1). Cette préoccupation quasi-universelle est partagée par les principaux systèmes fiscaux étrangers ainsi que par le droit de l'Union européenne, au travers notamment de la directive 2011/96/UE.

A défaut de pouvoir être regardée comme un principe à valeur constitutionnelle, la neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés pourrait être considérée comme un objectif à valeur constitutionnelle, énonçant une finalité, un but, que le législateur doit prendre en compte lorsqu'il légifère en matière fiscale. En tant que « norme de conciliation », cet objectif permettrait d'encadrer l'action fiscale du législateur, sans toutefois la corseter, au même titre que l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales affirmé dès 1983 (Cons. const., 29 décembre 1983, n° 83-164 DC ; 29 décembre 1999, n° 99-424 DC ; 21 janvier 2011, n° 2010-88 QPC, *Boisselier*).

Quel que soit son statut normatif, la neutralisation de la double imposition économique des dividendes constitue une exigence constitutionnelle : ce n'est pas une mesure de faveur dont le législateur pourrait se montrer, tour à tour, avare ou généreux selon les circonstances ou pour des considérations de simple rendement budgétaire.

Par conséquent, dans la formule « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A du CGI* » renvoyée par le Conseil d'Etat, les mots « *entre sociétés du même groupe* » sont conformes à la Constitution.



## II – L'INCONSTITUTIONNALITE DES MOTS « *AU SENS DE L'ARTICLE 223 A* »

La restriction apportée par les mots « *au sens de l'article 223 A* », spécialement dans l'interprétation que leur a donnée le Conseil d'Etat, est contraire à la Constitution :

- d'une part, en raison de la référence au seuil de participation de 95 % figurant à l'article 223 A du CGI ;
- d'autre part, en raison de l'exigence d'exercice effectif de l'option pour le régime de l'intégration fiscale.

### 11. Critique du seuil de détention de 95 % et inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A* »

#### 11.1. Le défaut de pertinence d'un seuil de 95 %

Le seuil de 95 % requis à l'article 223 A du CGI est hérité de l'ancien article 209 sexies du même code, introduit par la loi n° 71-1025 de finances rectificative pour 1971 du 24 décembre 1971 et abrogé à compter de 1988, qui permettait d'assimiler, sur agrément, certaines filiales françaises de sociétés françaises à un établissement de la société mère. Tel n'est pas l'objet, ni l'effet, du régime d'intégration fiscale, et le texte des dispositions des articles 223 B et suivants du CGI comme la jurisprudence du Conseil d'Etat sur leur application le confirment.

L'article 223 B du CGI dispose, pour l'essentiel, que l'IS est assis sur le résultat net d'ensemble du groupe égal à la somme algébrique des résultats des sociétés membres du groupe.

Comme le confirment la loi, la jurisprudence et la doctrine administrative, les résultats des sociétés membres du groupe sont déterminés comme si elles étaient imposées individuellement. Les bénéfices ou pertes réalisés dans les opérations intragroupe sont donc constatés pour chaque société et viennent contribuer à la détermination du bénéfice net d'ensemble.

Ainsi, contrairement à la situation d'un simple établissement, les marges réalisées sur les livraisons de biens et prestations de services intragroupes sont constatées et imposées, en particulier lorsque la livraison de biens ou la prestation de services contribue au prix de revient d'un bien (immobilisation ou stock) figurant à l'actif du bilan d'une des sociétés fiscalement intégrées. Ces opérations ne sont pas neutralisées dans le cadre de l'intégration fiscale.

Le régime de l'intégration fiscale n'emporte pas négation de la personnalité des sociétés membres du groupe si bien que le Conseil d'Etat valide les rehaussements effectués par l'Administration des impôts sur les opérations intragroupes sur le fondement de l'acte anormal de gestion<sup>15</sup>. La situation est toute différente de celle de l'établissement d'une même entreprise, où aucune opération intragroupe n'est constatée ou même de la consolidation comptable qui élimine les marges, pertes et profits sur les opérations intragroupes comme s'il s'agissait d'une entité fiscale unique.

Dans le régime d'intégration fiscale, seules certaines plus ou moins-values de cession d'immobilisations intragroupe, certaines provisions sur titres ou créances intragroupe, certaines subventions intragroupes sont temporairement neutralisées.

Sauf erreur, le seul autre exemple législatif de seuil de 95 % est la mesure temporaire de blocage des prix et des revenus instaurée par la loi n° 82-660 du 30 juillet 1982 sur les prix et les revenus. Son article 3 limitait la somme des bénéfices distribués par les sociétés en 1982 et 1983, sauf certaines exceptions au nombre desquelles figuraient les « *sociétés dont 95 p. 100 au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société ou par l'Etat* ». A l'époque, le sénateur Etienne Dailly a observé que l'exception aurait mérité d'être étendue « *aux sociétés dont 95 % au moins du capital sont détenus directement ou indirectement par une ou plusieurs autres sociétés ou par l'Etat* » (Avis Sénat, n° 458, Annexe au procès verbal de la séance du 7 juillet 1982, p. 17). Le Conseil constitutionnel n'a pas eu à se prononcer sur cette disposition (Cons. const, 30 juillet 1982, n° 82-143 DC).

Mais, dans l'un et l'autre cas, l'objet de la loi n'était pas de prendre en considération les groupes de sociétés ni d'éviter la double ou multiple imposition en cascade des bénéfices distribués entre sociétés d'un même groupe. La première mesure tendant à effacer la personnalité morale de la société intégrée était en outre sélective et soumise à un agrément administratif préalable, alors que la seconde était purement conjoncturelle. Ces considérations ne sont pas davantage pertinentes au regard de l'objectif de la loi du 16 août 2012 qui était d'inciter au réinvestissement des bénéfices et à l'amélioration des fonds propres des entreprises, lesquelles, comme exposé précédemment, doivent s'apprécier au regard des groupes de sociétés. Elles vont à l'encontre du principe qui régit depuis un siècle le régime des sociétés mères et filiales et des exigences qui découlent du droit de l'Union européenne.

En conséquence, la référence au seuil de 95 % que comporte le renvoi à l'article 223 A du CGI n'est pas pertinente au regard de l'objet de la loi et les mots « *au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA du CGI doivent être abrogés.

---

<sup>15</sup> V. en ce sens CE, n° 277572, 3° et 8° s.-s., *Min. c/ Sté SEEEE* ; CE, 10 novembre 2010, n° 309418, *Min. c. Sté Corbfî*, préc.

## 11.2. Un seuil de 95 % sans rapport avec l'objectif incitatif de la loi

Au regard de la cohérence de la loi, l'exonération de contribution additionnelle en faveur des seuls groupes dans lesquels les participations, directes ou indirectes, sont d'au moins 95 % méconnaît également le principe d'égalité.

### *11.2.1. La jurisprudence du Conseil constitutionnel*

Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de censurer, à plusieurs reprises, des dispositions fiscales incitatives qui n'étaient pas en mesure d'atteindre l'objectif qui leur était assigné par le législateur.

Ainsi, sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration, le Conseil a invalidé un abattement de droits de succession visant à favoriser la transmission des entreprises sans qu'il soit prévu de condition tenant à l'exercice d'une activité dirigeante dans l'entreprise ou, à l'inverse, sans qu'il soit envisagé l'application de l'abattement en cas de décès accidentel avant 65 ans (Cons. const., 28 décembre 1995, n° 95-369 DC). Il a également censuré le dispositif de crédit de taxe professionnelle institué par l'article 28 de la loi de finances pour 2005 aux fins d'éviter l'altération grave de la situation de l'emploi, lequel prévoyait un nombre plafonné de zones bénéficiaires, au motif qu'en « *instituant un tel plafond, qui, s'il était atteint en cours d'année, interdirait de faire bénéficier de la mesure des zones ayant subi des restructurations aussi ou plus graves que d'autres déclarées précédemment éligibles, le législateur a instauré une différence de traitement injustifiée au regard de l'objectif poursuivi* » (Cons. const., 29 décembre 2004, n° 2004-511 DC, cons. n° 22).

Dans le même sens, toujours sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration, le Conseil a invalidé la contribution carbone dont les régimes d'exemption étaient si importants qu'ils étaient contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique (Cons. const., 29 décembre 2009, n° 2009-599 DC).

Cette solution s'inscrit dans le prolongement des décisions rendues à propos de l'extension de la TGAP à l'électricité alors que la production d'énergie n'est pas source, en France, d'émissions de gaz à effet de serre (Cons. const., 28 décembre 2000, n° 2000-441 DC) ou des exonérations en faveur de certaines catégories de journaux et d'imprimés alors que l'objectif du législateur est l'élimination des déchets papiers (Cons. const., 27 décembre 2002, n° 2002-464 DC ; 29 décembre 2003, n° 2003-488 DC).

Récemment, dans la décision *Métron Holding* du 3 février 2016 (n° 2015-520 QPC), le Conseil constitutionnel a jugé, en application des articles 6 et 13 de la Déclaration, que l'objectif

d'implication des sociétés mères dans le développement de leurs filiales poursuivi par le régime des sociétés mère et filiales fait obstacle à une différence de traitement motivée par une différence de localisation géographique des filiales. Selon la formule du Président Fouquet, « *si le législateur avait entendu (...) favoriser un comportement aussi général que l'implication des sociétés mères dans leurs filiales, on ne voit pas pourquoi deux filiales présentant les mêmes caractéristiques et revêtant le même intérêt stratégique pour la mère, seraient traitées différemment selon leur implantation géographique en France ou hors d'Europe, et en Europe* » (« La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. - À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, Sté Metro Holding », *Dr. fisc*, n° 6, 2016, act. 74).

### *11.2.2. L'objectif d'amélioration de la capacité d'investissement et le niveau de fonds propres des entreprises*

Cette analyse est directement transposable à l'exonération de contribution sur les montants distribués dont l'objectif est d'offrir une incitation générale à l'ensemble des entreprises.

Ainsi que l'exposait le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée, l'objet de la loi est « *d'inciter les entreprises à conserver leurs résultats et, partant, à améliorer leur capacité d'investissement par l'autofinancement, ainsi que le niveau de leurs fonds propres* » (Rapport Eckert, préc.).

Au regard de la volonté d'améliorer les capacités d'autofinancement des groupes, ainsi que leurs niveaux de fonds propres, le seuil de 95 % exigé pour bénéficier de l'exonération de contribution sur les montants distribués est manifestement impropre à la réalisation de cet objectif car il est exagérément restrictif.

Ce seuil de 95 % exclut l'application de cette mesure incitative aux groupes et aux sociétés ne faisant pas l'objet d'une concentration verticale poussée et à ceux recourant à d'autres modalités de financement ou d'organisation, telles que des filiales communes, c'est à dire à la majorité en nombre, comme en contribution à l'économie nationale, de sociétés liées entre elles par des relations de filiales ou de participation.

La différence de traitement en fonction d'un seuil de détention de 95 % apparaît ainsi sans rapport avec l'objet de la loi et l'objectif poursuivi par le législateur.

### 11.3. L'insuffisance de l'objectif de rendement budgétaire

11.3.1. La contribution de 3 % sur les montants distribués poursuit également un objectif purement financier visant, à l'origine, à compenser le manque à gagner résultant de la suppression de la retenue à la source sur les OPCVM, puis, par l'effet de l'amendement parlementaire, à accroître les ressources du budget général.

Dans ses conclusions sur la décision de renvoi du Conseil d'Etat, le rapporteur public, Madame Nathalie Escaut, a suggéré que « *l'objectif de rendement justifie une définition limitant le champ de l'exonération de l'imposition aux seules distributions ayant lieu au sein des groupes fiscalement intégrés* ».

Cette analyse ne peut être acceptée.

Il résulte des dispositions de l'article 13 de la Déclaration de 1789 que l'objectif de rendement budgétaire, commun à la plupart des impositions, ne saurait justifier qu'une atteinte soit portée au principe d'égalité ou aux autres exigences constitutionnelles.

Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de juger que la substitution d'un objectif de rendement budgétaire à un autre objectif doit se faire dans le respect du principe d'égalité, ainsi que l'illustre la décision n° 2011-644 DC du 28 décembre 2011 relative à la loi de finances pour 2012.

Poursuivant l'objectif de favoriser la consommation de boissons non sucrées à des fins de protection de la santé publique, le projet de loi de finances pour 2012 prévoyait initialement une contribution sur les boissons sucrées. L'article en question a été retiré lors de la discussion parlementaire et une nouvelle contribution portant également sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse a été créée. Saisi de la constitutionnalité de cette contribution, le Conseil constitutionnel a admis que le législateur n'avait pas méconnu le principe d'égalité en créant une contribution portant sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse (en plus d'une contribution sur les boissons sucrées) dès lors qu'il avait renoncé, en cours de débats, à l'objectif initial de santé publique de lutte contre la consommation de produits sucrés pour ne poursuivre qu'un objectif exclusif de rendement financier.

Surtout, le Conseil constitutionnel a ensuite fait application de sa jurisprudence traditionnelle sur le principe d'égalité devant les charges publiques en examinant la conformité des contributions ainsi instituées aux exigences posées par l'article 13 de la Déclaration. Il a ainsi jugé qu'en raison de leurs propriétés organoleptiques, de leur conditionnement pour la vente en détail et du marché sur lequel elles étaient commercialisées – le lait infantile et les médicaments étant, par exemple, exonérés – les boissons contenant du sucre ajouté ou des édulcorants de

synthèse étaient toutes deux dans une situation similaire qui les distinguaient des autres types de boissons et qu'elles pouvaient ainsi être assujetties à des contributions spécifiques.

En d'autres termes, **la poursuite – même exclusive – d'un objectif de rendement budgétaire d'un impôt ne permet pas de déroger au principe d'égalité.**

11.3.2. Au cas particulier, la perspective de doubler le rendement de la contribution litigieuse avancée par Monsieur Eckert grâce au remplacement du seuil d'exonération des montants distribués entre sociétés de 10 % par celui de l'intégration fiscale ne justifie pas l'atteinte portée aux dispositions de la Déclaration de 1789.

D'une part, le seuil de 95 % est excessivement restrictif au regard de l'objectif qui demeure la neutralisation de la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés d'un même groupe (voir *supra* points 11.1. et 11.2.).

D'autre part, la référence à l'intégration fiscale est sans pertinence pour l'application d'une disposition sur les montants distribués dont ni le fait générateur, ni l'assiette ni le taux ne dépendent ou sont affectés par les règles de l'intégration fiscale.

Au demeurant, le législateur n'a nullement entendu renoncer à l'objectif incitatif d'exonération de contribution de 3 %. Dans l'amendement n° 155, à l'origine de l'exonération dans sa configuration actuelle, le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée a rappelé l'objectif « *industriel (pour favoriser l'autofinancement des entreprises plutôt que la rémunération des actionnaires)* » poursuivi par cette contribution. On observera que la distribution de bénéfices et autres revenus réputés distribués entre sociétés d'un même groupe – qu'il soit ou non fiscalement intégré – préserve l'autofinancement des entreprises et n'augmente pas la rémunération des actionnaires.

Dans ces conditions, l'objectif – non exclusif – de rendement ne dispense pas le législateur de l'obligation de « *fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose* ». L'objectif de rendement également poursuivi par le législateur en instituant la contribution de 3 % sur les montants distribués ne peut donc valablement justifier que l'exonération des montants distribués entre sociétés d'un même groupe soit limitée aux seuls groupes fiscalement intégrés.

#### 11.4. Conclusion : l'abrogation nécessaire des mots « au sens de l'article 223 A du CGI »

Le choix d'un seuil de 95 % auquel renvoie l'expression « au sens de l'article 223 A » figurant à l'article 235 ter ZCA du CGI procède d'une erreur manifeste d'appréciation. En conséquence, il est inconstitutionnel. Une abrogation immédiate de cette expression permettrait de remédier, de manière satisfaisante, à l'inconstitutionnalité du texte en laissant subsister l'exonération « entre sociétés du même groupe ».

Amputée des mots « au sens de l'article 223 A », la disposition se lirait ainsi:

« la contribution (...) n'est pas applicable:

1° aux montants distribués entre sociétés du même groupe » (le reste sans modification).

En l'absence de précision sur la notion de « sociétés du même groupe », la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation conduit à se référer aux dispositions législatives qui régissent les sociétés, à savoir le chapitre III « Des filiales, des participations et des sociétés contrôlées » du titre III « Dispositions communes aux diverses sociétés commerciales » du livre II « Des sociétés commerciales et des groupements d'intérêt économique » du code de commerce (articles L 233-1 et suivants dudit code). La référence à ces dispositions serait d'autant plus opportune que nombre d'entre elles mettent en œuvre plusieurs directives européennes d'harmonisation du droit des sociétés.

Ces dispositions conduisent à envisager deux conceptions, inégalement pertinentes selon l'objet de la loi, du groupe de sociétés.

##### *11.4.1. Les « sociétés du même groupe » par référence au contrôle des sociétés : un seuil de 50 %*

La référence expresse aux dispositions précitées du code de commerce, et spécialement celles qui définissent le contrôle des sociétés, est de plus en plus fréquente dans la législation fiscale récente : elle figure par exemple au 7<sup>ème</sup> alinéa de l'article 223 B du CGI (dit « amendement Charasse ») ou encore au IX de l'article 209 du CGI (dit « amendement Carrez », en écho au précédent)<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> En dehors de la législation fiscale, cette référence est également retenue pour le contrôle des conventions réglementées (art. L 225-38 et 225-86 c. com.) et pour les incompatibilités de fonctions de commissaires aux comptes (art. L 822-11 c. com.).

Toutefois, l'expérience législative française montre que le seuil de 50 % n'est pas adapté pour neutraliser la double imposition économique des bénéfices distribués entre sociétés. Introduit par le législateur en 1936, il a dû être réduit peu après et n'a pas cessé ensuite d'être révisé à la baisse (voir *supra* point 7.3.3.). Ce seuil n'a pas été retenu par le législateur européen pour les directives 90/435/CEE et 2011/96/UE.

*11.4.2. Les « sociétés du même groupe » par référence aux participations : un seuil de 10 %*

Une conception plus large des groupes de sociétés, fondée sur une participation de 10 % au moins, est retenue par la directive 2011/96/UE concernant le régime des sociétés mères et filiales, dont s'inspirait le projet de loi du Gouvernement. Cette conception est particulièrement appropriée à la contribution additionnelle à l'IS de 3 % sur les montants distribués.

En droit des sociétés, elle correspond à la notion de participation (art. L 233-2 et L 233-4 c. com.) et permet notamment de tenir compte des filiales communes à plusieurs groupes de sociétés.

La notion de participation ainsi définie, ou le seuil de participation de 10 %, sont repris par plusieurs dispositions législatives concernant les sociétés telles que celles relatives à l'élection d'administrateurs salariés (art. L 225-23 c.com.), à l'attribution d'options d'actions aux salariés de sociétés liées (art. L 225-180 c. com.), à l'attribution d'actions gratuites (art. L 225-197-2 c. com.), à la prohibition des participations réciproques (art. L 233-29 à L 233-31 c. com.), au contrôle de certaines conventions réglementées avec un actionnaire autre qu'une société (art. L225-38 et L 225-86 c. com.), à la consultation du comité d'entreprise (art. L 2323-23 c. trav.), etc.

Rappelons que le Gouvernement prévoyait initialement d'exonérer de contribution additionnelle les distributions au sein de groupes dans lesquels les participations sont

---

La référence est identique pour la définition du comité de groupe (art. L 2331-1 du code du travail) et du comité d'entreprise européen (art. L 2341-2 du code du travail), qui mettent en œuvre la directive 94/45/CE du 22 septembre 1994, refondue par la directive 209/38/CE du 6 mai 2009. La référence au contrôle figure également au 3. de l'article L 511-7 du code monétaire et financier relatif aux opérations de trésorerie entre sociétés liées (V. Cass. Com. 10 décembre 2003, n° 02-13449)

Le seuil de la moitié au moins du capital, qui définit la filiale aux termes de l'article L 233-1 du code de commerce, est retenu pour la définition des droits attachés à certaines actions de préférence (art. L 228-13 c. com.) et pour l'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital de sociétés d'un même groupe (art. L 228-93 c.com). Il l'est également par l'INSEE pour la définition des groupes de sociétés.



supérieures ou égales au seuil de 10 % afin de respecter les exigences en matière d'élimination de la double imposition économique. Ce seuil permettait de maintenir une « harmonie » entre l'imposition du bénéficiaire en application du régime des sociétés mères et filiales et l'imposition de la société distributrice que le législateur a finalement remise en cause à la suite d'un amendement parlementaire.

L'objectif de neutralisation des doubles impositions économiques entre sociétés du même groupe offre au Conseil la possibilité de préciser, au moyen d'une réserve similaire à celle employée dans les décisions n° 2014-400 QPC du 13 juin 2004 et n° 2014-404 QPC du 21 juin 2014, l'effet utile de sa décision en rétablissant – ne serait-ce qu'à titre transitoire tant que le législateur ne se sera pas à nouveau prononcé – le seuil de 10 % proposé initialement par le Gouvernement et conforme aux prescriptions de la directive 2011/96/UE.

La référence à ce seuil de 10 % pour bénéficier de l'exonération de contribution sur les montants distribués permettrait, enfin, de neutraliser la portée des griefs tirés du défaut de conformité de l'article 235 ter ZCA aux dispositions de la directive 2011/96/UE dont est, à présent, saisie la CJUE. En effet, il n'est pas à exclure que la Cour considère que les qualifications internes – selon lesquelles la contribution n'est ni un impôt sur les bénéfices des sociétés, ni une retenue à la source – ne sont pas pertinentes pour l'interprétation de la directive et qu'elle juge que la directive s'oppose à ce que la contribution litigieuse frappe les montants distribués à des sociétés détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou de l'organisme distributeur.

**12. L'application du régime de l'intégration fiscale est sans rapport avec l'objet de l'exonération de contribution sur les montants distribués : une réserve d'interprétation des mots « au sens de l'article 223 A du CGI »**

A la différence des contributions additionnelles des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC qui ont fait l'objet de précédentes décisions du Conseil constitutionnel, l'application du régime de l'intégration fiscale est sans rapport avec l'objet de l'article 235 ter ZCA et la distribution des bénéfices entre sociétés d'un groupe.

Au regard du principe constitutionnel d'égalité devant la loi – comme des exigences de la liberté d'établissement – la différence de situation résultant de l'application du régime de l'intégration fiscale n'est ni pertinente ni justifiée par un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi.

### 12.1. Egalité devant la loi et défaut de pertinence du régime d'imposition applicable

Au cours de la période récente, le Conseil constitutionnel a rendu trois décisions importantes intéressant des mesures fiscales pour lesquelles le législateur avait tenu compte du régime d'imposition auquel des contribuables étaient soumis et sur la base duquel il avait établi des différences de traitement.

Lors de l'instauration de la contribution économique territoriale, le législateur avait entendu maintenir, pour la cotisation foncière des entreprises, le régime spécifique applicable aux contribuables employant moins de cinq salariés et non soumis à l'IS qui existait en matière de taxe professionnelle depuis 1975. Le Conseil constitutionnel a soulevé d'office l'incompatibilité de ces dispositions avec l'article 13 de la Déclaration de 1789 (Cons. const., 29 décembre 2009, n° 2009-599 DC).

Dans le projet de loi de finances pour 2014, le Gouvernement avait tenté, à nouveau, d'instituer une possibilité de majorer la cotisation foncière des titulaires de BNC en offrant à la commune la faculté de prévoir une réduction du seuil maximal du chiffre d'affaires permettant de bénéficier de l'application de la cotisation minimum de CFE. Estimant que la référence au régime d'imposition des BNC était dépourvue de pertinence, le Conseil constitutionnel a considéré qu'au regard de cette imposition, les titulaires de bénéfices non commerciaux sont dans la même situation que les autres entreprises ayant un chiffre d'affaires réduit. Il a, en conséquence, invalidé cette disposition pour méconnaissance de « *l'égalité devant l'impôt* » (Cons. const., 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, cons. n° 143).

Cette dernière décision est d'autant plus intéressante que le Conseil constitutionnel a insisté sur l'objet de la cotisation foncière des entreprises – « *taxer la valeur locative des biens immobiliers utilisés par le contribuable pour les besoins de l'entreprise* » – afin d'écarter l'argument mis en avant par le Gouvernement et repris par le législateur selon lequel il convenait de prendre en compte « *les facultés contributives plus importantes des titulaires de ces bénéfices non commerciaux dont les charges externes sont en moyenne plus faibles et qui dégagent ainsi, à chiffre d'affaires ou montant de recettes équivalent, une valeur ajoutée plus élevée* » (cons. n° 42).

Cette grille d'analyse permet de comprendre, en l'absence de précision ou de commentaire officiel, la raison pour laquelle le Conseil constitutionnel avait rejeté, lors de l'examen de la loi de finances rectificative pour 2012, le grief d'inconstitutionnalité dirigé contre le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Dans cette décision du 29 décembre 2012 (n° 2012-662 DC), le Conseil a jugé que l'exclusion du CICE des entreprises relevant d'un régime d'imposition forfaitaire ne méconnaît pas le principe d'égalité devant la loi.

Le CICE a pour « *objet de financer l'amélioration de la compétitivité à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement* » (article 244 quater C dans sa rédaction issue de l'article 66 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012). Pour mener à bien cet objectif, le dispositif prévoit notamment que « *le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise* ».

Seule une comptabilité établie selon les règles du régime réel, qu'il s'agisse d'un régime normal ou du régime simplifié, permet de satisfaire à ces exigences. Une entreprise dont les résultats sont calculés de manière forfaitaire, en appliquant un abattement sur le chiffre d'affaires réalisé, et qui bénéficie d'obligations comptables et déclaratives allégées la dispensant d'établir un bilan et un compte de résultat, ne serait pas en mesure de respecter les conditions posées pour le bénéfice de ce crédit d'impôt. La tenue d'une comptabilité selon le régime réel apparaît ainsi être un critère de distinction pertinent en rapport avec l'objet de la loi.

Ces décisions doivent guider l'analyse des dispositions litigieuses de l'article 235 ter ZCA.

## 12.2. L'intégration fiscale, un régime dépourvu de tout lien avec l'imposition des montants distribués

### *12.2.1. Rappel des caractéristiques essentielles du régime d'intégration fiscale*

L'intégration fiscale n'est pas un régime emportant négation de la personnalité des sociétés du groupe. Les résultats des sociétés le composant – y compris les résultats liés aux opérations intragroupes – sont constatés au niveau de chaque société prise individuellement. Le régime d'intégration fiscale n'intervient que dans un second temps, une fois les résultats individuels déterminés, pour le calcul du résultat d'ensemble. Ce régime procure essentiellement aux groupes qui optent pour l'application de ce régime dérogatoire un avantage de trésorerie, variable selon les circonstances :

- le résultat d'ensemble, déterminé en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe (art. 223 B, al. 1<sup>er</sup>) permet une imputation plus rapide des pertes et déficits que le report de droit commun (art. 209 I, al.3) ;
- les plus-values de cessions d'immobilisations entre sociétés d'un groupe fiscalement intégré sont temporairement neutralisées jusqu'à la cession de l'immobilisation hors du groupe ou la sortie de groupe d'une des sociétés parties à la cession (art. 223 F du CGI)

- sans que cette neutralisation temporaire fasse d’ailleurs échec à la présomption d’anormalité des cessions d’immobilisation entre sociétés liées pour un prix s’écartant de plus de 20 % de la valeur vénale du bien cédé<sup>17</sup> ;
- il en va de même pour les subventions, directes ou indirectes entre sociétés du groupe (articles 223 B alinéa 5 et 223 R du CGI) ;
- enfin, si les produits de participation n’ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales peuvent être retranchés du résultat d’ensemble, leur montant vient en déduction du prix de revient des titres, ce qui a pour contrepartie d’augmenter la plus-value, imposable ou non selon le cas, réalisée lors de leur cession (article 223 B, al. 3).

Quel que soit son origine, l’avantage procuré n’est, en principe, que temporaire. Il est lié à la compensation des résultats des sociétés bénéficiaires et déficitaires du groupe et se voit normalement effacé lorsque la société déficitaire fait à nouveau des bénéfices, lorsque l’immobilisation est amortie ou fait l’objet de provisions pour dépréciation. L’avantage est remis en cause lorsque l’immobilisation ou les titres de participation sont cédés hors du groupe ou lors de la sortie des sociétés concernées du périmètre du groupe intégré.

Ainsi, l’avantage temporaire résultant du régime de l’intégration fiscale a pour contrepartie une **dette d’impôt sur les sociétés différé**, appelée à figurer au passif du bilan. **Il améliore essentiellement la trésorerie ou le fonds de roulement. Le régime d’intégration fiscale n’a ni pour objet ni pour effet d’améliorer les capitaux propres des groupes ou leur autofinancement.**

Le régime de l’intégration fiscale n’a nullement trait à la distribution des dividendes qui constitue une question distincte de la réalisation des bénéfices. La distinction entre les dividendes intragroupe et les dividendes reçus de filiales étrangères non intégrées au titre de la quote-part de frais et charges – qui aboutissait à une absence totale de taxation des dividendes intragroupes dans les groupes fiscalement intégrés – a été condamnée par la jurisprudence *Steria* de la CJUE. L’appartenance à un groupe intégré est sans pertinence pour l’exonération des dividendes intragroupes et a été partiellement écartée par la loi. Ce qui a été jugé pour les dividendes reçus est directement transposable aux montants distribués.

**L’imposition des montants distribués est donc sans rapport avec l’application du régime de l’intégration fiscale et l’appartenance des sociétés distributrice et bénéficiaire de ces distributions à un groupe fiscalement intégré.**

Dans sa décision *Soparfi* (n° 399757) du 27 juin dernier, le Conseil d’Etat est venu préciser que la contribution sur les montants distribués « *ne constitue pas, au sens du droit interne, un impôt*

<sup>17</sup> CE, 10 novembre 2010, n° 309148, *min. c/ Sté Corbfi*, préc.

*sur les bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés* ». Dès lors, rien ne justifie de conditionner une exonération de cette contribution à l'application d'un régime d'imposition qui ne concerne que les seuls bénéfices réalisés, tel que le régime dérogatoire d'intégration fiscale.

Réserver le bénéfice de cette exonération aux montants distribués entre sociétés membres du même groupe fiscalement intégré est donc sans rapport direct avec l'objet de la loi.

### *12.2.2. Les différences avec la décision Nextradio TV*

Ainsi que l'a exposé Madame le Rapporteur public Nathalie Escaut dans ses conclusions sur la décision de renvoi du Conseil d'Etat, le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de déclarer conforme à la Constitution « *l'aménagement des règles d'impositions pour les groupes fiscalement intégrés* » dans sa décision *Nextradio TV* du 6 mars 2015 (n° 2014-456 QPC) relative à l'appréciation du seuil de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires conditionnant l'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'IS de l'article 235 ter ZAA du CGI.

Alors que pour la généralité des entreprises ce seuil s'applique société par société, la loi prévoit que, pour les groupes fiscalement intégrés, le seuil de 250 millions d'euros s'applique en référence à la somme des chiffres d'affaires réalisés par chacune des sociétés membres de ce groupe.

S'inspirant de la solution qu'il avait adoptée en 1999 lors de la création de la contribution sociale sur l'IS codifiée à l'article 235 ter ZC (Cons. const., 21 décembre 1999, n° 99-422 DC), le Conseil a confronté les caractéristiques de l'intégration fiscale au régime de la contribution de l'article 235 ter ZAA.

Ainsi que l'a relevé le Conseil constitutionnel, les deux contributions exceptionnelles des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC sont déterminées par une proportion de l'IS dû par le redevable. Dans les groupes intégrés, la société mère est redevable de l'IS au titre du résultat d'ensemble. Aux termes des articles 223 B et suivants, le résultat d'ensemble est la somme des résultats individuels de chacune des sociétés du groupe duquel on retranche les pertes des sociétés intégrées. Ainsi que nous l'avons exposé précédemment, sont également neutralisées les plus-values de cession et les subventions entre sociétés du groupe – ainsi, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2016, que la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation. L'intégration fiscale a pour effet premier de réduire le montant de l'IS normalement dû à raison des bénéfices réalisés par les sociétés du groupe – sans d'ailleurs affecter le montant du chiffre d'affaires réalisé sur le bénéfice net d'ensemble – par rapport à celui qui serait dû par l'ensemble des sociétés du groupe prises isolément : c'est l'économie essentiellement temporaire d'impôt résultant de l'intégration fiscale.

Il en résulte que la contribution exceptionnelle est généralement réduite dans les groupes intégrés par rapport à celle qui serait due en l'absence d'intégration fiscale. L'aggravation du seuil d'assujettissement qu'implique la prise en compte de la somme des chiffres d'affaires réalisés par chacune des sociétés membres apparaît ainsi comme une contrepartie de l'avantage accordé en termes d'assiette et de montant de l'impôt – même s'il n'y a pas de relation d'équivalence entre les deux.

Il y a donc une cohérence, un lien, entre l'application du régime de l'intégration fiscale et les contributions des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC tenant à leur assiette commune. Le législateur a ainsi pu procéder à un « *aménagement des règles d'impositions pour les groupes fiscalement intégrés* ».

Il faut ajouter que l'article 235 ter ZCA confère à l'application du régime de l'intégration fiscale une portée bien supérieure à celle de l'article 235 ter ZAA. Alors que ce dernier texte fait de l'intégration fiscale une modalité d'aménagement du seuil d'entrée dans le dispositif de la contribution exceptionnelle sur l'IS, l'article 235 ter ZCA est plus radical : il fait de l'intégration fiscale la seule condition requise pour l'exonération de contribution sur les montants distribués entre sociétés d'un même groupe.

Dans sa décision *Société travaux publics Louis Adam* (CE, 8 octobre 2010, n° 341295), le Conseil d'Etat a pu considérer que, pour l'application de la réduction d'IS pour les PME dites « de croissance », la formule « *au sens de l'article 223 A* », employée à plusieurs reprises à l'article 220 decies du CGI – aujourd'hui abrogé – désignait les entreprises ayant effectivement opté pour le régime de l'intégration fiscale sans pouvoir s'étendre à celles qui « *remplissent les conditions matérielles* » pour en bénéficier.

Ici encore, ce mécanisme ne concernait que l'imposition des bénéfices réalisés. Au même titre que les contributions additionnelles des articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC, les dispositions de l'article 220 decies établissaient de nombreux liens entre la réduction d'impôt sur les bénéfices qu'elles prévoient et les modalités de leur imposition dans le régime de l'intégration fiscale.

En revanche, cette cohérence avec l'assiette de l'IS fait défaut dans le cadre de l'article 235 ter ZCA qui retient une assiette spécifique (« *les montants distribués au sens des articles 109 à 117* »), déconnectée de l'IS, ainsi que le rappellent les autres décisions du Conseil d'Etat 27 juin 2016 (voir *supra* points 2.3. et 4.).

### 12.3. Une fausse logique de « compensation »

Le seul argument avancé par le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale à l'appui de l'amendement n° 155 tient à ce que « *la détention directe ou indirecte à 95 % des filiales par la société mère permet de faire remonter l'imposition sur les bénéfices au niveau de la mère, de sorte que la contribution sur les distributions des bénéfices doit elle-aussi intervenir à ce niveau* ». Devant le Conseil d'Etat, le Ministre a développé une analyse similaire soutenant, en substance, que l'exonération des montants distribués par la filiale fiscalement intégrée serait compensée par l'imposition ultérieure de la société mère intégrante au moment de la distribution des dividendes hors du groupe.

Cette argumentation ne saurait faire illusion.

La société mère d'un groupe est toujours redevable de la contribution de 3 % sur les montants qu'elle-même distribue à l'extérieur du groupe – qu'il s'agisse d'un groupe fiscalement intégré ou non. Contrairement à ce que suggère le Ministre, **la société mère d'un groupe fiscalement intégré n'est pas assujettie, à cette occasion, à la contribution additionnelle sur la somme des montants distribués antérieurement par les sociétés du groupe**. L'exonération des montants distribués entre sociétés d'un même groupe n'est donc pas compensée par une imposition ultérieure de la société mère sur une base élargie.

La distribution de dividendes par une filiale ou sous-filiale, fiscalement intégrée ou non, n'a pas de lien direct avec les distributions décidées par la société mère du groupe, fiscalement intégrée ou non. En d'autres termes, **ce n'est pas parce qu'une filiale distribue à sa mère un dividende de 100 que celle-ci le redistribuera mécaniquement à l'extérieur du groupe**. Pour cette raison supplémentaire, la prétendue logique de « compensation » est erronée.

En outre, le législateur lui-même reconnaît que, pour la société distributrice, aucun lien n'existe entre la distribution des dividendes et son appartenance au groupe. A la différence de l'ancien article 223 H relatif à l'exonération de précompte, l'article 235 ter ZCA du CGI ne lie pas l'exonération des montants distribués à leur prélèvement sur les bénéfices de la période d'intégration. **Une société fiscalement intégrée est donc exonérée de contribution de 3 % lorsqu'elle verse des dividendes prélevés sur des bénéfices réalisés avant son entrée dans le périmètre du groupe intégré**. La doctrine administrative le confirme d'ailleurs explicitement<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> « Les montants distribués exonérés s'entendent uniquement de ceux opérés au cours de la période pendant laquelle les dispositions de l'article 223 A du CGI sont remplies sans qu'il soit tenu compte de la date de réalisation des bénéfices sur lesquels sont prélevés lesdites distributions » (BOI-IS-AUT-30, § 130).

En d'autres termes, l'argument fondé sur la « cohérence » du régime ou sur une logique de compensation ultérieure est tenu en échec par la lettre du texte. Au même titre que la prétendue assimilation d'une société fiscalement intégrée à un établissement dépourvu de personnalité, cette image ne saurait tromper un esprit suffisamment éclairé.

On ajoutera qu'en raison de l'assiette de la contribution en référence « *aux articles 109 à 117* » du CGI qui s'étend ainsi aux « revenus réputés distribués », un lien – même indirect – avec le régime de l'intégration fiscale n'a pas été esquissé par le législateur.

Lorsqu'un avantage entre sociétés sœurs d'un même groupe est qualifié de distribution occulte en application du c) de l'article 111 du CGI, pourquoi serait-il taxé entre des sociétés sœurs ne faisant pas partie d'un groupe intégré alors qu'il est définitivement exonéré de contribution de 3 % lorsque ces sociétés ont opté pour le régime de l'intégration fiscale ?

En définitive, l'exonération de contribution litigieuse n'a aucun lien avec l'appartenance des sociétés distributrice et bénéficiaire à un même groupe fiscalement intégré. Elle doit donc s'appliquer à toutes les distributions entre sociétés du même groupe, que celui-ci ait ou non opté pour l'intégration fiscale.

#### 12.4. Une différence de traitement incohérente au regard de la structure des groupes

Exiger que l'exonération de contribution sur les montants distribués soit conditionnée à l'application effective du régime de l'intégration fiscale conduirait à priver les groupes d'une mesure présentée comme visant à améliorer leur capacité d'autofinancement et leurs fonds propres, en fonction des techniques de gestion employées et de leurs modalités d'organisation.

Contrairement aux exigences constitutionnelles rappelées plus haut (point 6.1.), une telle mesure ne prend pas en considération les données objectives des groupes de sociétés. Selon la thèse du Ministre et l'interprétation du Conseil d'Etat, une filiale non intégrée détenue à 100 % ne pourra pas bénéficier de l'exonération des distributions effectuées au profit de sa mère, alors qu'une filiale membre d'un groupe intégré et détenue à 95 % n'est pas redevable de la contribution de 3 % sur les montants distribués à sa société mère, y compris lorsqu'elle verse des dividendes prélevés sur des bénéfices réalisés avant son entrée dans le périmètre du groupe.

Ainsi que nous l'avons souligné précédemment, l'analyse adoptée par le Conseil constitutionnel en 1982, à l'occasion de l'examen de la loi de nationalisation, s'oppose à ce que « *la diversité des techniques de gestion et des méthodes de présentation comptable* » puisse justifier une différence de situations entre les groupes.



Surtout, l'objectif économique du législateur – améliorer les fonds propres et les capacités d'autofinancement des groupes – ne peut être atteint en retenant un critère tiré de l'application d'un régime d'imposition dérogatoire visant à neutraliser temporairement certaines opérations entre sociétés d'un groupe et qui n'affecte ni les fonds propres ni les capacités d'autofinancement de l'entreprise. Le législateur fait ainsi dépendre la poursuite d'un objectif économique de données formelles et procédurales relatives à l'application d'un régime fiscal et non de données économiques et financières objectives liées à la structure des groupes.

Il est donc incompatible avec l'objectif poursuivi par l'exonération de contribution sur les montants distribués de conditionner son bénéfice à l'application effective du régime de l'intégration fiscale et d'en priver les sociétés qui, tout en remplissant les conditions d'application de ce régime (détention continue au cours de l'exercice d'une participation directe ou indirecte égale ou supérieure à 95 %), ont choisi de ne pas opter pour ce régime dérogatoire ou n'ont pas été en mesure de le faire.

Les groupes non intégrés dans lesquels les seuils de participation sont égaux ou supérieurs à 95 % ne devraient-ils pas, eux aussi, voir leur capacité d'autofinancement et le niveau de leurs fonds propres renforcés ?

En définitive, le critère tiré de l'application effective de l'intégration fiscale pour l'exonération de la contribution litigieuse n'est pas un critère objectif et rationnel en rapport avec le but poursuivi par le législateur.

Il y aurait donc lieu, pour le Conseil constitutionnel, de formuler, à titre subsidiaire, une réserve d'interprétation aux termes de laquelle les mots « *au sens de l'article 223 A* » doivent être entendus comme désignant « les sociétés qui satisfont aux conditions énoncées à l'article 223 A du CGI pour opter pour le régime d'intégration fiscale ».

## 12.5. Une différence de traitement incohérente au regard de la localisation des groupes

### *12.5.1. La localisation des sociétés mères, un critère sans pertinence*

Les critiques adressées à la contribution litigieuse exposées au paragraphe précédent s'appliquent au cas des sociétés qui ne sont pas membres d'un groupe fiscalement intégré en raison de l'impossibilité dans laquelle elles se trouvent d'opter pour ce régime.

Une société française détenue à 95 % ou plus par une société mère étrangère, établie dans un Etat de l'Union européenne – comme l'est la société Layher – ou dans un Etat tiers ayant conclu avec la France une convention d'échange d'informations pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ne pourrait bénéficier de l'exonération de contribution additionnelle dans la mesure où cette société mère est, en toutes circonstances, privée de la possibilité d'opter pour le régime d'intégration fiscale de l'article 223 A du CGI.

Une telle différence de traitement pénaliserait ainsi les groupes dont la société mère est établie à l'étranger, dans un Etat de l'Union européenne ou dans un Etat tiers, en fonction de leur seule localisation.

Ici encore, le critère tiré de l'application effective de l'intégration fiscale est sans lien avec l'objectif poursuivi par le législateur : l'objectif général de renforcement de la capacité d'autofinancement et des fonds propres des groupes est indifférent au lieu d'établissement des sociétés concernées.

Au même titre que le régime des sociétés mères et filiales dans le cadre duquel une différence reposant sur la localisation géographique des filiales est sans rapport avec l'objectif assigné à ce régime (Cons. const., 3 février 2016, n° 2015-520, *QPC Métro Holding*), l'exonération de contribution additionnelle sur les montants distribués ne saurait distinguer en fonction de la localisation des entités constituant le groupe.

Une différence de traitement reposant sur la localisation géographique de la société mère d'un groupe est sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur lors de l'adoption de l'article 235 ter ZCA.

#### *12.5.2. Une différence de traitement incompatible avec la liberté d'établissement*

Devant le Conseil d'Etat, le Ministre a reconnu que l'imposition à la contribution de 3 % de l'article 235 ter ZCA du CGI d'une société française détenue à 95 % ou plus par une société mère étrangère – privée du bénéfice du régime de l'intégration fiscale – constitue une restriction à la liberté d'établissement, garantie par l'article 49 du TFUE.

Il considère toutefois que cette restriction serait le « *prolongement indissociable du régime d'intégration fiscale prévu à l'article 223 A du CGI* » et serait justifiée au regard de la jurisprudence de la CJUE. Autrement dit et comme on l'a montré au point 8.1., la grille d'analyse est la même qu'au regard des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

La société a répondu, par avance, à ces arguments en s'appuyant sur la position retenue par la CJUE dans l'affaire *Steria* : l'exonération de contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués ne joue aucun rôle ni dans la compensation des bénéfices et des pertes des sociétés affiliées ni dans la neutralisation temporaire des transactions intragroupes. Pour la société tête de groupe et les filiales intégrées, l'exonération de contribution sur les montants distribués ne compense aucun désavantage fiscal.

Le ministre présente également l'exonération de contribution de 3 % au sein des groupes intégrés comme étant « *compensée par l'assujettissement ultérieur de la société mère intégrante* » et par l'impossibilité de soumettre une société mère étrangère à cette contribution, « *celle-ci se trouvant hors du champ de [ce prélèvement] du fait de sa résidence hors de France* ».

Il a été précédemment démontré que le mécanisme de compensation allégué n'est qu'illusoire (point 12.3.). Dans l'arrêt *Oy AA* (18 juillet 2007, C-231/05), imprudemment invoqué par le Ministre devant le Conseil d'Etat, la Cour de justice a précisé que « *S'agissant, tout d'abord, de la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, il convient d'indiquer que celle-ci ne saurait être invoquée pour systématiquement refuser tout avantage fiscal à une société filiale résidente, au motif que les revenus de sa société mère, ayant son siège dans un autre État membre, ne sont pas susceptibles d'être imposés dans le premier État membre (voir, en ce sens, arrêt Rewe Zentralfinanz, précité, point 43)* » (point 53). Devant le Conseil d'Etat, la société a insisté sur les nombreux arrêts postérieurs dans lesquels la Cour de justice a rejeté une argumentation similaire à celle du Ministre tentant – en vain – de justifier une atteinte à une liberté fondamentale par l'impossibilité d'imposer une activité exercée à l'étranger.

Au regard de la jurisprudence de la CJUE, il ne fait aucun doute que celle-ci considérerait la contribution de l'article 235 ter ZCA comme une atteinte à la liberté d'établissement. La Commission européenne l'a indiqué, par deux fois, dans sa mise en demeure du 26 février 2015 et Monsieur Christian Eckert, à présent secrétaire d'Etat au Budget, en a convenu devant le Sénat à l'occasion des débats relatifs à l'adoption de la loi de finances pour 2016.

La solution paraît si claire que le Conseil d'Etat s'est abstenu de poser une question préjudicielle à la CJUE sur ce point et a préféré saisir directement le Conseil constitutionnel pour lui permettre de prendre la décision qui s'impose au regard de la Constitution.

Pour ces motifs également, la référence aux mots « *au sens de l'article 223 A* » est contraire au principe d'égalité.

A supposer que ces mots ne soient pas abrogés, il y aurait donc lieu, pour le Conseil constitutionnel, de formuler une réserve d'interprétation selon laquelle les mots « *au sens de*

*l'article 223 A* » doivent être entendus comme désignant également « les sociétés, soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou 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, qui rempliraient ces conditions, autres que celle d'être soumises à l'impôt sur les sociétés en France ».

#### 12.6. Conclusion : la nécessité d'une réserve d'interprétation des mots « au sens de l'article 223 A »

A défaut d'abrogation de l'expression « *au sens de l'article 223 A* » – proposée au point 11.4 – une réserve d'interprétation s'impose par laquelle il serait précisé que les dispositions contestées ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que les sociétés remplissant les conditions d'application du régime de l'intégration fiscale prévues par l'article 223 A du CGI (détention continue au cours de l'exercice d'une participation directe ou indirecte égale ou supérieure à 95 %) puissent bénéficier de l'exonération de contribution sur les montants distribués.

Une telle réserve permettrait de remédier à la fois à l'inconstitutionnalité de la disposition contestée et à l'incompatibilité de la restriction de l'exonération aux seuls groupes fiscalement intégrés avec les stipulations de l'article 49 du TFUE.

Cette solution présenterait également comme avantage, en raison de l'effet rétroactif qui s'attache aux réserves d'interprétation, d'éviter tout constat de manquement – l'expression « *sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » étant présumée viser, dès l'origine, les conditions d'application du régime de l'intégration fiscale.

Cette solution ne nécessite, par ailleurs, aucun effort particulier d'interprétation. La société requérante ne sollicite pas que la formule « *au sens de* » – ni même la formule « *au sens de l'article 223 A* » – soit considérée, en toutes circonstances, comme renvoyant aux conditions d'application d'un régime et non à son application effective. Sa demande ne porte que sur l'expression « *au sens de l'article 223 A du CGI* » figurant à l'article 235 ter ZCA.

La différence de rédaction existant entre les différentes contributions additionnelles à l'IS rend cette réserve d'interprétation particulièrement aisée. Contrairement aux articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC du CGI, l'article 235 ter ZCA ne vise nullement les « *redevables* » ou les « *entreprises placées sous le régime prévu à l'article 223 A* ». Assise sur les montants distribués, la contribution additionnelle de 3 % ne porte pas sur « *l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B, 223 B bis et 223 D* » visés par ces deux textes déclarés conformes à la Constitution (Cons. const., n° 2014-456 QPC, préc. ; 21 décembre 1999, n° 99-422 DC).

Ainsi que nous l'avons évoqué, le Conseil constitutionnel s'est déjà engagé dans une démarche d'anticipation et de prévention des décisions de la CJUE, notamment dans sa récente décision *Michel O.* du 2 mars 2016. En constatant d'office l'atteinte que portaient les dispositions contestées au principe d'égalité devant la loi, le Conseil constitutionnel a rendu inutile la question de l'examen de la conformité de ces dispositions au droit de l'Union européenne.

Au cas présent, afin d'envisager l'ensemble des hypothèses (situations intérieures et situations transfrontalières), la réserve proposée vise, d'une part, « **les sociétés qui satisfont aux conditions énoncées à l'article 223 A du CGI pour opter pour le régime d'intégration fiscale** » et, d'autre part, « **les sociétés, soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou 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, qui rempliraient ces conditions, autres que celle d'être soumises à l'impôt sur les sociétés en France** ».

### III – SUR LES EFFETS DANS LE TEMPS DE LA DECISION

13. La déclaration d'inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A du CGI* » doit profiter à toutes les situations constituées antérieurement à l'intervention de cette décision sans pénaliser aucune de celles qui ont bénéficié de la disposition législative invalidée.

13.1. Selon la formule traditionnellement employée par le Conseil constitutionnel, une 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 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* ».

En application de ce principe, le Conseil constitutionnel précise que la déclaration d'inconstitutionnalité « *peut être invoquée dans toutes les instances introduites à sa date de publication et non jugées définitivement à cette date* » (V. p. ex. Cons. const., 3 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Metro Holding* ; 2 mars, n° 2015-523 QPC, *Michel O.* ; 10 mai 2016, n° 2016-539 QPC, *Eve G.* ; 8 juillet 2016, n° 2016-553 QPC, *Natixis*).

Ainsi que le montrent les commentaires officiels des décisions précitées, cette expression formulée sur un mode affirmatif laisse parfois subsister une ambiguïté : la déclaration

d'inconstitutionnalité peut-elle être invoquée dans des instances non encore introduites à la date de la décision mais qui pourraient l'être jusqu'à l'expiration des délais de réclamation ?

Afin de dissiper toute équivoque, le commentaire officiel de la décision *Michel O.* indique que « *le bénéfice de la censure concernera les personnes qui, postérieurement à la date de publication de la décision, seront licenciées pour faute lourde, de même que les personnes qui, licenciées antérieurement à cette date, ont engagé une procédure contentieuse non définitivement close à la date de la présente décision ou engageront une telle procédure. En revanche, seront exclues du bénéfice de la censure toutes les personnes licenciées pour faute lourde qui ont engagé une procédure contentieuse close définitivement avant la publication de la décision et celles licenciées pour faute lourde qui seraient à cette même date hors délai pour introduire une requête* » (pp. 15-16).

De manière encore plus nette, le commentaire officiel de la décision *Eve G.* précise : « *s'agissant des conséquences pour le passé de la déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a jugé qu'elle pourra être invoquée dans toutes les instances déjà introduites à cette date et non encore jugées définitivement* (par. 11).

***Dans la mesure où le délai de réclamation expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu (article 1106 du CINC), les contribuables qui se sont vu appliquer les dispositions contestées pourront se prévaloir de la censure pour toutes les impositions pour lesquelles un recours contentieux peut encore être engagé (soit à compter des revenus de l'année 2013). En revanche, pour l'impôt acquitté sur les revenus des années antérieures, seuls les contribuables ayant déjà engagé un contentieux pourront bénéficier de l'effet de la censure* ».**

En d'autres termes, la déclaration d'inconstitutionnalité peut être invoquée non seulement dans les instances en cours mais également à l'occasion d'instances nouvelles concernant des faits antérieurs introduites dans le délai de recours – tant en demande qu'en défense. En revanche, la déclaration d'inconstitutionnalité ne fait pas échec aux fins de non-recevoir tirées de l'autorité de chose jugée ou de l'expiration des délais de recours.

13.2. En ce sens, la décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014, relative aux rachats de titres, a renforcé la portée de la déclaration d'inconstitutionnalité. Le Conseil constitutionnel a précisé qu'afin de « *préserver l'effet utile de la présente décision [d'abrogation], notamment à la solution des instances en cours, les sommes ou valeurs reçues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 par les actionnaires ou associés personnes physiques au titre du rachat de leurs actions ou parts sociales par la société émettrice, lorsque ce rachat a été effectué selon une procédure autorisée par la loi, ne sont pas considérées comme des revenus distribués et sont imposées selon le régime des plus-values de cession prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB du code général des impôts ; qu'à défaut de l'entrée en vigueur d'une loi déterminant de nouvelles règles applicables pour l'année 2014, il en va de même des sommes ou valeurs reçues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015* ».

Le Conseil constitutionnel a ainsi offert à l'ensemble des contribuables la possibilité de bénéficier des dispositions les plus favorables à leur situation particulière, sans distinguer suivant qu'une instance était ou non en cours, laissant ainsi jouer les règles normales de prescription. Les contribuables pouvaient donc contester les impositions pour lesquelles le délai de réclamation n'était pas expiré à la date d'intervention de la décision.

Cette solution doit être transposée à la déclaration d'inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A* » afin de permettre aux sociétés qui ne sont pas membres d'un groupe fiscalement intégré de réclamer – dans le respect des délais édictés par l'article R 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF) – le bénéfice de l'exonération de contribution sur les montants distribués.

13.3. Dans la décision n° 2014-400 QPC du 6 juin 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelles les dispositions limitant le remboursement des frais de constitution de garanties. Dans le but de ne pas supprimer la faculté antérieurement reconnue aux contribuables ayant demandé un sursis de paiement à l'occasion de certains contentieux fiscaux d'obtenir l'imputation des frais de garanties, le Conseil a précisé qu'afin « *de préserver l'effet utile de la présente décision, notamment à la solution des instances actuellement en cours, les frais de constitution de garanties engagés à l'occasion d'une demande de sursis de paiement formulée en application du premier alinéa de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales avant l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi ou, au plus tard, avant le 1er janvier 2015 sont imputables soit sur les intérêts « moratoires » prévus par l'article L. 209 du livre des procédures fiscales, soit sur les intérêts « de retard » prévus par l'article 1727 du code général des impôts dus en cas de rejet, par la juridiction saisie, de la contestation de l'imposition* ».

Au cas particulier, la déclaration d'inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A* » du CGI ne saurait conduire à remettre en cause les exonérations de contribution sur les montants distribués dont ont bénéficié les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés. Ces dernières demeurent, à l'évidence, des « *sociétés du même groupe* » et l'extension du champ de l'exonération de contribution additionnelle n'a aucune incidence sur la validité des exonérations qui leur étaient jusqu'à présent applicables.

Il faut d'ailleurs souligner que la société requérante n'a jamais entendu remettre en cause le principe de l'exonération de contribution sur les montants distribués entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré. Elle demande seulement son extension aux montants distribués à des sociétés n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration fiscale. La société avait d'ailleurs pris soin, dans son mémoire QPC du 4 mai 2016, de ne faire porter sa demande de renvoi que sur les mots « *au sens de l'article 223 A* ». C'est le Conseil d'Etat qui, de sa propre initiative, a reformulé la question comme portant sur les mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* ».

14. Il n'y a pas lieu d'apporter la moindre restriction à la portée de la déclaration d'inconstitutionnalité et notamment pas de la limiter aux seules instances introduites avant l'intervention de la décision.

14.1. Tenant en échec les règles relatives aux délais de réclamation et de prescription, une telle restriction des déclarations d'inconstitutionnalité aux seules instances en cours présente un inconvénient majeur en matière fiscale. Compte tenu du délai de reprise dont dispose l'Administration et de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de renoncer à l'application de la loi fiscale, cette restriction permettrait l'établissement, postérieurement à la déclaration d'inconstitutionnalité, d'impositions supplémentaires au titre d'une période antérieure à l'intervention de la décision d'inconstitutionnalité. En pareilles circonstances, un contribuable ne pourrait opposer en défense, à l'Administration, la déclaration d'inconstitutionnalité puisqu'il n'y a pas encore – et pour cause – « d'instance en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ».

14.2. Cette solution se heurterait également aux exigences du droit de l'Union européenne. Rappelons que la contribution sur les montants distribués est également critiquée au regard de sa conformité avec la liberté d'établissement. La sanction de la méconnaissance des stipulations de l'article 49 du TFUE ne serait pas cantonnée aux seules instances en cours ou aux impositions définitivement acquittées et non contestées avant la date d'intervention de la décision constatant cette incompatibilité. L'expiration des délais de réclamation des articles L 190 et R 196-1 du LPF constitue la seule limite applicable à une action fondée sur la méconnaissance du droit de l'Union. Il serait paradoxal et à l'évidence peu opportun que les contribuables soient plus mal traités par une décision du Conseil constitutionnel que par une décision – de la CJUE ou d'une juridiction interne – relative à l'application du droit de l'Union européenne.

14.3. Compte tenu des modalités d'adoption de l'article 235 ter ZCA, il serait, en outre, inapproprié de vouloir limiter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Le projet du Gouvernement ne se heurte pas à la critique. En revanche, les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité – tout comme ceux tirés de la violation du droit de l'Union européenne – étaient parfaitement connus dès l'adoption de l'amendement n° 155. Le législateur et le gouvernement ont ainsi établi et maintenu une contribution dont ils ne pouvaient sérieusement ignorer ni les faiblesses constitutionnelles ni les risques contentieux auxquels elle s'exposait.

14.4. On observera qu'en raison des modalités d'établissement de la contribution sur les montants distribués, laquelle est établie, contrôlée et liquidée comme en matière d'IS, la reconnaissance des effets les plus étendus à la déclaration d'inconstitutionnalité des mots « *au sens de l'article 223 A* » ne générerait aucune surcharge d'activité ni aucun coût de gestion supplémentaire pour l'Administration fiscale. La liquidation et le paiement de la contribution incombent, en effet, aux sociétés – l'Administration se bornant à exercer des prérogatives de contrôle.



14.5. La limitation des effets d'une déclaration d'inconstitutionnalité est parfois prononcée pour des considérations financières. Il s'agit moins de préserver les recettes indument perçues par le Trésor – ce qui ne serait pas un motif suffisant – que d'éviter les « effets d'aubaine » qui pourraient en résulter.

On se permettra de rappeler que l'aubaine est un avantage inattendu. L'effet d'aubaine suppose ainsi l'octroi d'un avantage à un opérateur à raison de son comportement alors que cet opérateur aurait entrepris la même action si l'avantage ne lui avait pas été accordé.

La décharge d'une imposition déclarée inconstitutionnelle pour des raisons de fond – et non pour des raisons de procédure – n'est pas une mesure de faveur mais la conséquence normale de la méconnaissance, par le législateur, des droits et libertés constitutionnellement garantis.

Une limitation du bénéfice de la déclaration d'inconstitutionnalité équivaudrait à une validation d'impositions prélevées en violation de la Constitution et heurterait les attentes légitimes que les contribuables ont pu placer dans le mécanisme de la QPC : il serait paradoxal que la décision d'inconstitutionnalité limite le droit au recours des contribuables tout en reconnaissant, dans le même temps, le bien fondé de leur action.

Une restriction de la portée des déclarations d'inconstitutionnalité aux seules actions effectivement engagées avant l'intervention de la décision ou à une autre date ne se conçoit donc qu'à titre exceptionnel et dans des circonstances particulières, tel qu'un vice d'incompétence négative entachant les modalités de recouvrement de l'impôt et ne portant qu'une atteinte modérée au droit au recours (Cons. const., 28 mars 2013, n° 2012-298 QPC, *Majestic Champagne* ; 25 octobre 2013, n° 2013-351 QPC, *Boulangier*). Ce n'est, à l'évidence, pas le cas de la contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués.

## PAR CES MOTIFS

La société requérante demande au Conseil constitutionnel de déclarer conforme à la Constitution l'expression « *entre sociétés du même groupe* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA du CGI et de déclarer non conformes à la Constitution les mots « *au sens de l'article 223 A du CGI* ».

En conséquence, elle demande au Conseil constitutionnel :

- à titre principal, abroger les mots « *au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA. Seraient ainsi exonérés les montants distribués « *entre sociétés du même groupe* ». Afin de préserver l'effet utile de la décision, la déclaration d'inconstitutionnalité pourrait être assortie d'une réserve d'interprétation transitoire précisant que l'appartenance au « *même groupe* » s'entend d'une participation de 10 % au moins du capital ;
- subsidiairement, formuler la réserve d'interprétation selon laquelle les mots « *au sens de l'article 223 A* » visent, d'une part, « les sociétés qui satisfont aux conditions énoncées à l'article 223 A du CGI pour opter pour le régime d'intégration fiscale » et, d'autre part, « les sociétés, soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou 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, qui rempliraient ces conditions, autres que celle d'être soumises à l'impôt sur les sociétés en France ».
- en toute hypothèse, dire que l'exonération de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, au sens défini par la décision, s'applique aux montants distribués avant la date d'intervention de cette décision sans porter atteinte à l'exonération de contribution additionnelle dont ont bénéficié avant cette même date les montants distribués entre sociétés du même groupe fiscalement intégré



Marc Pelletier



Philippe Derouin

Paris, le 13 juillet 2016

PJ : cf liste des pièces jointes

**LISTE DES PIECES JOINTES**

- PJ n° 1 : lettre Commission européenne – infraction 2013/4329 [CHAP(2015)991
- PJ n° 2 : Cour constitutionnelle belge, 28 janvier 2015, n° 11/2015
- PJ n° 3 : mémoire de la Commission européenne dans le cadre de l’affaire C-68/15 (en néerlandais)
- PJ n° 4 : documentation sur le régime d’imposition des sociétés en Estonie – Etude du bureau de documentation fiscale internationale (IBFD) d’Amsterdam par M. Marek Herm, avocat à Tallin, Estonie – spécialement les paragraphes 1.1.3., 6.1.3. et 7.3.3.2.
- PJ n° 5 : extraits de la loi estonienne sur l’impôt sur le revenu (*Tulumaksuseadus*) (articles 50 et 53 en traduction anglaise)