

Chronique de droit économique et fiscal (juillet à décembre 2022)

Écrit par

Stéphane AUSTRY



Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats,
professeur associé à l'Université Paris II
Panthéon-Assas

Égalité

Égalité devant les charges publiques

- Notion de discrimination par ricochet résultant de la non-conformité d'une loi à une règle européenne : point final ? (Cons. const., déc. n° 2022-1014 QPC du 14 octobre 2022)

Par un arrêt du 12 mai 2022 *Schneider Electric SA et autres*, aff. C-556/20, la Cour de justice de l'Union européenne, s'écartant tant des conclusions de son avocat général Juliane Kokott que de ce que laissait entendre la décision n° 442224 du 23 octobre 2020 par laquelle le Conseil d'État lui avait renvoyé la question préjudicielle, a jugé le précompte, imposition qui frappait les distributions de bénéfices et qui a été abrogée depuis le 1^{er} janvier 2005 mais qui donne encore lieu à des contentieux pendants devant le juge de l'impôt, contraire aux dispositions de la directive mère-fille.

Après avoir rappelé que l'application du précompte était susceptible d'avoir pour effet de soumettre les bénéfices perçus par une société mère de ses filiales établies dans un État membre autre que celui concerné à une imposition contraire à cette directive, la Cour a précisé au point 54 de son arrêt que « *ce constat ne saurait être remis en cause par la circonstance que, ainsi que l'indique la juridiction de renvoi, les sociétés, ayant perçu des dividendes d'une filiale établie dans un État membre autre que celui concerné, tirent des articles 49 et 63 TFUE, tels qu'ils ont été interprétés par la Cour dans l'arrêt du 15 septembre 2011, Accor, un droit à un crédit d'impôt afin de bénéficier du même traitement fiscal qu'une société percevant des dividendes d'une filiale établie en France* ». La Cour a relevé en particulier qu'aucune mesure de nature législative ou réglementaire n'a été adoptée afin de préciser les conditions d'octroi de ce crédit d'impôt et que ce dernier n'est en tout état de cause « *pas de nature à remédier aux effets [du précompte] qui sont incompatibles* » avec la directive mère-fille.

S'agissant de la possibilité pour la France de se prévaloir des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 qui prévoient que les autres dispositions de la directive n'affectent pas les « *dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes* », la Cour avait admis dans un premier temps que le précompte avait bien pour objet d'atténuer la double imposition économique des dividendes dès lors qu'il avait été « *instauré en liaison directe avec l'avoir fiscal (...), et qu'il s'insérait ainsi dans le cadre des dispositions nationales visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, lorsque ceux-ci étaient versés par des sociétés résidentes aux bénéficiaires résidents* ». Mais la Cour a relevé dans un second temps que dès lors que le précompte avait pour effet de soumettre les bénéfices perçus

par une société mère de ses filiales établies dans un État membre autre que celui concerné à une double imposition économique lors de leur redistribution, il ne pouvait être regardé comme conforme à la finalité de la directive mère-fille, « *même lorsque les effets de cette double imposition peuvent éventuellement être atténués par une demande ultérieure de restitution des montants indûment versés, fondée sur l'incompatibilité du versement de ces montants avec les articles 49 et 63 TFUE* ».

Tirant les conséquences de cet arrêt, le Conseil d'État, par une décision n° 442 224 du 25 juillet 2022, a considéré « *qu'avant la suppression du précompte par la loi de finances pour 2004, applicable aux revenus distribués à partir du 1^{er} janvier 2005, une société mère établie en France procédant à la redistribution de dividendes en provenance de filiales établies dans d'autres États membres de l'Union européenne n'était pas redevable, par application du droit de l'Union tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne, du précompte au titre de cette même redistribution, alors qu'elle était redevable de cet impôt à raison des redistributions de dividendes en provenance de filiales établies en France ou dans des États non membres de l'Union européenne* ». Il en a conclu que la question de la conformité de ces dispositions au principe d'égalité présentait un caractère sérieux en estimant qu'il pouvait en résulter une discrimination par ricochet de même nature que celle censurée par le Conseil constitutionnel dans ses décisions n° 2015-520 QPC, *Société Métro Holding* du 3 février 2016 et n° 2017-660 QPC, *Société Soparfi* du 6 octobre 2017.

Dans sa décision rendue à la suite de ce renvoi, le Conseil constitutionnel reconnaît lui aussi qu'il résulte de cette jurisprudence constante du Conseil d'État que les dispositions contestées, telles qu'interprétées par cette jurisprudence, « **instaurent une différence de traitement entre les sociétés mères procédant à une redistribution des dividendes provenant de leurs filiales selon que ces dernières se situent dans un autre État membre de l'Union européenne ou qu'elles se situent en France ou en dehors de l'Union européenne** ».

Mais il considère pour autant que cette différence de traitement n'entraîne pas la non-conformité des dispositions contestées au principe d'égalité devant les charges publiques en procédant à un raisonnement en deux temps :

- Faisant application du concept de « *dénaturation de l'objet initial de la loi* » né des jurisprudences *Calogero G.* (décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019) et *Marc S.* (décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020), il estime que, puisque le respect du droit de l'Union européenne impose seulement, afin d'éviter la double imposition des dividendes, « *que les sociétés mères ne soient pas redevables du précompte dès lors qu'elles ne bénéficient pas d'un avoir fiscal au titre des sommes qu'elles ont reçues de leurs filiales situées dans un autre État membre* », aucune dénaturation de l'objet initial de la loi, qui aurait été « *d'assurer l'effectivité du mécanisme de l'avoir fiscal qui permet d'éviter la double imposition des dividendes* », ne résulte de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne ;
- Il juge ensuite « *qu'au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation entre les sociétés mères, tenant à l'établissement de leur filiale en France, dans un autre État membre ou en dehors de l'Union européenne* » si bien que « *la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi* ».

La solution du Conseil constitutionnel surprend dans la mesure où la situation qui lui était soumise était très proche de celle ayant donné lieu à la décision précitée n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017 relative à la contribution de 3 % sur les revenus distribués. Il est vrai qu'en 2017, le Conseil constitutionnel n'avait pas encore dégagé l'exigence de « *dénaturation de l'objet initial de la loi* » apparue dans sa jurisprudence en 2019.

On peine toutefois à comprendre comment l'objet initial de la loi ne pouvait pas être ici dénaturé compte tenu des exigences du droit de l'Union européenne qui conduisait à ce que le précompte ne soit pas applicable aux sociétés mères redistribuant des dividendes de source européenne, comme c'était le cas pour la contribution de 3 %, ce qui introduisait une différence de traitement beaucoup plus radicale que dans les affaires *Calogero G.* et *Marc S.*

La référence à la circonstance que les sociétés mères bénéficiaient de l'avoir fiscal qu'elles pouvaient imputer sur le précompte lorsque les dividendes provenaient de filiales françaises (et donc qu'elles en étaient d'une certaine manière exonérées) ne convainc guère, dans la mesure, d'une part, où cela ne justifie pas la différence de traitement avec les dividendes provenant d'États tiers - qui restent assujettis au précompte dès lors qu'ils ne relèvent pas du champ d'application de la directive mère-fille et ne pouvaient pas bénéficier de l'avoir fiscal -, et, d'autre part, où, dans de nombreux cas, les dividendes de source française ne pouvaient pas bénéficier de l'avoir fiscal (dividendes de plus de 5 ans, distributions exceptionnelles,...), si bien que dans ces hypothèses, la référence, jugée déterminante par le Conseil constitutionnel, à l'objectif d'élimination de la double imposition des dividendes poursuivi par le mécanisme de l'avoir fiscal est sans pertinence.

On peut donc se demander à l'issue de cette décision s'il reste encore un espace dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel pour l'application de la jurisprudence *Metro Holding* ou si, comme on peut le penser, l'interprétation extensive de la notion de « *dénaturation de l'objet initial de la loi* » conduit à priver en définitive de toute portée le champ d'application de la discrimination par ricochet.

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC)

Portée des décisions dans le temps

- Limitation des effets dans le temps d'une déclaration d'inconstitutionnalité et principe d'application immédiate de la loi plus douce (Conseil d'État, Section, 7 octobre 2022, n° 443476, Société KF3 Plus)

La société KF3 plus s'était vue infliger, au titre des années 2012 et 2013, des amendes en application du 3 du I de l'article 1737 du CGI, qui sanctionne les ventes sans facture entre professionnels. Dans leur rédaction alors en vigueur, ces dispositions prévoyaient l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction, réduite à 5 % de ce montant lorsque le fournisseur apportait, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération avait été régulièrement comptabilisée. En l'espèce, cette preuve n'a pas été apportée dans le délai imparti par la société à laquelle a donc été appliquée l'amende de 50 %.

Par un arrêt du 2 juillet 2020, la cour administrative d'appel de Douai avait rejeté la requête d'appel de la société et confirmé le bien-fondé de l'amende au regard des dispositions législatives applicables en 2012 et 2013. À l'appui de son pourvoi en cassation devant le Conseil d'État contre cet arrêt, la société a formé une QPC qui avait été transmise au Conseil constitutionnel par une décision avant dire droit du Conseil d'État n° 443476 du 24 février 2021.

Par sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les dispositions du 3 du I de l'article 1737 du Code général des impôts sur lesquelles était fondée l'amende appliquée à la société en jugeant qu'elles instaurent une amende proportionnelle à taux fixe dont le montant n'était pas plafonné et pouvaient dès lors donner lieu à une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté. Mais il a considéré que l'abrogation immédiate des dispositions contestées entraînerait des conséquences manifestement excessives, si bien qu'il y avait lieu de reporter au 31 décembre 2021 la date de l'abrogation des dispositions contestées. Il a enfin précisé que « *les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité* ».

Tirant les conséquences de la décision du Conseil constitutionnel, le législateur a modifié, par l'article 142 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, le 3 du I de l'article 1737 du CGI en prévoyant désormais, d'une part, le plafonnement du montant de l'amende de 50 % à 375.000 euros par exercice, et, d'autre part, le plafonnement de l'amende réduite de 5 % à 37.500 euros par exercice, cette amende ne trouvant désormais à s'appliquer que lorsque la transaction « *a été comptabilisée* ». Dans le cadre de la procédure en cassation devant le Conseil d'État faisant suite à l'intervention de la décision du Conseil constitutionnel, la société s'est prévaluée de ces dispositions sur le fondement du principe de l'application immédiate de la loi plus douce dégagé par le Conseil d'État par son avis de section *Houdmond* du 5 avril 1996.

Par sa décision, le Conseil d'État abandonne sa jurisprudence, qui écartait la possibilité d'invoquer le principe d'application immédiate de la loi plus douce lorsque la disposition législative plus favorable était intervenue après l'arrêt d'appel contesté en cassation (CE, 26 décembre 2008, n° 282995, *Gonzales-Castrillo*), en jugeant que la règle découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 selon laquelle la loi répressive nouvelle « *doit, lorsqu'elle abroge une incrimination ou prévoit des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux auteurs d'infractions commises avant son entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à des décisions devenues irrévocables* » (et non des décisions passées en force de chose jugée ou simplement définitives). Appliquant ces principes au cas d'espèce, le Conseil d'État juge que « *la société est fondée à soutenir que les transactions en litige ont été comptabilisées par elle et, par suite, à demander, d'une part, la réduction du taux applicable aux amendes en litige à 5 % et, d'autre part, leur plafonnement à la somme de 37 500 euros, conformément aux dispositions issues de l'article 142 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022* ».

Ce n'est pas la première fois que le Conseil d'État admet de tenir compte en tant que juge de cassation d'une déclaration d'inconstitutionnalité postérieure à des décisions d'appel que les juges du fond ne pouvaient pas connaître. Le Conseil d'État a ainsi jugé que l'abrogation, par une décision du Conseil constitutionnel, d'une disposition législative applicable au litige se soulève d'office, même en cassation (CE, Ass., 13 mai 2011, n° 316734, *M'Rida*), ou encore que l'invocation d'une déclaration d'inconstitutionnalité dans toutes les instances « *non définitivement jugées* » à la date de l'abrogation de la disposition inconstitutionnelle concerne les instances n'ayant pas donné lieu à des décisions devenues irrévocables, de sorte que la déclaration d'inconstitutionnalité peut être invoquée pour la première fois devant le juge de cassation (CE, 28 novembre 2016, n° 390638, *Min. c/ Société Autoguadeloupe*).

La solution n'allait toutefois pas de soi ici dans la mesure où la déclaration d'inconstitutionnalité avait reporté à une date ultérieure l'abrogation des dispositions législatives instituant la pénalité fiscale en cause tout en précisant que les mesures prises avant sa décision « *en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité* ».

La solution du Conseil d'État repose sur l'idée que cette rédaction ne fait pas obstacle à l'application d'une loi nouvelle plus douce intervenue après la décision du Conseil constitutionnel, même si elle a pour objet de tirer les conséquences de cette décision. Céline Guibé la justifie dans ses conclusions

sur la décision ici commentée en relevant que le Conseil d'État n'était pas ici conduit à écarter la loi ancienne « *en raison de la censure prononcée par le Conseil constitutionnel, mais en raison de l'intervention de la loi nouvelle plus douce, sur laquelle il ne s'est pas prononcé* ».

Mais que se serait-il passé si le législateur n'était pas intervenu avant le 31 décembre 2021, date à laquelle prenait effet l'abrogation différée des dispositions anciennes déclarées contraires à la Constitution ? Devrait-on donner son plein effet au principe consacré par le Conseil constitutionnel selon lequel les mesures prises avant sa décision « *en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité* » ? Ou - au contraire - devrait-on considérer que l'abrogation de la loi ancienne qui en résulte à compter de la date fixée par le Conseil constitutionnel conduit à ce que la personne sanctionnée puisse se prévaloir de la rétroactivité *in mitius* pour demander la décharge intégrale de la sanction dès lors que le juge se prononce après l'abrogation de cette disposition qui intervient à compter de cette date ?

Cette seconde voie de l'alternative nous semble plus conforme au caractère constitutionnel du principe d'application immédiate de la loi plus douce. Le Conseil constitutionnel a ainsi censuré en 1981 pour méconnaissance de ce principe constitutionnel des dispositions législatives qui avaient prévu que la loi pénale nouvelle ne s'appliquerait pas aux infractions ayant donné lieu à un jugement sur le fond en dernier ressort avant son entrée en vigueur (Cons. const., déc. n° 80-127 DC du 20 janvier 1981, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes*). Il nous semble qu'une décision du Conseil constitutionnel ne saurait davantage faire obstacle à ce que l'abrogation de la loi qui résulte non seulement de sa propre décision mais également de l'abstention du législateur à faire échec à cette abrogation en adoptant des dispositions conformes aux exigences constitutionnelles puisse être invoquée pour se prévaloir du principe constitutionnel d'application rétroactive de la loi plus douce. Mais cette question qui n'a pas été abordée par Céline Guibé dans ses conclusions n'a pas été tranchée par la décision du Conseil d'État.

Citer cet article

Stéphane AUSTRY. « Chronique de droit économique et fiscal (juillet à décembre 2022) », Titre VII [en ligne], n° 10, *Le secret*, avril 2023. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal-juillet-a-decembre-2022>