

Commentaire

Décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014

Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV

(Impôts sur les sociétés – agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 19 septembre 2014 par le Conseil d'État (décision n° 376800 du 19 septembre 2014) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par les sociétés ING Direct NV et ING Bank NV, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions « *du paragraphe II de l'article 209 du code général des impôts (CGI), dans leur rédaction antérieure à la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002* ».

Dans sa décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI dans sa rédaction postérieure à la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987, et a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration d'une réserve d'interprétation.

I. – Les dispositions contestées

A.– Historique et contexte des dispositions contestées

1. – Le régime fiscal des fusions et des opérations assimilées

Fusion, apport partiel d'actif et scission de sociétés sont des techniques de restructuration des entreprises. Le droit fiscal leur applique un régime analogue car elles ont des conséquences comparables s'agissant de la transmission du patrimoine des entreprises.

Une fusion de sociétés consiste en la transmission universelle du patrimoine d'une société à une autre. Elle peut prendre deux formes : l'absorption d'une ou plusieurs sociétés par une autre qui subsiste ; la création d'une société nouvelle par les sociétés fusionnantes, qui disparaissent.

Les opérations assimilées au sens du code général des impôts (CGI) correspondent aux scissions et apports partiels d'actifs. La scission est

l'opération par laquelle l'actif et le passif de la société scindée sont transmis à deux ou plusieurs sociétés, nouvelles ou préexistantes. En contrepartie, les associés de la société scindée se voient attribuer, proportionnellement à leurs droits dans le capital, des titres des sociétés bénéficiaires de la transmission. La société scindée est dissoute. L'apport partiel d'actif, quant à lui, est l'opération par laquelle une société apporte à une autre société une partie de ses éléments d'actifs et reçoit, en contrepartie, des titres émis par la société bénéficiaire de l'apport. Contrairement à la fusion ou à la scission, l'apport partiel d'actif n'entraîne pas la disparition de la société apporteuse.

Les fusions et scissions entraînent la dissolution des sociétés absorbées ou scindées. En matière d'impôt sur les sociétés, leurs conséquences sont donc celles d'une cessation d'entreprise. Elles se traduisent par l'imposition, en sus des bénéfices d'exploitation non encore taxés, des provisions et des plus-values d'actif.

En cas d'apport partiel d'actif, la société apporteuse est imposable sur les plus-values d'apport et les provisions qui deviennent sans objet en raison de l'apport.

L'application de ces règles étant susceptible de dissuader les entreprises de se restructurer, un régime favorable a été institué, qui neutralise les effets fiscaux des fusions et des opérations assimilées (art. 210 A du CGI).

Cependant, l'imputation des déficits antérieurs de la société absorbée a pendant longtemps été interdite afin d'éviter un marché des sociétés déficitaires, la société déficitaire étant attrayante d'un point de vue fiscal.

Le principe de droit commun est le suivant : en cas de fusion ou d'opération assimilée, une entreprise perd le droit au report de ces déficits car les opérations de restructuration entraînent normalement les conséquences d'une cessation d'entreprise (art. 201 et 221 du CGI).

Par exception, et à la condition d'avoir obtenu un agrément, les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI autorisent le report des déficits antérieurs non encore déduits, subis par la société apporteuse ou par la société bénéficiaire des apports, sur les bénéfices ultérieurs de cette dernière.

Lorsque l'agrément est obtenu, la société bénéficiaire des apports peut, sans risque de voir l'opération de restructuration qualifiée d'abus de droit, reporter sur ses résultats ultérieurs les déficits de la société apporteuse, dans la limite du délai de report en vigueur selon les exercices concernés.

2. – Origine des dispositions contestées

Les dispositions contestées ont pour origine l'article 27 de la loi n° 62-873 du 31 juillet 1962 de finances rectificative pour 1962 qui disposait : « *Sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre des finances et des affaires économiques après avis du conseil de direction du fonds de développement économique et social, et dans la mesure définie par cet agrément :*

« *1° la modification de l'objet statutaire ou de l'activité réelle d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés peut ne pas être considérée comme emportant, du point de vue fiscal, cessation d'entreprise, même lorsqu'elle s'accompagne de changements affectant la forme juridique de l'entreprise, le montant du capital ou sa répartition entre les associés ;*

« *2° les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions des articles 717 ou 718 du code général des impôts peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au second alinéa de l'article 209 dudit code, au report des déficits antérieurs non encore déduits soit par les sociétés apporteurs, soit par les sociétés bénéficiaires des apports, sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières.*

« *Les dispositions du présent article s'appliqueront jusqu'au 31 décembre 1965* ».

Ces dispositions ont été réécrites et intégrées dans le CGI, au paragraphe II de l'article 209, par le décret n° 63-1204 du 4 décembre 1963 portant incorporation dans le CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

Depuis lors, et jusqu'à leur rédaction applicable au litige, les dispositions contestées ont été modifiées sur plusieurs points et à plusieurs reprises par la voie réglementaire (notamment par les décrets n°s 67-106 du 24 janvier 1967, 82-881 du 15 octobre 1982 et 85-1007 du 24 septembre 1985).

3. – Application des dispositions contestées

Par une décision *Sté Berto* du 1^{er} juin 1988 le Conseil d'État a jugé que l'agrément prévu par les dispositions contestées du paragraphe II de l'article 209 du CGI revêt un caractère discrétionnaire : « *Considérant qu'il résulte des dispositions du II de l'article 209 précité, éclairées par les travaux préparatoires de la loi dont elles sont issues, que le législateur, en s'abstenant de fixer des conditions à l'obtention de l'agrément, a entendu donner au ministre le pouvoir d'apprécier si les opérations de fusion et opérations*

assimilées prévues par ces dispositions justifient l'octroi de l'avantage fiscal qu'elles comportent ; qu'il suit de là que l'avantage fiscal institué par ces dispositions ne constitue pas un droit au sens des dispositions précitées de la loi du 11 juillet 1979 ; que, par suite, la décision en date du 14 mars 1984, par laquelle le ministre de l'économie, des finances et du budget a refusé à la société "BERTO S.A." l'agrément qu'elle sollicitait sur le fondement des dispositions du II de l'article 209 n'avait pas à être motivée ; qu'en conséquence le moyen tiré par la société requérante de ce que cette décision était dépourvue de motivation est inopérant »¹.

Il semble que, dans la pratique, l'administration avait réservé le bénéfice de cet agrément aux sociétés du secteur industriel, au motif que sa création avait été inspirée par une logique d'aide à l'appareil productif.

Cette interprétation administrative a d'ailleurs justifié l'évolution législative des conditions d'octroi de l'agrément. Dans son rapport sur le projet de loi de finances pour 2002, le rapporteur général de la commission des Finances de l'Assemblée nationale, M. Didier Migaud, indiquait : *« le Gouvernement a décidé, en 1999, de faire évoluer cette doctrine afin d'ouvrir le bénéfice de l'agrément, selon les termes d'une lettre adressée au président de l'association française des entreprises privées (AFEP), le 21 mai 1999 :*

« – d'une part, aux « entreprises qui auront subi des déficits substantiels à raison d'investissements amortissables réalisés pour leur exploitation », « dans le cadre d'opérations de restructuration économiquement justifiées » ;

« – d'autre part, « dans le cadre de la restructuration de petites et moyennes entreprises en difficulté », « lorsque l'agrément constituera une aide efficace au maintien de l'emploi ».

« Il s'agit là de substituer à l'approche sectorielle une approche analytique privilégiant la nature des déficits constatés »².

Le législateur est donc intervenu dans la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002, afin de remplacer le régime de l'agrément discrétionnaire du transfert des déficits en cas de fusion par un agrément non discrétionnaire. L'instruction fiscale du 21 août 2002 (13 D-2-02) reconnaît la volonté du législateur de mettre fin au caractère discrétionnaire de cette procédure : *« L'article 85 de la loi de finances pour 2002 définit les caractéristiques des*

¹ CE, 1^{er} juin 1988, n° 79550, *Société Berto* : Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5^e éd., thème n° 54 « Les agréments fiscaux ».

² M. Didier Migaud, *Rapport sur le projet de loi de finances pour 2002*, Assemblée nationale, XI^{ème} législature, n° 3320, 11 octobre 2001.

opérations ouvrant droit aux différents régimes spéciaux prévus en faveur des restructurations d'entreprises et aménage certains de ces régimes.

« Le I du E de l'article 85 précité supprime la procédure d'agrément discrétionnaire autorisant le transfert des déficits (II de l'article 209) au profit d'une procédure d'agrément de droit ».

Dans le rapport susmentionné, M. Didier Migaud soulignait les difficultés issues du caractère discrétionnaire de l'agrément : *« [...] le maintien d'un régime d'agrément purement discrétionnaire est rendu délicat par la jurisprudence du Conseil constitutionnel et par le Conseil d'État, qui, lorsqu'il a à étudier les projets de loi, rappelle l'attention du Gouvernement sur cette jurisprudence. En effet, le Parlement, et non le Gouvernement, est compétent pour fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.*

« Le Gouvernement propose, au 1° du E du I du présent article, de franchir une nouvelle étape dans l'assouplissement des conditions permettant le transfert des déficits en cas de fusion ou d'opération assimilée. L'agrément discrétionnaire de transfert des déficits prévu en la matière serait supprimé, tandis que seraient précisées les conditions de délivrance du nouvel « agrément de droit » réservé aux opérations qui présentent, d'un point de vue fiscal, un caractère intercalaire (application de l'article 210 A du code général des impôts) ».

L'article 209 du CGI issu de cette modification encadre ainsi précisément les conditions d'octroi de l'agrément et le contrôle du Conseil d'État sur ces agréments s'effectue donc sur le fondement de ces conditions précises³.

C'est toutefois la version du paragraphe II de l'article 209 du CGI antérieure à celle résultant de la loi de finances pour 2002 qui était renvoyée au Conseil constitutionnel.

B. – Origine de la QPC et question posée

Le 28 décembre 2001, la société de droit néerlandais ING Bank NV a apporté sa branche complète d'activité d'épargne à sa filiale, la société de droit néerlandais ING Direct NV.

Cet apport incluait la succursale française de la société ING Bank NV, laquelle constituait un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 et était donc assujettie à l'impôt sur les sociétés en France.

³ CE, 19 septembre 2014, n° 370163, SAS Estivin Groupe Holding Finances.

Cet apport a été réalisé sous le régime favorable prévu par l'article 210 A du CGI.

Par ailleurs, les déficits de la succursale française de la société ING Bank NV ont été reportés sur les résultats de la société ING Direct NV sans que l'agrément prévu par les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI ait été sollicité.

À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause le report sur les résultats de la société ING Direct NV au titre des exercices clos de 2001 à 2003 des déficits antérieurs de la succursale française de la société ING Bank NV. Il en est résulté des rehaussements des résultats de la société ING Direct NV.

Après le rejet de sa réclamation, la société ING Direct NV a vainement sollicité du tribunal administratif de Montreuil le rétablissement de ses déficits reportables. Cette requête a été rejetée par un jugement du 19 mai 2011, confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 30 décembre 2013. Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi en cassation formé par les sociétés ING Direct NV et ING Bank NV, la succursale française de la première ayant été transférée à la seconde dans le cadre d'une scission partielle agréée le 16 août 2013 par le ministre chargé de l'économie et des finances.

Les deux sociétés requérantes soutenaient que les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI étaient entachées d'incompétence négative dans des conditions portant atteinte au principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques garanti par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

II. – La nature des dispositions sur lesquelles porte la QPC

En vertu de l'article 61-1 de la Constitution, le Conseil constitutionnel ne peut être saisi que d'une « *disposition législative* ». Or, il ressortait de l'historique rappelé ci-dessus que le paragraphe II de l'article 209 du CGI a une origine réglementaire, le décret du 4 décembre 1963 précité.

Dans une décision n° 2011-152 QPC du 22 juillet 2011⁴, le Conseil constitutionnel a refusé d'examiner les dispositions de l'article L. 238 du livre des procédures fiscales, relatif à la valeur probante des procès-verbaux des agents de l'administration, qui avaient pour origine un décret de codification du 15 septembre 1981.

⁴ Décision n° 2011-152 QPC du 22 juillet 2011, *M. Claude C. (Disposition réglementaire – Incompétence)*.

Compte tenu de la genèse des dispositions contestées, la question se posait de du caractère législatif ou réglementaire des dispositions renvoyées à l'examen du Conseil constitutionnel.

Cette question n'étant pas débattue par les parties dans leurs écritures, le Conseil constitutionnel a, comme il l'a déjà fait à plusieurs reprises⁵, soulevé d'office un grief conformément à l'article 7 du règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant lui pour les questions prioritaires de constitutionnalité. Par une lettre du 23 octobre 2014, il a invité les parties à formuler des observations sur ce point.

Les sociétés requérantes et le Premier ministre ont soutenu que ces dispositions ont acquis un caractère législatif du fait de leur « validation » par le législateur. Ils ont avancé à ce titre le fait que les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI avaient vu leur caractère transitoire successivement prolongé puis pérennisé par l'adoption de dispositions législatives.

Il est, en effet, fréquent que des textes législatifs valident ou ratifient des textes réglementaires. En principe, une telle validation doit être expresse. Tel est le cas, par exemple, du code des douanes qui a une origine réglementaire mais qui a reçu un caractère législatif par son annexion à une loi de finances⁶. La validation peut, toutefois, intervenir de manière implicite.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, une validation implicite peut résulter de la modification, par la loi, de certaines dispositions du décret. Dans une décision *Sté Établissements Charlionais*⁷ du 25 janvier 1957, il a ainsi considéré que la loi du 31 décembre 1953 avait apporté au décret attaqué du 30 septembre 1953 les modifications jugées nécessaires par le Parlement. Il en a déduit que le législateur a ainsi entendu ratifier toutes les dispositions du décret attaqué, de sorte que la légalité de ce décret n'est plus susceptible d'être discutée par la voie contentieuse devant le juge administratif. Dans une note sous cette décision, Marcel Waline exposait : « *le décret n'est transformé en loi que dans la mesure où le Parlement en a repris les termes dans un texte législatif. À partir de la promulgation de cette loi, la disposition reprise par elle n'est plus évidemment*

⁵ V. récemment les décisions n^{os} 2013-318 QPC du 7 juin 2013, *M. Mohamed T. (Activité de transport public de personnes à motocyclette ou tricycle à moteur)* ; 2013-328 QPC du 28 juin 2013, *Association Emmaüs Forbach (Incrimination de la perception frauduleuse de prestations d'aide sociale)* ; 2013-336 QPC du 1^{er} août 2013, *Société Natixis Asset Management (Participation des salariés aux résultats de l'entreprise dans les entreprises publiques)* ; 2013-343 QPC du 27 septembre 2013, *Époux L. (Détermination du taux d'intérêt majorant les sommes indûment perçues à l'occasion d'un changement d'exploitant agricole)* ; n^o 2014-388 du 11 avril 2014 *Confédération Générale du Travail Force Ouvrière et autre (Portage salarial)*.

⁶ Décret n^o 48-1985 du 8 décembre 1948 portant refonte du code des douanes, annexé à la loi n^o 48-1973 du 31 décembre 1948 de finances pour 1949.

⁷ CE, 25 janvier 1957, n^o 30726, *Société Établissements Charlionais*, Rec. p. 54.

susceptible, comme telle, de recours contentieux ». Il indiquait que la ratification tacite peut résulter de la modification apportée au texte du décret : « *il semble que, du moment que le législateur prend la peine de modifier certaines dispositions d'un acte administratif, par exemple d'un décret, c'est qu'il tient, dans son ensemble, celui-ci pour valable ; de même s'il y fait référence : il ne se réfèrerait pas à un texte qu'il estimerait illégal. On peut donc dire que ces modifications ou allusions constituent pour ce texte un certificat de légalité, délivré par l'autorité qui est la mieux qualifiée pour apprécier si ce texte est légal, c'est-à-dire s'il est conforme à sa volonté de législateur* »⁸.

Le Conseil d'État considère également qu'une loi reconduisant un décret emporte sa ratification implicite. Dans une décision n° 49056 du 31 mai 1963⁹, il a considéré que les dispositions de l'article 5 de l'arrêté du 15 juin 1949 avaient été homologuées par le décret du 25 juin 1949, lequel avait été reconduit par la loi du 14 septembre 1951, et que l'intervention de la loi faisait obstacle à ce que la légalité de la cotisation instaurée par l'arrêté soit remise en cause. Pour le commissaire du gouvernement, dans ses conclusions sous cette décision, « *le texte instituant la taxe a ici été confirmé officiellement – « homologué », nous l'avons dit – par décret et cette homologation a été « reconduite » par voie législative ce qui nous paraît signifier nécessairement (...) que le législateur a repris à son compte l'homologation déjà faite, donc a homologué lui-même les textes instituant la cotisation. Par suite, il y a plus qu'une simple autorisation de perception ; il y a une confirmation du texte lui-même par le législateur, ce qui interdit au juge d'exercer son contrôle de légalité* »¹⁰.

Adoptant un raisonnement similaire, le Conseil constitutionnel a considéré, dans la décision n° 2014-431 QPC commentée, qu'en reconduisant les dispositions contestées, « *d'abord à titre provisoire par les modifications successives de l'échéance fixée au second alinéa puis de manière pérenne, par l'effet de la suppression de cet alinéa par le paragraphe V de l'article 38 de la loi du 30 décembre 1986* » le législateur leur avait implicitement, mais nécessairement, conféré un caractère législatif (cons. 4 et 5). Dès lors, la QPC est recevable et le Conseil constitutionnel peut examiner les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI dans leur rédaction issue de l'article 38 de la loi de finances pour 1987 (laquelle est demeurée en vigueur jusqu'à sa modification par la loi de finances pour 2002) :

⁸ M. Waline, « La ratification législative des décrets », RDP 1957, p. 1057.

⁹ CE, 31 mai 1963, n° 49056, *Sté X*, Rec. p. 335.

¹⁰ Droit fiscal 1963, n° 37, conclusions B. Ducamin.

III. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les agréments déterminant l'assiette d'une imposition

Dans sa décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, le Conseil s'est prononcé sur l'article 68 de la loi de finances pour 1988, lequel adaptait le dispositif prévu par le paragraphe II de l'article 209 du CGI au régime des groupes fiscalement intégrés par l'ajout d'un paragraphe 6 a) à l'article 223 L du CGI.

Dans cette décision, le Conseil a jugé : *« Considérant que les dispositions critiquées s'insèrent dans un mécanisme d'ensemble de définition de l'assiette de l'impôt sur les sociétés qui comporte, d'une part, les règles applicables en vertu de la législation antérieure en cas de fusion de sociétés ou d'apports partiels d'actifs, qui sont présentement codifiées sous les articles 209 et 221 du code général des impôts, et, d'autre part, un régime nouveau de fiscalité des groupes de sociétés caractérisé, pour l'essentiel, par la possibilité pour une société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe qu'elle forme avec les filiales dont elle détient 95 p. 100 au moins du capital ; que, sous l'empire de l'article 209-II du code général des impôts, lequel reste en vigueur, une personne morale nouvelle issue de la fusion de deux sociétés peut être autorisée à reprendre pour une période limitée, tout ou partie du déficit des sociétés fusionnées ; que l'article 223-L a pour objet de combiner ces dernières dispositions avec les règles nouvelles applicables à la fiscalité du groupe ; qu'à cette fin, il est prévu que si une fusion de sociétés a eu lieu après le 16 septembre 1987 et avant l'intégration de la société issue de la fusion dans le groupe, le déficit reportable à l'issue de la fusion pourra être conservé par la filiale et, par suite, déduit de ses bénéfices ultérieurs ; que, pareillement, en cas d'apports partiels d'actifs à une société du groupe, les déficits non encore déduits antérieurement à la fusion peuvent être reportés sur les bénéfices ultérieurs ;*

« Considérant cependant que, pour éviter qu'eu égard aux reports ainsi prévus, l'entrée d'une société dans un groupe ait principalement pour but de permettre d'éluder l'impôt, le législateur a subordonné la mise en oeuvre des dispositions autorisant un report des déficits à un agrément du ministre chargé du budget ;

« Considérant qu'à défaut d'autres critères fixés par la loi, l'exigence d'un agrément n'a pas pour conséquence de conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal ; qu'au cas considéré, l'exigence de l'agrément confère seulement au ministre chargé du budget le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le

législateur, que l'opération de restructuration, de regroupement ou d'apport en cause satisfait aux conditions fixées par la loi ; qu'ainsi, les dispositions contestées par les députés auteurs de la saisine qui tendent seulement à charger l'autorité ministérielle de prendre les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi ne méconnaissent pas l'article 34 de la Constitution qui réserve au législateur la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »¹¹.

Dans cette décision du 30 décembre 1987, le Conseil s'est prononcé sur l'agrément prévu par l'article 68 de la loi de finances pour 1988 et non pas sur l'agrément prévu par le paragraphe II de l'article 209 du CGI. Toutefois, les dispositions soumises au contrôle du Conseil constitutionnel y faisaient référence et dans sa motivation, le Conseil avait relevé que les dispositions examinées avaient pour objet de combiner les dispositions du paragraphe II de l'article 209 avec les règles nouvelles applicables à la fiscalité de groupe.

Ainsi que le soulignait Olivier Fouquet, « *la décision du Conseil constitutionnel n'a "l'autorité de la chose décidée" que pour l'agrément qu'elle vise. Pour les autres agréments, l'interprétation adoptée par le Conseil n'a qu'une "autorité morale"* »¹².

L'autorité jurisprudentielle de la décision du 30 décembre 1987 est cependant d'autant plus forte qu'elle s'inscrit dans un courant jurisprudentiel constant en matière d'agrément susceptible de déterminer l'assiette d'une imposition.

En effet, dans sa décision sur la loi de finances pour 1985, le Conseil avait déjà jugé que la disposition critiquée a pour seul objet de charger les ministres intéressés de prendre les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi :

« Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général, notamment, comme cela est prévu par l'article 79, des fondations et associations d'intérêt général à caractère culturel ;

« Considérant que, si cet article subordonne l'avantage fiscal qu'il édicte à la condition que les dons des entreprises soient faits à des fondations ou associations agréées par le ministre de l'économie, des finances et du budget et

¹¹ Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 9 à 11. V. Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5^e éd., thème n° 54 « Les agréments fiscaux ».

¹² O. Fouquet, « Les agréments fiscaux », *JCP, Cahiers du droit de l'entreprise*, 1991, I, 86.

le ministre de la culture, cette dernière disposition n'a pas pour effet de conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, de déterminer le champ d'application de l'avantage fiscal dont il s'agit ; qu'elle doit être interprétée comme conférant seulement aux ministres qu'elle désigne le pouvoir de vérifier si la fondation ou l'association répond aux conditions prévues par l'article 79, c'est-à-dire si elle présente un intérêt général à caractère culturel ; qu'ainsi la disposition critiquée, qui a pour seul objet de charger les ministres intéressés de prendre les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi, ne méconnaît pas l'article 34 de la Constitution »¹³.

Ultérieurement, dans sa décision sur la loi de finances pour 2000, le Conseil constitutionnel a examiné les conditions encadrant la délivrance de l'agrément de l'article 210 B concernant le régime favorable applicable aux apports partiels d'actif. Il a considéré qu'en fixant les conditions objectives nécessaires et suffisantes de l'octroi de l'agrément, le législateur n'avait pas méconnu l'article 34 de la Constitution :

« Considérant qu'aux termes de l'article critiqué :

« " L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

« " a. L'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;

« " b. L'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;

« " c. Les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition. " ;

« Considérant que la première condition n'habilite l'autorité administrative qu'à vérifier la réalité du motif économique de l'opération d'apport partiel d'actif, sans pouvoir apprécier l'opportunité de celle-ci ; que la condition relative à l'absence de fraude s'imposerait même dans le silence de la loi ; que la troisième condition ne peut donner lieu qu'à des vérifications de nature technique ;

« Considérant qu'en fixant ainsi les conditions objectives nécessaires et suffisantes pour la délivrance de l'agrément, le législateur a suffisamment encadré l'action de l'autorité administrative ; qu'au surplus, la délivrance de l'agrément constituant un droit pour les sociétés remplissant les conditions

¹³ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 25 et 26.

fixées par la loi, son refus doit être motivé ; que, par suite, doit être écarté le grief tiré d'une méconnaissance du sixième alinéa de l'article 34 de la Constitution qui réserve à la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »¹⁴.

Ainsi, une loi qui institue un agrément délivré de manière discrétionnaire par l'autorité administrative est contraire à la Constitution. C'est ce que suggérait le président Fouquet dans ses conclusions sous une décision du Conseil d'État du 24 février 1988 : « *Statuant sur l'article 68 de la loi de finances pour 1988, le Conseil constitutionnel a estimé que "l'exigence d'un agrément n'a pas pour conséquence de conférer à l'autorité ministérielle le pouvoir qui n'appartient qu'à la loi, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal... L'exigence de l'agrément confère seulement au ministre le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur, que l'opération... en cause satisfait aux conditions posées par la loi". Il résulte de cette décision qu'ou bien l'agrément est de droit lorsque l'objectif visé par le législateur est respecté et les conditions légales remplies, et la loi qui l'institue est constitutionnelle, ou bien l'agrément est à la discrétion de l'administration et la loi qui l'institue est anticonstitutionnelle »¹⁵.*

B. – L'examen du grief tiré de la méconnaissance de l'article 34 de la Constitution

Dans leurs observations devant le Conseil constitutionnel, les sociétés requérantes soutenaient qu'en ne précisant pas les conditions auxquelles la délivrance de l'agrément prévu par les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du CGI est délivré par le ministre chargé de l'économie et des finances, le législateur avait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions portant atteinte au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques.

Avant que le Conseil constitutionnel ne confronte les dispositions contestées à sa jurisprudence relative aux agréments fiscaux, il devait décider si un tel grief fondé sur l'incompétence négative était opérant en QPC.

1. – La jurisprudence constitutionnelle relative à l'incompétence négative en matière fiscale

Pour être invocable en QPC, le Conseil constitutionnel exige que l'incompétence négative du législateur affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit.

¹⁴ Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 30 à 32.

¹⁵ CE, 24 février 1988, n° 76603, *min. c/ SA Société de gestion et de participation de Rouvray*.

– Dans sa décision Kimberly Clark du 18 juin 2010, le Conseil constitutionnel a jugé « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;*

« ... *qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : " La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique... "* ; *que les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* »¹⁶. Dès lors, le Conseil a refusé d'examiner un grief d'incompétence négative relatif à l'insuffisante détermination par le législateur des règles d'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée.

– Depuis sa décision FNEM-FO du 18 juin 2012, le Conseil constitutionnel a précisé le considérant de principe de sa décision Kimberly Clark pour juger que « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte **par elle-même** un droit ou une liberté que la Constitution garantit* »¹⁷.

– Dans sa décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, le Conseil constitutionnel a jugé que les « *modalités de recouvrement* » des impositions « *comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition* »¹⁸. À ce titre, le Conseil a examiné, avant de l'écarter, un grief tiré de l'incompétence négative dans la définition des sanctions encourues par le redevable d'une imposition ne s'en étant pas acquitté.

– Dans sa décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, après avoir rappelé qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « *La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures...* », le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de*

¹⁶ Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark (Incompétence négative en matière fiscale)*, cons. 4.

¹⁷ Décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines- Force ouvrière FNEM-FO (Régimes spéciaux de sécurité sociale)*, cons. 3.

¹⁸ Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majorations de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, cons. 3.

recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition »¹⁹. Le Conseil constitutionnel a précisé que « *l'absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789* »²⁰.

– Dans sa décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, le Conseil constitutionnel a relevé que l'article L. 2333-14 du code général des collectivités territoriales, dans sa rédaction issue de l'article 171 de la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, se borne à prévoir que « *le recouvrement de la taxe est opéré par les soins de l'administration de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale percevant la taxe, à compter du 1^{er} septembre de l'année d'imposition* »²¹. Dans le prolongement de sa décision n° 2012-298 QPC, le Conseil a jugé « *qu'en omettant de déterminer les modalités de recouvrement de la taxe locale sur la publicité extérieure, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution* »²².

– Dans sa décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil constitutionnel a jugé : « *que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit* »²³.

2. – L'application à l'espèce

En permettant d'obtenir, sur agrément, le report des déficits antérieurs non encore déduits par les sociétés apporteurs ou par les sociétés bénéficiaires des apports sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières, les dispositions contestées du paragraphe II de l'article 209 du CGI prévoient des modalités de détermination de l'assiette de l'imposition des bénéfices des sociétés dans le cadre d'opérations de restructuration.

En adoptant ces dispositions, le législateur n'a ni habilité le pouvoir réglementaire à fixer une règle qui relève de la loi ni même omis de fixer une règle qu'il aurait laissée à l'administration le soin de déterminer. Au contraire, il

¹⁹ Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne (Taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises - Modalités de recouvrement)*, cons. 5.

²⁰ *Ibid.*, cons. 6.

²¹ Décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger (Taxe locale sur la publicité extérieure II)*, cons. 16.

²² *Ibid.*

²³ Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 10.

a positivement habilité l'administration à fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette de l'imposition.

Le Conseil constitutionnel a donc considéré que les solutions précédemment apportées lorsque se posait en QPC la question de l'insuffisante définition des règles d'assiette d'une imposition par le législateur n'étaient pas transposables en l'espèce. Il a jugé que « *le pouvoir donné par la loi à l'administration de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition méconnaît la compétence du législateur dans des conditions qui affectent, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques* » (cons. 9).

Dès lors, il en résulte que, dans cette hypothèse, le grief d'incompétence négative est invocable à l'appui d'une QPC.

Dans un second temps, le Conseil constitutionnel a examiné le grief ainsi jugé opérant. Toutefois, il l'a écarté, après avoir formulé une réserve d'interprétation neutralisante des dispositions contestées qui est similaire à celle retenue dans sa décision précitée du 30 décembre 1987. Il a en effet jugé que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans priver de garanties légales les exigences qui résultent de l'article 13 de la Déclaration de 1789, être interprétées comme permettant à l'administration de refuser cet agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi* » (cons. 11).

En définitive, le Conseil a déclaré les dispositions du paragraphe II de l'article 209 du code général des impôts, dans leur rédaction postérieure à la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987, conformes à la Constitution sous la réserve énoncée au considérant 11 de sa décision commentée.