

Commentaire

Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015

Société Nextradio TV

(Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 29 décembre 2014 par le Conseil d'État (décision n° 385320 du 23 décembre 2014) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour la société Nextradio TV portant sur l'article 235 *ter* ZAA du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « , et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe » figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZAA du CGI dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

I. – Dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

S'inscrivant dans le prolongement de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés qui avait été créée à titre temporaire par l'article 1^{er} de la loi n° 95-885 du 4 août 1995 de finances rectificative pour 1995, lequel avait été codifié à l'article 235 *ter* ZA du CGI (désormais abrogé¹), l'article 30 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a créé, au nouvel article 235 *ter* ZAA du CGI, une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés (CEIS).

Cette imposition a un caractère temporaire. À l'origine, elle ne devait s'appliquer qu'aux exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013, « jusqu'au retour en dessous de 3 % de déficit public »². Il était attendu de cette mesure un « rendement de 1,1 milliard d'euros par an au titre de 2012 et de 2013 »³. Cependant, son application a été prolongée jusqu'au

¹ Art. 25, III, de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005.

² Exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2011, Assemblée nationale, XIII^{ème} législature, n° 3952, 16 novembre 2011.

³ M. Gilles Carrez, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, Assemblée nationale, XIII^{ème} législature, n° 4006, 23 novembre 2011.

30 décembre 2016 par la loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014.

Selon le rapport de la commission des finances du Sénat, cette nouvelle contribution devait concerner « *environ 1 250 sociétés redevables (...), soit 18 000 entreprises en comptant pour une unité toute entreprise appartenant à un groupe redevable de la contribution* »⁴.

* Le premier alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZAA du CGI détermine les redevables et le critère d'assujettissement à la CEIS : y sont assujettis les redevables de l'impôt sur les sociétés⁵ (IS) réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

Il ressort des travaux parlementaires que le seuil de chiffre d'affaires a été ainsi fixé car il « *conduit (...) à exonérer la plupart des PME, qui sont souvent les premières victimes d'une crise, en tant que sous-traitants très dépendants de leurs donneurs d'ordres ou par manque de débouchés internationaux* »⁶.

* Le deuxième alinéa du paragraphe I fixe l'assiette et le taux de la contribution : celle-ci est égale à 5 % de l'IS dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature. La CEIS a pour assiette l'IS au taux normal de 33, 1/3 % et l'IS à taux réduit.

Le taux de la contribution a été porté à 10, 7 % par la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

* Le troisième alinéa du paragraphe I adapte les règles relatives au redevable et à l'assiette aux sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré mentionné à l'article 223 A du CGI. Dans ce cas, la contribution « *est due par la société mère* », comme cela est prévu, en matière d'IS, par l'article 223 A du CGI, la société mère étant seule redevable de l'IS dû sur l'ensemble des résultats du groupe. Par ailleurs, la contribution « *est assise sur l'IS afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature* ».

⁴ Mme Nicole Bricq, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative, adopté par l'Assemblée nationale, pour 2011, Sénat, n° 164 (session ordinaire 2011-2012), 7 décembre 2011.

⁵ « *Les personnes morales sont assujetties à l'IS en France en application du I de l'article 209 du CGI à raison des bénéfices qu'elles réalisent dans les entreprises exploitées en France, des bénéfices immobiliers de source française, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* » : BOFIP, Contribution exceptionnelle sur l'IS, 3 septembre 2014.

⁶ Rapport n° 164 précité.

* Le quatrième alinéa du paragraphe I définit la notion de chiffre d'affaires utilisée pour calculer le seuil d'assujettissement : « *le chiffre d'affaires (...) s'entend du chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené à douze mois le cas échéant* ».

Cet alinéa précise que, « *pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A* », le chiffre d'affaires s'entend « *de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe* ». À cet égard, le rapporteur de la commission des finances du Sénat relevait que cette détermination du chiffre d'affaires « *est cohérente avec le régime de la contribution sociale sur l'IS, qui prévoit un système analogue et avec la personnalité fiscale des groupes de sociétés, la société mère étant seule redevable de l'IS dû par l'ensemble des sociétés du groupe* »⁷.

* Le paragraphe III fixe les règles relatives au recouvrement. Dans sa rédaction résultant de la loi de finances rectificative pour 2011, il comportait deux alinéas ainsi rédigés : « *La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.*

« *Elle est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés* ».

Le second alinéa de ce paragraphe III a été abrogé par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. La même loi rétablit l'article 1668 B du CGI afin de prévoir le versement anticipé de la CEIS. Dans sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution ce mécanisme de versement anticipé de la CEIS qui s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012⁸.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Nextradio TV est la société mère du groupe fiscalement intégré composé des sociétés BFM TV, RMC, BFM Business, RMC Découverte et Next Interactive Média. Cette société a acquitté, en sus de l'IS dont elle était redevable au titre des exercices clos en 2011 et 2012, la CEIS au taux de 5 %.

Par deux réclamations du 15 avril 2013, la société requérante a sollicité la restitution des droits de cette contribution auprès de l'administration fiscale. Ses réclamations ayant été implicitement rejetées, elle a saisi le tribunal

⁷ Rapport n° 164 précité.

⁸ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012*, cons. 47.

administratif (TA) de Cergy-Pontoise d'une demande à fin de restitution. À cette occasion, elle a soulevé une QPC portant sur l'article 235 *ter* ZAA du CGI.

Par un jugement du 23 octobre 2014⁹, le TA de Cergy-Pontoise a décidé de transmettre cette question au Conseil d'État.

Dans sa décision du 23 décembre 2014 (n° 385320), le Conseil d'État a décidé de renvoyer cette QPC au Conseil constitutionnel. Il a relevé que le moyen tiré de ce que les dispositions de l'article 235 *ter* ZAA du CGI « *méconnaissent le principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

Selon la société requérante, en prévoyant que, dans le cas d'une société mère d'un groupe fiscalement intégré, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement à la CEIS est atteint s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, l'article 235 *ter* ZAA du CGI méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en faisant peser sur les groupes de sociétés dont certaines exercent des fonctions « d'intermédiation » une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel

Le Conseil constitutionnel a rappelé que la QPC « *doit être regardée comme portant sur les dispositions dans leur rédaction applicable au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (cons. 1). En l'espèce, la société requérante a demandé la restitution des droits de la CEIS dont elle s'est acquittée au titre des exercices clos en 2011 et 2012. Le Conseil constitutionnel a donc considéré qu'il était « *saisi des dispositions de l'article 235 *ter* ZAA du code général des impôts dans sa rédaction applicable pendant cette période* » (cons. 1), c'est-à-dire dans sa version issue du paragraphe I de l'article 30 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a restreint le champ des dispositions qui faisaient l'objet de la QPC en considérant que cette dernière ne portait que sur les mots « *" , et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe"* figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZAA du code général des impôts » (cons. 4). En effet, la société requérante contestait

⁹ TA Cergy-Pontoise, 23 octobre 2014, n° 1405745.

uniquement le critère d'assujettissement à la CEIS des sociétés mères de groupes fiscalement intégrés.

B. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 avec l'article 34 de la Constitution¹⁰, dont il déduit le considérant de principe suivant : « *Considérant que conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables* ». Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que « *le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ».

En particulier, dans sa décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999 rendue à propos de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000¹¹, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution l'article 6 de cette loi qui insérait dans le CGI un article 235 *ter* ZC relatif à la contribution sociale sur l'IS. Cette contribution présente une analogie certaine avec la CEIS :

- la contribution sociale sur l'IS est assise sur l'IS dû ;
- son champ d'application est déterminé par référence au critère du chiffre d'affaires et, pour les sociétés mères de groupes fiscalement intégrés, le chiffre d'affaires s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

À l'occasion du recours contre la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, les députés requérants faisaient valoir que la loi instaurait, pour le critère d'assujettissement à la contribution sociale sur l'IS, des discriminations entre sociétés selon qu'elles étaient ou non membres d'un groupe fiscalement intégré.

¹⁰ Voir la décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6. Pour des exemples plus récents, v. les décisions n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25, n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 15 et 38, et n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 39.

¹¹ Décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*.

Le Conseil constitutionnel avait alors jugé que « *les conditions d'assujettissement et le taux de la contribution contestée ne créent pas, entre les entreprises redevables, de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹². Le Conseil avait également pris soin de relever que les dispositions contestées « *comportent des dispositions spécifiques pour les groupes au sens de l'article 223 A du code général des impôts* », de sorte qu'il avait jugé que « *manque (...) en fait le grief tiré de la non prise en compte, par le législateur, de la structure des entreprises* »¹³.

C. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa jurisprudence relative aux principes d'égalité devant l'impôt et les charges publiques et présenté les dispositions contestées, le Conseil constitutionnel a relevé « *qu'en prévoyant que sont assujettis à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises* » (cons. 7). En effet, à la lecture de l'exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2011, il apparaît que le législateur a entendu réserver cette contribution aux « *grandes entreprises* »¹⁴.

Le Conseil a également relevé que le législateur « *a fixé des conditions d'assujettissement spécifiques pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A du code général des impôts* » (cons. 7). Il ressortait des travaux préparatoires que le législateur avait souhaité prendre en compte le fait que, pour les groupes de sociétés, la société mère est seule redevable de l'IS. Le Conseil a donc considéré « *qu'en précisant en ce cas, d'une part, que la contribution est due par la société mère et, d'autre part, que le chiffre d'affaires de la société mère s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, le législateur a entendu tenir compte de ce que la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par l'ensemble des sociétés du groupe* » (cons. 7).

Compte tenu du caractère restreint du contrôle qu'il exerce, le Conseil a jugé « *qu'en retenant comme seuil d'assujettissement la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe fiscalement intégré, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi* » (cons. 8).

¹² *Ibid.*, cons. 13.

¹³ *Ibid.*, cons. 15.

¹⁴ Exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2011, n° 3952, déposé le 16 novembre 2011.

Par ailleurs, le Conseil a considéré « *qu'eu égard à la définition de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, quelle que soit la nature de l'activité de certaines des sociétés du groupe, ne font pas peser sur la société mère une charge excessive au regard de ses facultés contributives* » (cons. 9). En effet, la contribution est calculée sur une assiette qui est celle de l'IS (puisque'il s'agit de l'IS brut dû par la société). Dans le prolongement de sa décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999 précitée, le Conseil constitutionnel a donc jugé, dans sa décision n° 2014-456 QPC commentée, que les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré « *n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (cons. 9).

En définitive, le Conseil a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques. Après avoir relevé que les mots « *, et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe* » figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZAA du CGI « *ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit* » (cons. 10), le Conseil constitutionnel les a déclarés conformes à la Constitution.