

Décision n° 2014 - 431 QPC

**Paragraphe II de l'article 209 du code général des impôts
dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2002**

*Agrément ministériel autorisant le report de déficits non
encore déduits en cas de fusions et opérations assimilées*

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2014

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	4
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	18

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	4
A. Dispositions contestées	4
1. Code général des impôts	4
- Article 209, dans sa version antérieure à la loi de finances pour 2002.....	4
B. Évolution des dispositions contestées	5
1. Article 209 du CGI dans sa version de 1962	5
2. Loi n° 62-873 du 31 juillet 1962 portant loi de finance rectificative pour 1962	5
- Article 27	5
3. Décret n° 63-1204 du 4 décembre 1963 portant incorporation dans le CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code	6
- Article 1 ^{er}	6
4. Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers	6
5. Décret n° 67-106 du 24 janvier 1967 apportant aux dispositions du code général des impôts les adaptations rendues nécessaires par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 qui modifie l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.	6
- Article 209	6
6. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code	7
- Article 1 ^{er}	7
7. Décret n° 85-1007 du 24 septembre 1985 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....	7
8. Loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987.....	8
9. Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002	8
- Article 85	8
10. Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004	9
- Article 89	9
11. Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004	9
- Article 42	9
12. Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006	10
- Article 113	10
13. Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012	10
- Article 15	10
C. Autres dispositions	11
1. Code général des impôts	11
- Article 210 A, dans sa version antérieure à 2001.....	11
D. Jurisprudence	13
1. Sur les dispositions contestées	13
a. Jurisprudence administrative	13
- Conseil d'État, 1 ^{er} juin 1988, n° 79550, <i>Société Berto</i>	13
- Conseil d'État, 19 septembre 2014, n° 370163, <i>Min. c/ SAS Estivin Groupe Holding Finances</i>	13
2. Sur la nature législative de certaines dispositions	14
a. Jurisprudence administrative	14
- Conseil d'État, 18 juin 1980, n° 03710, <i>Époux X</i>	14
- Conseil d'État, 15 février 1984, n° 39176, <i>Association industrielle du territoire de Belfort et des régions limitrophes</i>	14
- Conseil d'État, 20 février 1991, n° 69976, <i>Société d'aménagement foncier et d'établissement rural du bassin de l'Adour</i>	15

- Conseil d'État, 3 juin 1992, n° 107563, SA B.E.M.	15
- Conseil d'État, 9 juillet 2010, n° 317086, SA Genefim.....	15
b. Jurisprudence judiciaire.....	16
- Cass. Crim., 19 octobre 2004, n° 04-82485	16
3. Sur l'exigence d'un agrément déterminant l'assiette de l'impôt	16
a. Jurisprudence administrative	16
- Conseil d'État, 24 février 1988, n° 76603, <i>Min. c/ Société de gestion et de participation du Rouvray</i> 16	
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	18
A. Normes de référence.....	18
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789	18
- Article 6	18
- Article 13	18
2. Constitution du 4 octobre 1958	18
- Article 34	18
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	19
1. Sur le caractère législatif des dispositions contestées.....	19
- Décision n° 2011-152 QPC du 22 juillet 2011 - M. Claude C. [Disposition réglementaire - Incompétence]	19
2. Sur les agréments déterminant l'assiette d'une imposition.....	19
- Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 - Loi de finances pour 1985	19
- Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987 - Loi de finances pour 1988	19
- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 - Loi de finances pour 2000	20
3. Sur l'incompétence négative en matière fiscale	21
- Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 - SNC KIMBERLY CLARK [Incompétence négative en matière fiscale]	21
- 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]	21
- 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].....	22
- Décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013 - Société Boulanger [Taxe locale sur la publicité extérieure II]	22
- Décision n° 2014-419 QPC du 08 octobre 2014 - Société Praxair SAS [Contribution au service public de l'électricité].....	22

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Code général des impôts

- Article 209, dans sa version antérieure à la loi de finances pour 2002

I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Toutefois, par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 37, l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises créées à compter du 1er janvier 1984 est établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création.

Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire. Par exception aux dispositions du présent alinéa, le déficit subi pendant un exercice peut, sur option de l'entreprise, être déduit du ou des bénéfices mentionnés ci-dessus avant l'amortissement de l'exercice ; cette dernière règle ne concerne pas les déficits subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans un groupe de sociétés défini à l'article 223 A.

La limitation du délai de report prévue à l'alinéa précédent n'est pas applicable à la fraction du déficit qui correspond aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire. Toutefois, cette faculté de report cesse de s'appliquer si l'entreprise reprend tout ou partie des activités d'une autre entreprise ou lui transfère tout ou partie de ses propres activités, lorsque ces opérations de reprise ou de transfert concernent, au cours d'un exercice donné, pour l'une ou l'autre de ces entreprises, des activités représentant au moins 5 p. 100 soit du montant brut des éléments de l'actif immobilisé, soit du chiffre d'affaires, soit de l'effectif des salariés.

II. Sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de l'article 210 A peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au I, troisième alinéa, 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.

III. Il peut être dérogé, sur agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, à l'application des dispositions de la dernière phrase du dernier alinéa du I ci-dessus en cas de transfert d'activité, de fusion ou d'opérations assimilées. L'agrément est accordé si, compte tenu de l'origine des déficits, l'avantage fiscal est justifié du point de vue économique et social, eu égard à la nature et à l'importance des activités respectivement transférées et conservées (1).

IV. - 1. Pour la détermination du résultat imposable des sociétés d'assurance mutuelles, le droit d'adhésion versé par un sociétaire au cours de l'exercice de son adhésion et inscrit en comptabilité au compte "fonds d'établissement" est considéré comme un apport à hauteur d'un montant égal au rapport entre le montant minimal de la marge de solvabilité exigée par la réglementation et le nombre de sociétaires, constaté à la clôture de l'exercice précédent. Lorsque la marge de solvabilité effectivement constituée est inférieure au montant minimal réglementaire, le premier terme de ce rapport est majoré du montant de cette insuffisance.

2. Les sommes prélevées sur le compte "fonds d'établissement" sont rapportées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement, dans la limite de celles ayant bénéficié des dispositions du 1.

3. La disposition du 2 n'est pas applicable en cas d'imputation de pertes sur le compte "fonds d'établissement" ; les pertes ainsi annulées cessent d'être reportables.

(1) Ces dispositions s'appliquent aux opérations de reprise ou de transfert d'activités réalisées à compter du 1er janvier 1991.

B. Évolution des dispositions contestées

1. Article 209 du CGI dans sa version de 1962

Art. 209. – Sous réserve des dispositions des articles 210 à 216 *quinquies* ci-après, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 49 et 53 à 58 du présent code et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et des bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

2. Loi n° 62-873 du 31 juillet 1962 portant loi de finance rectificative pour 1962

- Article 27

Art. 27. — 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.

— contribution au bénéfice imposable

Art. 209. — Sous réserve des dispositions des articles 210 à 216 *quinquies* ci-après, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 49 et 53 à 58 du présent code et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et des bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

5

3. Décret n° 63-1204 du 4 décembre 1963 portant incorporation dans le CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- **Article 1^{er}**

(...)

Article 209, complété par un paragraphe II (nouveau) ainsi conçu (le texte actuel devenant le paragraphe I):

«II. 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, les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions des articles 717 ou 718 peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au second alinéa du paragraphe I, 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.

«Ces dispositions s'appliqueront jusqu'au 31 décembre 1965.»

(Loi n° 62-873 du 31 juillet 1962, art. 27-2°.)

(...)

4. Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers

Art. 38. — Nonobstant toute disposition contraire, les agréments auxquels est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux prévus par la loi sont délivrés par le ministre des finances.

Des arrêtés du ministre pourront instituer des procédures simplifiées et déléguer le pouvoir de décision à des agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de directeur départemental.

5. Décret n° 67-106 du 24 janvier 1967 apportant aux dispositions du code général des impôts les adaptations rendues nécessaires par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 qui modifie l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

- **Article 209**

1° Le premier alinéa du I est modifié comme suit:

«I. Sous réserve des dispositions des articles 209 quater à 216 quinquies, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 49 et 53 à 58 et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.»

2° Au I, il est ajouté un troisième alinéa ainsi conçu:

«La limitation du délai de report prévue à l'alinéa précédent n'est pas applicable à la fraction du déficit qui correspond aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire.

Toutefois cette faculté de report cesse de s'appliquer si l'entreprise reprend tout ou partie des activités d'une autre entreprise ou lui transfère tout ou partie de ses propres activités.»

3° Le II est modifié comme suit:

«II. Sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de l'article 210 peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au I, deuxième alinéa, 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.

«Ces dispositions s'appliqueront jusqu'au 31 décembre 1965.»

6. Décret n° 82-881 du 15 octobre 1982 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

- Article 1^{er}

Le code général des impôts est, à la date du 1er septembre 1982, modifié et complété comme suit:

(...)

Article 209, paragraphe II :

Premier alinéa, quatrième ligne, remplacer: «l'article 210», par: «l'article 210 A».

7. Décret n° 85-1007 du 24 septembre 1985 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

« Art. 1er. - Le code général des impôts est, à la date du 15 juillet 1985, modifié et complété comme suit:

(...)

Article 209:

(...)

Au II, le membre de phrase: «dans la limite édictée au I, deuxième alinéa» est remplacé par: «dans la limite édictée au I, troisième alinéa».

8. Loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987

Art. 38. - I. - Les dispositions des articles 209 A *bis*, 1383 A, 1464 B et 1602 A du code général des impôts sont applicables dans les mêmes conditions aux entreprises créées en 1987 et en 1988.

II. - Les dispositions de l'article 39 *bis* du même code sont reconduites pour les exercices 1987 à 1991 inclus.

Dans le paragraphe 1 *bis C bis* du même article, les mots : « à l'étranger » sont remplacés par les mots : « hors d'un Etat membre de la Communauté économique européenne ».

III. - Les dispositions des articles 238 *quater* et 823 du même code sont reconduites jusqu'au 31 décembre 1988.

IV. - Les dispositions des articles 39 *quinquies E* et 39 *quinquies F* du même code sont reconduites pour deux ans.

V. - Dans le second alinéa du 1 de l'article 210 A du code général des impôts, les mots : « jusqu'au 31 décembre 1987, » sont supprimés et la dernière phrase du paragraphe II de l'article 209 du même code est abrogée.

VI. - Dans le deuxième alinéa du b du 1 *bis* de l'article 39 *ter* du même code, la date du 1^{er} janvier 1990 est remplacée par la date du 1^{er} janvier 1995.

VII. - Le prélèvement de 3,60 p. 100 prévu au paragraphe I de l'article 1641 du même code n'est pas opéré sur le montant de la taxe d'habitation établie au titre de 1987.

9. Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002

- Article 85

(...)

E. - 1. Le II de l'article 209 est ainsi rédigé :

« II. - En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans la limite édictée au troisième alinéa du I.

« L'agrément est délivré lorsque :

« a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

« b. L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans.

« Les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes appréciées à la date d'effet de l'opération :

« - la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières ;

« - la valeur d'apport de ces mêmes éléments. »

2. Au 5 de l'article 223 I, les mots : « prévu au II de l'article 209 » sont remplacés par les mots : « prévu au 6 ».

3. L'article 223 I est complété par un 6 ainsi rédigé :

« 6. Dans les situations visées aux c ou e du 6 de l'article 223 L, les déficits de la société absorbée ou scindée, déterminés dans les conditions prévues à l'article 223 S, sont transférés au profit de la ou des sociétés bénéficiaires des apports sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies.

« L'agrément est délivré lorsque :

« a. L'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A ;

« b. Elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

« c. Les déficits proviennent :

« - de la société absorbée ou scindée dans la limite prévue aux cinquième à septième alinéas du II de l'article 209 sous réserve du respect de la condition mentionnée au b du II du même article ;

« - ou des sociétés membres du groupe auquel il a été mis fin qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions prévues au 5 est demandé.

« Les déficits transférés sont imputables sur les bénéfices ultérieurs dans la limite édictée au troisième alinéa du I de l'article 209. »

(...)

10.Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004

- Article 89

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

C. - L'article 209 est ainsi modifié :

1° Le troisième alinéa du I est ainsi modifié :

a) Dans la deuxième phrase, les mots : « successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire » sont remplacés par les mots : « sur les exercices suivants » ;

b) La dernière phrase est supprimée ;

2° Le quatrième alinéa du I est supprimé ;

3° Au premier alinéa du II, les mots : « dans la limite édictée » sont remplacés par les mots : « dans les conditions prévues » ;

4° Le III est abrogé ;

5° Le III bis est ainsi modifié :

a) Dans la deuxième phrase, les mots : « dans les conditions prévues aux I à III » sont remplacés par les mots : « dans les conditions prévues aux I et II » ;

b) La dernière phrase est supprimée.

(...)

11.Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004

- Article 42

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - L'article 209 est ainsi modifié :

1° Le II est ainsi modifié :

a) Les cinquième, sixième et septième alinéas sont supprimés ;

b) Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. » ;

2° Après le II, il est inséré un II bis ainsi rédigé :

« II bis. - En cas de reprise d'un passif excédant la valeur réelle de l'actif qui est transféré à l'occasion d'une opération mentionnée au 3° du I de l'article 210-0 A, la charge correspondant à cet excédent ne peut être déduite. »

(...)

12.Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006

- Article 113

III. - Le II de l'article 209 du même code [CGI] est ainsi modifié :

1° Dans le premier alinéa, après les mots : « les déficits antérieurs », sont insérés les mots : « et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 » et les mots : « au troisième alinéa du I » sont remplacés par les mots : « respectivement au troisième alinéa du I et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 » ;

2° Dans le b, après les mots : « à l'origine des déficits », sont insérés les mots : « ou des intérêts ».

13.Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012

- Article 15

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - Le II de l'article 209 est ainsi modifié :

1° Le b est ainsi rédigé :

« b) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ; » ;

2° Sont ajoutés des c et d ainsi rédigés :

« c) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;

« d) Les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier. »

(...)

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

- Article 210 A, dans sa version antérieure à 2001

Modifié par Loi - art. 2 JORF 31 décembre 1997

Modifié par Loi - art. 6 JORF 31 décembre 1997

1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée.

2. L'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet.

3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

a. Elle doit reprendre à son passif :

- d'une part, les provisions dont l'imposition est différée ;

- d'autre part, la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises antérieurement au taux réduit de 10 %, de 15 %, de 18 %, 19 % ou de 25 % ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39.

b. Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière.

c. Elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée (1).

d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 p. 100 de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains (2) est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens. Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport.

e) Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

4. (Sans objet).

5. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1° et 2° de l'article 1er de la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés à l'alinéa précédent qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal.

6. Pour l'application du présent article, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des titres mentionnés au premier alinéa, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces titres avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée (3).

(1) Ces dispositions sont applicables aux opérations de fusion ou assimilées, qui seront réalisées à compter du 1er janvier 1997. (2) Ces dispositions s'appliquent à l'imposition des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995.

(3) Ces dispositions sont applicables aux opérations de fusion prenant effet au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994.

D. Jurisprudence

1. Sur les dispositions contestées

a. Jurisprudence administrative

- Conseil d'État, 1^{er} juin 1988, n° 79550, Société Berto

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts, dans la rédaction qui est issue de la loi de finances rectificative pour 1962 (n° 62-873 du 31 juillet 1962) : " ... II. Sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, la fusion de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de l'article 210-A peuvent ouvrir droit ... 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" ;

Considérant que la société "BERTO S.A." demande l'annulation de la décision en date du 14 mars 1984 par laquelle le ministre de l'économie, des finances et du budget lui a refusé l'agrément qu'elle sollicitait sur le fondement des dispositions précitées ;

Sur le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de la loi du 11 juillet 1979 sur la motivation des actes administratifs :

Considérant qu'aux termes de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public : "Les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions administratives défavorables qui les concernent. A cet effet, doivent être motivées les décisions qui : ... refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir" ;

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 ;

(...)

- Conseil d'État, 19 septembre 2014, n° 370163, Min. c/ SAS Estivin Groupe Holding Finances

2. Considérant qu'aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur: " II. En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 non encore déduits par la société absorbée ou apporteur sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. / L'agrément est délivré lorsque : / a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b. L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans (...)" ;

3. Considérant que ces dispositions ne font pas obstacle à ce que les déficits enregistrés, en l'absence d'intégration fiscale, par une société holding absorbée à raison des déficits réalisés par des sociétés qu'elle détenait soient transférés à la société holding absorbante, dès lors que celle-ci continue à détenir les titres de participation dans les sociétés dont l'activité est à l'origine des déficits pendant un délai minimum de trois ans et

que ces sociétés poursuivent pendant ce même délai cette activité ; que, par suite, en jugeant qu'en se fondant sur le seul motif que la société Brive Fruits Participations était une " holding pure " n'exerçant aucune activité professionnelle réelle pour refuser l'agrément sollicité, le directeur régional des finances publiques du Centre et du département du Loiret avait fait une inexacte application de ces dispositions, la cour administrative d'appel de Nantes n'a pas commis d'erreur de droit ; que, par suite, le ministre délégué, chargé du budget n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

2. Sur la nature législative de certaines dispositions

a. Jurisprudence administrative

- Conseil d'État, 18 juin 1980, n° 03710, Époux X.

Considérant que les requérants soutiennent que, dans la rédaction qui lui a été donnée lors de la codification à laquelle il a été procédé en 1971, l'article 1966-1 du code général des impôts exclut de ses dispositions le VII bis de la première sous-section de la section II du chapitre I, titre 1er, 1ere partie, livre 1er, dans lequel se trouve place l'article 150ter et que, par suite, le délai de reprise concernant l'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux ou de l'expropriation de terrains à bâtir ou assimilés est régi par les dispositions de l'article 1967 du code général des impôts ; que le délai de répétition ouvert à l'administration en vertu de cet article expirait à la fin de l'année suivant celle au cours de laquelle se situe le fait générateur, c'est-à-dire au 31 décembre 1971 ; qu'ainsi, la notification en date du 17 avril du redressement litigieux aurait été trop tardive pour interrompre la prescription ; que l'imposition supplémentaire contestée devrait pour ce motif être annulée ;

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 1966-1 du code général des impôts, qui est issu de l'article 38 de la loi du 1er janvier 1966, qui est conforme aux prescriptions de ce texte législatif et qui est applicable aux impositions établies au titre de l'année 1970, "1.les omissions totales ou partielles constatées dans l'un quelconque des impôts et taxes visés au livre 1er, 1ere partie, titre 1er, chapitres I, Ibis, II et III sections I a III, VII a IX , ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent, sans préjudice des dispositions des articles 39 quinquies b-2, 41bis et 1758, être réparées jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due" ;

qu'il résulte de ces dispositions que les plus-values mentionnées à l'article 150ter sont soumises aux règles générales de prescription applicables aux différentes catégories de revenus passibles de l'impôt sur le revenu ; que **la circonstance que l'article 1966-1 du code ait reçu, lors de la codification à laquelle il a été procédé en 1971, une rédaction différente de celle applicable à l'année 1970, n'a pas eu pour objet et ne pouvait d'ailleurs avoir légalement pour effet de modifier les règles de prescription dont il y a lieu de faire application ;**

- Conseil d'État, 15 février 1984, n° 39176, Association industrielle du territoire de Belfort et des régions limitrophes

Cons., en quatrième lieu, que, si l'article L. 233-58 du code des communes limite aux districts et " syndicats de communes " les formes de coopération intercommunale permettant, sous réserve d'un seuil de population, l'institution d'un versement destiné aux transports en commun, cet article trouve son origine dans le décret du 27 janvier 1977 portant codification, notamment, de la loi du 11 juillet 1973 ; que **ce décret, en l'absence de toute loi lui conférant valeur législative, n'a pu avoir pour effet de modifier l'article 1er de la loi susmentionnée du 11 juillet 1973**, qui prévoit la possibilité d'instituer un tel versement au bénéfice des " syndicats de collectivités locales " ; que le syndicat mixte dont s'agit est un syndicat de collectivités locales ; que la population de l'ensemble des communes faisant partie de cet établissement public atteint le seuil de 100 000 habitants fixé par le décret du 7 novembre 1974 pour l'institution du " versement transport " ; qu'il suit de là que les statuts annexés à l'arrêt attaqué pouvaient légalement prévoir ce versement parmi les ressources propres du syndicat ;

- Conseil d'État, 20 février 1991, n° 69976, Société d'aménagement foncier et d'établissement rural du bassin de l'Adour

Considérant qu'aux termes de l'article 15 de la loi susvisée du 5 août 1960 : "Des sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural peuvent être constituées en vue d'acquérir des terres ou des exploitations agricoles librement mises en vente par leurs propriétaires, ainsi que des terres incultes, destinées à être rétrocédées après aménagement éventuel. Elles ont pour but, notamment, d'améliorer les structures agraires, d'accroître la superficie de certaines exploitations agricoles et de faciliter la mise en culture du sol et l'installation d'agriculteurs à la terre ..." ; que selon l'article 16 de la même loi, dans sa rédaction alors en vigueur les opérations immobilières résultant de l'application de l'article 15 : "Sont exonérées ... des taxes sur le chiffre d'affaires" ; que, par l'effet du I et du VI de l'article 27 de la loi susvisée du 15 mars 1963 cette exonération, codifiée à l'article 271-49° du code général des impôts, a été supprimée en ce qui concerne seulement les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés ou destinés à être affectés à l'habitation ; qu'elle a été maintenue pour les surplus par les dispositions de l'article 8 de la loi susvisée du 6 janvier 1966 ; que si l'article 14 de la loi susvisée du 21 décembre 1967, portant loi de finances pour 1968, ultérieurement codifié à l'article 257-7° du code général des impôts, étend l'application de la taxe sur la valeur ajoutée "aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles qui ne sont pas affectés ou ne sont pas destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts a moins de leur superficie totale", ces dispositions n'ont eu ni pour objet, ni pour effet, ainsi qu'il résulte d'ailleurs des travaux préparatoires, de remettre en cause l'exonération prévue par l'article 16 de la loi précitée du 5 août 1960, telle qu'elle subsistait après l'entrée en vigueur de l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 et de l'article 8 de la loi du 6 janvier 1966 ; que **la mention de l'article 261-5-1° du code général des impôts, dont se prévaut l'administration et qui résulte du décret de codification du 15 décembre 1967, selon laquelle les opérations mentionnées audit article ne sont exonérées que "lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 257-7°", n'a pu avoir pour effet de remettre en cause l'exonération dont les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural continuaient à bénéficier en vertu de la loi ;**

- Conseil d'État, 3 juin 1992, n° 107563, SA B.E.M.

Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, qui reprend les dispositions de l'article 5 de la loi n° 77-574 du 7 juin 1977 : "Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration des impôts à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal ..." ; que le second alinéa du même article, aux termes duquel : "Lorsque les sommes consignées à titre de garanties en application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa ...", a pour objet la transcription des dispositions du huitième alinéa de l'article 97 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, aux termes duquel : "Au cas où, en raison de la décision du directeur départemental ou du tribunal administratif sur la réclamation du contribuable, la consignation ou une fraction de la consignation doit être restituée à celui-ci, la somme à rembourser est augmentée des intérêts créditeurs ..." ; que, **ces dernières dispositions ayant, seules, valeur législative, et la rédaction de l'article L. 208 précité du livre des procédures fiscales issue du décret de codification n° 81-859 du 15 septembre 1981 ne pouvant, en tout état de cause, avoir eu pour effet d'en modifier la portée**, la cour administrative d'appel de Paris a pu, à bon droit, dans l'arrêt attaqué, se référer auxdites dispositions, pour juger que les intérêts moratoires dont la loi prévoit le versement aux contribuables portent sur les sommes qui sont restituées à ceux-ci en conséquence d'une décision de l'administration ou du juge de l'impôt statuant sur une réclamation mettant en cause la régularité ou le bien-fondé d'une imposition, à l'exclusion de la restitution qui, le cas échéant, peut leur être faite de sommes qu'en application du deuxième alinéa de l'article L. 279 du livre des procédures fiscales, ils ont consignées auprès du Trésor afin de saisir le juge du référé administratif d'une contestation relative à l'acceptation des garanties qu'ils ont offertes en vue de bénéficier d'un sursis de paiement ;

- Conseil d'État, 9 juillet 2010, n° 317086, SA Genefim

Considérant, il est vrai, que le décret du 22 janvier 1975 mettant en harmonie le code général des impôts avec certaines dispositions portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de leurs

groupements et incorporant à ce code diverses dispositions d'ordre fiscal a codifié l'article 4 de l'ordonnance du 7 janvier 1959 à l'article 1388 du code général des impôts et l'article 4 de la loi du 2 février 1968 à l'article 1498 du même code, sans qu'ait été maintenue, pour la méthode d'évaluation par voie d'appréciation directe, la référence que le 1 de l'article 1386 du code général des impôts faisait aux règles et principes de l'instruction du 1er octobre 1941 ;

Mais considérant que **ce décret de codification n'a pu avoir légalement pour effet d'abroger ces règles et principes de valeur législative** ; que, dès lors, ces derniers doivent être regardés comme ayant été maintenus en vigueur ; qu'ainsi, la détermination de la valeur locative par la voie de l'appréciation directe est réglée par les dispositions législatives constituées de celles du 3° de l'article 1498 du code général des impôts ainsi que des règles et principes de l'instruction du 1er octobre 1941 ; que les dispositions des articles 324 AB et AC de l'annexe III à ce code ne font que reprendre ces dispositions législatives ; que doit, par suite, être écarté le moyen tiré de ce que les dispositions de ces deux articles méconnaîtraient les articles 34 et 37 de la Constitution et ne pourraient donc fonder l'imposition de la SOCIETE GENEFIM à la taxe foncière sur les propriétés bâties selon la méthode de l'appréciation directe ;

b. Jurisprudence judiciaire

- Cass. Crim., 19 octobre 2004, n° 04-82485

Attendu que la demanderesse, pénalement poursuivie en tant que personne morale, pour des faits de pollution commis avant l'abrogation des articles 18 à 27 et de l'article 28-1 de la loi du 3 janvier 1992 par l'article 5-I de l'ordonnance du 18 septembre 2000 relative à la partie législative du Code de l'environnement, ne saurait reprocher aux juges du fond d'avoir refusé de tenir compte d'une erreur affectant la codification, par cette ordonnance, de l'article 21 devenu l'article L. 216- du Code précité dès lors que, d'une part, ces juges avant la ratification de ladite ordonnance par le législateur, tenaient de l'article 111-5 du Code pénal la faculté de vérifier si la codification était intervenue à droit constant dans les conditions prévues par l'article 1er de la loi du 16 décembre 1999 et que, d'autre part, l'article 31 de la loi du 2 juillet 2003 "habilitant le Gouvernement à simplifier le droit", entrée en vigueur au cours de l'instance d'appel, a ratifié cette ordonnance compte tenu des modifications prévues au paragraphe III qui porte rectification de l'erreur commise par l'autorité réglementaire ;

Qu'en effet, **l'abrogation d'une loi à la suite de sa codification à droit constant ne modifie ni la teneur ni la portée des dispositions transférées** ;

3. Sur l'exigence d'un agrément déterminant l'assiette de l'impôt

a. Jurisprudence administrative

- Conseil d'État, 24 février 1988, n° 76603, Min. c/ Société de gestion et de participation du Rouvray

Considérant qu'aux termes de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public : " ...doivent être motivées les décisions qui : ...- refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir" ; qu'aux termes de l'article 220 quater du code général des impôts : "- I. Lorsque des membres du personnel d'une entreprise industrielle ou commerciale y exerçant un emploi salarié créent une société pour assurer la continuité de l'entreprise par le rachat d'une fraction de son capital, ladite société bénéficie d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société rachetée au titre de l'exercice précédent, dans la proportion des droits sociaux qu'elle détient dans la société rachetée ... Ce régime est accordé sur agrément du ministre de l'économie, des finances et du budget. -II. Le bénéfice des dispositions du I est subordonné aux conditions suivantes : - °1 Les membres du personnel de l'entreprise rachetée visés au premier alinéa du I doivent détenir plus de 50 % des droits de vote attachés aux parts, actions ou certificats de droit de vote de la société créée ; -°2 La société créée doit détenir plus de 50 % des droits de

vote de la société rachetée ; -°3 Lors de la fusion des deux sociétés les membres du personnel visés au premier alinéa du I doivent détenir plus de 50 % des droits de vote de la société résultant de la fusion ..." ;

Considérant que, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie et des finances, les dispositions de l'article 220quater instituent, au profit des sociétés qui remplissent les conditions qui y sont précisées, un droit au bénéfice du crédit d'impôt qu'elles prévoient ; que, dès lors, les décisions qui refusent l'agrément auquel est subordonné le bénéfice de cet avantage doivent, en vertu des dispositions précitées de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979, être motivées ;

Considérant qu'il ressort de ses termes mêmes que la décision du 11 mars 1985 qui refuse à la société de gestion et de participation du Rouvray le bénéfice de l'agrément prévu à l'article 220 quater ne comporte pas, même de manière sommaire, les considérations de droit ou de fait qui la justifient ; qu'ainsi elle n'est pas motivée au sens de l'article 1er de la loi du 11 juillet 1979 ; qu'il suit de là que le ministre de l'économie, des finances et du budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Rouen a annulé cette décision ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 6

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- Article 13

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

2. Constitution du 4 octobre 1958

- Article 34

La loi fixe les règles concernant :

- les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;
- **l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures** ; le régime d'émission de la monnaie.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Sur le caractère législatif des dispositions contestées

- **Décision n° 2011-152 QPC du 22 juillet 2011 - M. Claude C. [Disposition réglementaire - Incompétence]**

2. Considérant qu'avant d'être codifié à l'article L. 238 du livre des procédures fiscales par le décret du 15 septembre 1981 susvisé, l'article 1865 du code général des impôts disposait : « Les procès-verbaux des agents des contributions indirectes feront foi jusqu'à preuve contraire.

- Si le prévenu demande à faire cette preuve, le tribunal renvoie la cause à quinzaine au moins » ;

3. Considérant qu'en procédant à la codification de ces dispositions à l'article L. 238 du livre des procédures fiscales, le décret du 15 septembre 1981 leur a donné la rédaction suivante : « Les procès-verbaux des agents de l'administration font foi jusqu'à preuve contraire.

- La personne qui fait l'objet des poursuites peut demander à apporter la preuve contraire des faits constatés dans le procès-verbal. Lorsque le tribunal accepte la demande, il reporte l'examen de l'affaire en la renvoyant à au moins quinze jours » ;

4. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur la modification par le décret du 15 septembre 1981 de l'article 1865 du code général des impôts ; que cette modification subordonne à l'autorisation du tribunal correctionnel la possibilité pour l'intéressé d'apporter la preuve contraire des faits constatés par l'administration ; qu'elle ne revêt pas le caractère d'une disposition législative au sens de l'article 61-1 de la Constitution ; qu'il n'y a donc pas lieu, pour le Conseil constitutionnel, d'en connaître,

2. Sur les agréments déterminant l'assiette d'une imposition

- **Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 - Loi de finances pour 1985**

25. 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 ;

26. 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 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 ;

(...)

- **Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987 - Loi de finances pour 1988**

- SUR L'ARTICLE 68 RELATIF A LA FISCALITE DES GROUPES DE SOCIETES :

7. Considérant que l'article 68 de la loi, qui insère dans le code général des impôts les articles 223-A à 223-Q, a pour objet de réformer les règles fiscales applicables aux groupes de sociétés ; qu'au nombre de ces dispositions, l'article 223-L prévoit, dans un paragraphe 6 a), alinéa premier, que les déficits dont le report a été autorisé par le ministre compétent, en application des articles 209-II et 1649 nonies du code, à la suite d'une fusion de sociétés ou d'une opération assimilée effectuée à compter du 16 septembre 1987 et qui n'ont pas été déduits par la société bénéficiaire des apports avant son entrée dans le groupe sont reportables sur les bénéfices ultérieurs de cette société, "sur agrément du ministre chargé du budget et dans la limite définie par cet agrément" ; que, de même, selon le deuxième alinéa du paragraphe 6 a) de l'article 223-L, lorsqu'une société du groupe reçoit des apports d'une autre société, les déficits de la société apporteuse ou de la société bénéficiaire de l'apport qui n'ont pas été déduits avant la fusion ou l'opération assimilée, ou sa date d'effet, peuvent être reportés sur les bénéfices ultérieurs de la société du groupe, "sur agrément du ministre chargé du budget et dans la limite définie par cet agrément" ;

8. Considérant que les députés auteurs de la saisine critiquent les dispositions de l'article 223-L en ce qu'elles confèrent au ministre chargé du budget le "pouvoir d'agrément fiscal" ; qu'ils soutiennent qu'il y a là une méconnaissance de l'article 34 de la Constitution car le législateur "subdélègue son pouvoir fiscal" ;

9. 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 ;

10. Considérant cependant que, pour éviter qu'en égard aux reports ainsi prévus, l'entrée d'une société dans un groupe ait principalement pour but de permettre d'échapper à 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 ;

11. 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 ;

- **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 - Loi de finances pour 2000**

29. Considérant que, selon les députés requérants, le législateur aurait méconnu le champ de sa propre compétence en ne définissant pas avec une précision suffisante les conditions de délivrance de l'agrément ministériel permettant l'application du régime de sursis d'imposition des plus-values en cas de scission ou d'apport partiel d'actif prévu à l'article 210 B du code général des impôts, lorsque les conditions d'application de plein droit de ce régime ne sont pas remplies ;

30. 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. " ;

31. 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 ;

32. 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 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 ;

3. Sur l'incompétence négative en matière fiscale

- **Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 - SNC KIMBERLY CLARK [Incompétence négative en matière fiscale]**

3. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; 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 ;

4. Considérant, d'une part, 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 oeuvre 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 ;

- **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]**

3. Considérant, en premier lieu, 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 » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition ; 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 ;

4. Considérant que les dispositions contestées renvoient à un décret en Conseil d'État le soin de déterminer les majorations applicables à la redevance pour création de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France ; que, d'une part, s'agissant de la majoration due en cas de retard de paiement, les dispositions contestées déterminent le mode de calcul de cette majoration et en fixent le plafond à 1 % par mois ; que, d'autre part, ces dispositions prévoient que le décret en Conseil d'État auquel elles renvoient fixera une majoration de la redevance dans la limite d'un plafond lorsque « l'infraction » aux dispositions législatives ou réglementaires aura consisté en l'absence d'acquiescement de tout ou partie de ladite redevance ; que le législateur a ainsi défini de manière suffisamment claire et précise les sanctions qu'il a entendu instituer pour le recouvrement de la

redevance dont il s'agit ; qu'il s'ensuit que le grief tiré de la méconnaissance par le législateur des exigences de l'article 34 de la Constitution doit être rejeté ;

- **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]**

5. Considérant 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... » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition ; 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 ;

6. Considérant 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 ;

7. Considérant que les dispositions contestées ne prévoient pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises ; qu'en omettant de définir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; que, par suite, les dispositions des huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article 1600 du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi de finances pour 2011 susvisée doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013 - Société Boulanger [Taxe locale sur la publicité extérieure II]**

13. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; 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 ;

(...)

16. Considérant que, selon 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 susvisée, la taxe locale sur la publicité extérieure est payable sur la base d'une déclaration annuelle à la commune ou à l'établissement public de coopération intercommunale, effectuée avant le 1er mars de l'année d'imposition pour les dispositifs existant au 1er janvier, ou dans les deux mois à compter de leur installation ou de leur suppression ; que le deuxième alinéa de cet article 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 1er septembre de l'année d'imposition » ; 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 ; que, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, les dispositions des articles L. 2333-6 à L. 2333-14 ainsi que celles des paragraphes A et D de l'article L. 2333-16 du code général des collectivités territoriales, dans leur rédaction issue de l'article 171 de la loi du 4 août 2008 susvisée, doivent être déclarées contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-419 QPC du 08 octobre 2014 - Société Praxair SAS [Contribution au service public de l'électricité]**

8. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; 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 ;

9. Considérant 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... » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition ;

10. Considérant, en premier lieu, 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 ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance par le législateur de sa compétence en matière de règles concernant le taux de la contribution au service public de l'électricité doit être écarté ;