

Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016

Société Layher SAS

(Exonération de la contribution de 3% sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 30 juin 2016 par le Conseil d'État (décision n° 399506 du 27 juin 2016), d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour la société Layher SAS, portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions contraires à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et évolution des dispositions contestées

1. – Le régime fiscal des sociétés mères

Le régime fiscal des sociétés mères est un régime optionnel destiné à neutraliser un phénomène de double imposition économique en évitant que les bénéficiaires taxés à l'impôt sur les sociétés (IS) au niveau d'une filiale soient de nouveau soumis à ce même impôt au niveau de la société mère, qui perçoit les dividendes versés par la filiale.

Ce régime trouve son origine dans l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920. Le professeur Guy Gest rappelle que ce régime de faveur « *avait pour objet d'alléger, non la charge de la mère, mais celle que les associés de la mère auraient dû normalement supporter lors de la redistribution par celle-ci des produits de la filiale en exonérant cette redistribution de l'IRVM [l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières]* »¹. Dès l'origine, on trouve les principales caractéristiques de ce régime : pour être éligibles, les titres dégageant des produits doivent avoir été détenus pendant une durée minimale et la participation correspondant à ces titres doit représenter une fraction significative du capital de la filiale.

¹ Guy Gest, « *Histoire et esprit du régime des sociétés mères* », *Droit fiscal* 2014, n° 41, comm. 565.

Le régime fiscal des sociétés mères, qui s'applique indépendamment du pays dans lequel sont établies les sociétés distributrices, transpose en droit interne la directive « *mère fille* » (présentée ci-après).

Ouvert sur option, ce régime fiscal, régi par les dispositions combinées des articles 145 et 216 du CGI, permet aux sociétés mères d'être quasiment exonérées d'IS sur les produits de participation reçus de leurs filiales.

* L'article 216 du CGI prévoit que les produits nets des participations perçus au cours d'un exercice par une société mère peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges fixée à 5 % du produit total des participations, de sorte que les produits de participation sont exonérés d'IS à hauteur de 95 %.

La quote-part de frais et charges comprise dans les résultats imposables de la société mère représente « *l'évaluation forfaitaire des charges non déductibles se rapportant à la participation* »².

* L'article 145 du CGI détermine les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 216 : y sont éligibles les sociétés mères qui détiennent pendant au moins deux ans des titres de participation revêtant une forme nominative et représentant au moins 5 % du capital de leur filiale.

Sont exclus du bénéfice du régime des sociétés mères, en vertu du 6 de l'article 145 du CGI : les distributions de bénéfices déductibles du résultat imposable de la société distributrice ; les produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote ; les produits de titres d'une société établie dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC) ; les produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés exerçant une activité de marchand de biens.

2. – Le régime de l'intégration fiscale

* L'intérêt principal du régime de l'intégration fiscale est de permettre une réduction de la charge d'IS globale pesant sur le groupe, grâce à la compensation des bénéfices et des déficits des différentes sociétés membres de ce groupe.

À cet effet, la société tête de groupe se constitue seule redevable de l'IS dû sur le résultat d'ensemble du groupe, qui résulte de l'agrégation des résultats

² Mme Juliane Kokott, conclusions sous CJUE, 2 septembre 2015, aff. 386/14, *Groupe Steria SCA*.

individuels de chacune des sociétés membres du groupe. *« Alors qu'en droit commun, il y a autant de redevables que de sociétés composant le groupe, dans le régime de l'intégration, seule la société tête de groupe a la qualité de redevable de l'impôt pour l'ensemble du groupe intégré. Cet impôt est déterminé sur la base du résultat d'ensemble du groupe. »*

« Dans un premier temps, chacune des sociétés du groupe (la société mère et les différentes filiales) établit la déclaration de ses propres résultats dans les conditions du droit commun. Dans un second temps, la société mère doit déclarer le résultat d'ensemble du groupe. L'administration fiscale peut ainsi contrôler tant les déclarations du résultat individuel de chacune des sociétés membres du groupe intégré que la déclaration du résultat d'ensemble. »

« Le résultat d'ensemble est obtenu en agrégeant les résultats de chacune des sociétés membres du groupe, après que la société mère se soit livrée à tout un jeu de retraitements techniques. Le but de ces retraitements est d'éliminer les doubles impositions et les doubles déductions, l'idéal étant la recherche de la neutralité. Pour des raisons évidentes de cohérence, la loi exige que toutes les sociétés clôturent leurs exercices à la même date »³.

* Différents retraitements correctifs sont prévus pour éliminer une double prise en compte, dans le résultat d'ensemble, des « frottements » entre les résultats individuels des sociétés membres lorsque sont en cause des opérations ou transactions intragroupe : sont ainsi neutralisées les provisions intragroupe, les subventions intragroupe, les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intragroupe...

* Le fait que la société tête de groupe se constitue seule redevable de l'IS dû sur le résultat d'ensemble du groupe ne signifie pas qu'elle assume seule la dette d'impôt de l'ensemble du groupe. La charge d'IS est répartie entre les sociétés membres du groupe selon une « convention d'intégration » : les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré sont libres de prévoir par une telle convention les modalités de répartition entre elles de la charge d'impôt ou, le cas échéant, de l'économie d'impôt résultant du régime d'intégration, dès lors que les stipulations de la convention d'intégration procèdent à une répartition tenant compte des résultats propres de chaque société du groupe dans des conditions telles que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires et ne constitue pas, par suite, un acte anormal de gestion⁴.

³ Maurice Cozian, Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises 2015/2016*, LexisNexis, 39^e édition, n° 909 à 911.

⁴ CE, 12 mars 2010, n° 328424, *Sté Wolseley Centers France* : RJF 5/10 n° 469, concl. L. Olléon BDCF 5/10 n° 55.

* Le bénéfice du régime de l'intégration fiscale, ouvert sur option, est régi par les articles 223 A à 223 U du CGI. Il ne s'applique qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

* Il est subordonné au respect de conditions plus contraignantes que le régime des sociétés mères. En particulier :

– toutes les sociétés membres du groupe doivent être soumises à l'IS. Il en résulte, d'une part, que les filiales étrangères d'une société mère française ne peuvent pas être intégrées dans le groupe de cette dernière et, d'autre part, qu'une société mère étrangère ne peut pas se constituer société tête d'un groupe fiscalement intégré avec ses filiales françaises. Sous l'influence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), deux configurations nouvelles ont, néanmoins, été admises récemment : il s'agit, d'une part, des groupes intégrant dans leur périmètre des sous filiales françaises détenues par une société mère française *via* des sociétés intermédiaires européennes⁵ (appelés groupes « *Papillon* » du nom de l'arrêt de la CJUE ayant statué sur ce point) et, d'autre part, des groupes « *horizontaux* » constitués entre sociétés sœurs ou cousines dont la mère est européenne, dès lors que l'une des sociétés sœurs ou cousines se constitue société tête de groupe⁶ ;

– la société tête de groupe ne doit pas être détenue, directement ou indirectement, par une autre société française soumise à l'IS ;

– le capital des sociétés membres du groupe doit être détenu, directement ou indirectement, à hauteur d'au moins 95 % par la société tête de groupe (sauf dans le cas des groupes « *horizontaux* »).

3. – L'articulation du régime de l'intégration fiscale et du régime des sociétés mères en matière d'imposition des distributions intragroupe

Le régime de l'intégration fiscale n'est pas exclusif du régime des sociétés mères.

D'une part, la remontée des dividendes en quasi-franchise d'IS au sein d'un groupe fiscalement intégré est assurée, à titre principal, par le régime des

⁵ Cette possibilité a été instituée par l'article 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, qui a tiré les conséquences de l'arrêt CJCE, 27 novembre 2008, aff. 418/07, *Sté Papillon* : *RJF* 2/09 n° 180, concl. Juliane Kokott *BDCF* 2/09 n° 16, condamnant la France.

⁶ Cette possibilité a été instituée par l'article 63 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, qui a tiré les conséquences de l'arrêt CJUE, 12 juin 2014, aff. 40/13, X AG : *RJF* 10/14 n° 962, jugeant que le régime fiscal néerlandais, très proche du régime français, portait une atteinte non justifiée à la liberté d'établissement en ne permettant pas à deux sociétés établies aux Pays-Bas de former entre elles une intégration fiscale si leur société mère est établie dans un autre État de l'Union européenne.

sociétés mères, tandis que le régime de l'intégration fiscale ne s'applique qu'à titre supplétif. En effet, l'imposition des distributions réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré n'est neutralisée, en vertu de l'article 223 B du CGI, que si les conditions d'application du régime des sociétés mères ne sont pas satisfaites⁷.

Ainsi, si les produits distribués n'ouvrent pas droit à l'application du régime des sociétés mères, ils sont intégralement retranchés du résultat d'ensemble du groupe fiscalement intégré et sont donc totalement exonérés d'IS.

En revanche, si ces produits ouvrent droit à l'application du régime des sociétés mères, ce dernier prime, de sorte que le régime de l'intégration fiscale ne joue pas son rôle supplétif : si l'option pour ce régime a été retenue, les produits distribués bénéficient de l'exonération d'IS à hauteur de 99 % (et non de 95 %, comme le prévoit en principe le régime des sociétés mères : en effet, par exception, la quote-part de frais et charges est fixée, depuis le 1^{er} janvier 2016, à 1 % par l'article 216 du CGI pour les distributions internes à un groupe fiscalement intégré)⁸ ; si l'option pour ce régime n'a pas été retenue, les distributions sont imposées en cascade tout au long de leur remontée vers la société mère.

D'autre part, il est très fréquent qu'autour du « *noyau dur* » des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré gravitent des filiales « *satellites* » qui n'en font pas partie parce qu'elles ne sont pas détenues, directement ou indirectement, par la société mère à hauteur d'au moins 95 %. Dans ce cas, le régime des sociétés mères vient en complément du régime de l'intégration fiscale.

4. – Les distributions transfrontalières et les exigences communautaires

a. – La directive « *mère fille* »

La directive n° 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents fixe le cadre applicable lorsque les distributions de bénéfices s'effectuent entre une société mère et une filiale situées dans des États membres de l'Union européenne (UE) différents. Les dispositions de cette directive ont été reprises par la directive n° 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011,

⁷ Ce dispositif supplétif a été introduit dans l'article 223 B du CGI par l'article 42 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 de finances rectificative pour 1994 : V. *Droit fiscal* 1995, n° 1, comm. 2.

⁸ Le deuxième alinéa de l'article 216 a été modifié à cette fin par l'article 40 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015. Auparavant la quote-part de frais et charges était intégralement déduite du résultat d'ensemble en vertu du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI.

modifiée en dernier lieu par la directive n° 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015.

Il s'agit de l'une des premières directives relative à la fiscalité des entreprises. Elle repose sur deux idées simples que l'on retrouve dans le régime de droit interne : d'une part, éviter la double imposition économique des remontées de dividendes des « filles » vers les « mères » lorsqu'elles sont situées dans des États membres différents ; d'autre part, prévoir un taux de retenue à la source nul pour neutraliser le frottement fiscal dans ce type d'opérations.

La directive « *mère fille* » ne régit que les situations transfrontalières intra-communautaires. Ainsi, en effet, que le prévoit expressément son article 1^{er} : « *Chaque État membre applique la présente directive :*

- « *a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ;*
- « *b) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales ;*
- « *c) aux distributions de bénéfices perçues par des établissements stables, situés dans cet État membre, de sociétés d'autres États membres, et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable ;*
- « *d) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des établissements stables, situés dans un autre État membre, de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales ».*

Par conséquent, le législateur national retrouve en principe sa pleine souveraineté lorsque sont en cause les autres situations : les distributions de dividendes par des filiales établies dans le même État que la société mère et les distributions de dividendes par des filiales établies dans des États tiers (non membres de l'UE).

Historiquement, c'est la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991 qui a transposé cette directive. Toutefois, le législateur a, alors, seulement adopté des dispositions particulières à la retenue à la source, en insérant un nouvel article 119 *ter* dans le CGI. En effet, ainsi que le relève Olivier Fouquet, « *Il résulte très explicitement des travaux parlementaires relatifs à la loi de finances rectificative pour 1991 et de ceux relatifs au projet de la loi de finances pour 1993 que les pouvoirs publics, Gouvernement et Parlement, ont estimé que les dispositions alors en vigueur des articles 145*

et 216 du CGI transposaient à l'avance la directive n° 90/435/CEE du 23 juillet 1990 dite mère-fille. C'est d'ailleurs l'explication donnée par le Gouvernement à la Commission européenne pour justifier de la transposition en droit interne de la directive »⁹.

b. - Les libertés garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)

En plus des obligations particulières qui résultent de la directive « mère fille », les États membres de l'UE sont tenus de s'abstenir de toute restriction aux libertés fondamentales que sont, notamment, la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux, toutes deux garanties par les articles 49 et 63 du TFUE.

5. – Les dispositions contestées

a. – L'article 235 *ter* ZCA du CGI : la contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués

La contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués a été instituée par l'article 6 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 créant un nouvel article 235 *ter* ZCA dans le CGI. Les dispositions de l'article 235 *ter* ZCA ont ensuite été modifiées à plusieurs reprises, en dernier lieu par l'article 78 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Le paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA institue la contribution, en détermine le champ d'application, l'assiette, le taux et les exonérations :

* Sont assujetties à la contribution les personnes passibles de l'IS. En sont, néanmoins exonérés, d'une part, les organismes de placement collectif et, d'autre part, les petites et moyennes entreprises (1^{er} alinéa du I).

La contribution est due par la société distributrice et non par la personne bénéficiaire des distributions. Néanmoins, ainsi que l'expliquait M. Christian Eckert, « *Lorsqu'une société aura décidé de distribuer 100 de dividendes, ses actionnaires percevront bien 100, mais la société devra verser 3 à l'État. Ces 3 diminueront son résultat comptable post distribution, et donc sa capacité future de distribution de nouveaux dividendes. Il s'agit ainsi d'une imposition pesant sur les entreprises à titre principal, mais avec un effet différé sur la*

⁹ Olivier Fouquet, « Régime des sociétés mères : l'interprétation ne doit pas surpondérer la jurisprudence Ambulances de France », *Droit fiscal* 2015, n° 11, comm. 203.

rémunération des actionnaires sous forme de dividendes»¹⁰. Dans une hypothèse de remontée en cascade des dividendes vers une société tête de groupe, il en résulte donc une imposition en cascade, avec effet différé, sur les dividendes.

* La contribution est assise sur l'ensemble des revenus distribués au sens des articles 109 à 117 du CGI (1^{er} alinéa du I).

* La contribution est due au taux de 3 % (2^e alinéa du I) ;

* Sont exonérées de l'assiette de la contribution :

– les distributions réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du CGI ou entre membres d'un groupe d'établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) fiscalement intégré au sens de l'article 223 A *bis*¹¹ (1^o du I). Sont donc soumises à la contribution, *a contrario*, les distributions intragroupe réalisées entre sociétés qui n'appartiennent pas à un groupe fiscalement intégré, soit parce que ces sociétés remplissent les conditions pour constituer un groupe fiscalement intégré mais n'ont pas opté pour ce régime, soit qu'elles se trouvent dans l'impossibilité de constituer un tel groupe, notamment lorsque la société mère n'est pas française ;

– les distributions entre sociétés d'un même groupe bancaire mutualiste (2^o du I) ;

– les distributions réalisées par les sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) (3^o du I) ;

– les distributions réalisées sous forme de titres (actions, certificats coopératifs d'investissement ou d'associés) (4^o du I).

Le paragraphe II de l'article 235 *ter* ZCA exclut l'imputation sur la contribution de crédits d'impôt et de la créance née du report en arrière des déficits.

Le paragraphe III est relatif aux règles d'établissement, de contrôle et de recouvrement de la contribution, qui sont identiques à celles applicables en matière d'IS.

¹⁰ Christian Eckert, rapport n° 79 fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, déposé le 12 juillet 2012.

¹¹ L'exonération en faveur des groupes d'EPIC fiscalement intégrés a été ajoutée par l'article 20 de la loi n° 2014-891 du 8 août 2014 de finances rectificative pour 2014, qui a créé un nouvel article 223 A *bis* du CGI.

b. – Le contexte de la création de la contribution

La contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués a été conçue comme un impôt de rendement destiné à compenser le manque à gagner, estimé entre 800 millions et un milliard d'euros en année pleine, résultant de la suppression de la retenue à la source de 30 % sur les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents. Cette suppression est la conséquence d'un arrêt de la CJUE¹².

Ainsi, l'exposé des motifs de l'article 5 du projet de loi, devenu l'article 6 de la loi indique : « *I. – Par un arrêt du 10 mai 2012, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la liberté de circulation des capitaux garantie par le droit communautaire s'opposait à la législation française qui soumet à une retenue à la source les dividendes de source française lorsqu'ils sont versés à des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents tandis que ces mêmes dividendes n'y sont pas soumis lorsqu'ils sont versés à des OPCVM résidents de France.*

« Afin de se mettre en conformité avec le droit communautaire, il est proposé de supprimer la retenue à la source applicable aux revenus distribués aux OPCVM étrangers et, pour le même motif, d'étendre cette suppression aux autres organismes de placements collectifs (OPC) étrangers qui sont soumis actuellement à la retenue à source alors que leurs équivalents résidents de France sont hors du champ ou exonérés d'impôt sur les bénéficiaires (organismes de placement collectif immobilier, sociétés d'investissement à capital fixe) (...).

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

L'évaluation préalable de l'article 5 du projet de loi de finances indique quant à elle : « *Il s'agit de mettre la législation nationale en conformité avec le droit communautaire, tout en préservant les recettes de façon à ne pas mettre en péril la stratégie de redressement des finances publiques : sur le plan budgétaire, l'instauration de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés est calibrée de manière à neutraliser le coût de la suppression de la retenue à la source sur les dividendes de source française* ».

Au cours des travaux parlementaires, la création de ce nouvel impôt a été

¹² CJUE, 10 mai 2012, aff. 338/11 à 347/11, *Santander Asset Management SGIIC SA et autres* : RJF 07/12 n° 775.

justifiée, en sus de l'objectif de rendement, par un objectif incitatif : « *La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés assise sur la distribution de dividendes a un double objectif, à la fois budgétaire (pour compenser le coût de la suppression de la retenue à la source sur les dividendes versés à des OPCVM étrangers) et industriel (pour favoriser l'autofinancement des entreprises plutôt que la rémunération des actionnaires)* »¹³.

Le rendement de cette contribution s'est élevé à 1,9 milliard en 2014 et à 2,1 milliards en 2015¹⁴.

c. – La détermination du périmètre de l'exonération prévue en faveur des distributions intragroupe

Les dispositions du 1° de l'article 235 *ter* ZCA du CGI, qui instituent une exonération en faveur des distributions au sein d'un groupe fiscalement intégré, résultent d'un amendement introduit en première lecture à l'Assemblée nationale par M. Christian Eckert.

Dans la version initiale de l'article 5 du projet de loi de finances déposé par le Gouvernement, l'exonération devait bénéficier à l'ensemble des distributions relevant du régime des sociétés mères, sous réserve d'un seuil de détention renforcé à 10 %, au lieu de 5 % dans le régime fiscal de droit commun des sociétés mères¹⁵.

L'exposé des motifs de cet article indiquait : « *Ne seraient pas soumis à la contribution les montants distribués à des sociétés susceptibles de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur* ».

Ce périmètre initial de l'exonération était justifié, dans l'évaluation préalable de l'article 5 du projet de loi, par le fait que « *cette option [i. e. la compensation de la suppression de la retenue à la source par une nouvelle contribution] est compatible avec le droit communautaire dès lors d'une part qu'elle rétablit l'égalité de traitement entre OPCVM, OPCI et SICAF résidents et non-résidents de France, d'autre part, que les dividendes versés à une société susceptible de bénéficier du régime mère-fille et détenant une participation supérieure à 10 % du capital de la société ou l'organisme distributeur seraient exonérés de la nouvelle contribution sur les montants distribués, que cette société soit établie en France ou dans un autre État de l'Union européenne* ».

¹³ Exposé sommaire de l'amendement n° 155 de M. Christian Eckert du 12 juillet 2012

¹⁴ Source : Évaluation des voies et moyens annexée au projet de loi de finances pour 2016, p. 55 et 56.

¹⁵ Ce seuil de détention de 10 % avait été retenu par référence au seuil déjà applicable pour l'exonération de retenue à la source des dividendes distribués par une filiale française d'une société mère établie dans un autre État de l'Union européenne (article 119 *ter* du CGI).

Toutefois, un amendement n° 155¹⁶ présenté par M. Eckert en première lecture à l'Assemblée nationale a restreint le champ de l'exonération aux seules distributions réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du CGI. Compte tenu des règles régissant de tels groupes, cet amendement a eu pour effet de porter de 10 % à 95 % le seuil de participation dans le capital de la société distributrice ouvrant droit au bénéfice de l'exonération. Il a également exclu du champ de l'exonération les distributions réalisées hors du périmètre d'un groupe fiscalement intégré, notamment celles à destination de sociétés mères établies à l'étranger.

Selon l'exposé des motifs de cet amendement, la réduction du périmètre de l'exonération s'explique du fait que *« cette référence au régime mère-fille n'est ni pertinente, ni juridiquement obligatoire au regard du droit de l'Union européenne, car n'est pas en cause une retenue à la source ou une imposition des dividendes reçus. Pour le calcul d'une contribution sur les dividendes versés, il importe peu de savoir qui détient l'entreprise distributrice. Il pourrait même y avoir des effets pervers, une entreprise n'ayant pas intérêt, du point de vue de la nouvelle contribution, à être détenue par l'État, qui n'ouvre pas le droit au bénéfice de cette exonération. »*

« Cet amendement supprime donc cette exonération inadéquate, dans un objectif d'équité et de sécurisation du rendement de la taxe. (...) »

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

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Layher SAS a formé un recours pour excès de pouvoir, le 4 mai 2016, à l'encontre des paragraphes n°s 70, 130, 200, 230 et 240 de l'instruction BOI-IS-AUT-30-20160302 publiée au *Bulletin officiel des finances publiques* du 2 mars 2016 relative à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués.

¹⁶ Amendement n° 155 : *« Substituer à l'alinéa 15 les trois alinéas suivants : / La contribution est égale à 3 % des montants distribués. Toutefois, elle n'est pas applicable : / 1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A ; / 2° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ».*

À l'appui de ce recours, la société requérante a déposé, le même jour, une QPC portant sur les mots « *au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du CGI, en soutenant que le fait de réserver l'exonération de la contribution aux seules sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques découlant des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Par un mémoire complémentaire du 27 mai 2016, elle a étendu sa QPC aux mots « *sociétés du même groupe* ».

Par sa décision n° 399506 du 27 juin 2016, le Conseil d'État a renvoyé une QPC portant sur les mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » au Conseil constitutionnel au motif qu'elle présente un caractère sérieux.

C. – Le contexte contentieux de la QPC

La contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA du CGI fait l'objet d'un vaste mouvement de contestation, mettant en cause, au regard tant de la Constitution que du droit de l'Union européenne, son existence même et la pertinence des exonérations prévues.

1. – Les procédures contentieuses devant le Conseil d'État

Le 27 juin 2016, le Conseil d'État a statué sur trois autres QPC portant sur l'article 235 *ter* ZCA du CGI et ses modalités d'application dans le temps.

En particulier, dans sa décision n° 399024, le Conseil d'État a statué sur une QPC soulevée par l'Association française des entreprises privées (AFEP) et autres portant sur l'ensemble des dispositions de l'article 235 *ter* ZCA du CGI.

Suivant une argumentation analogue à celle de la société Metro Holding France SA, dont le Conseil constitutionnel a eu à connaître dans sa décision n° 2015-520 QPC, l'AFEP soutenait que les dispositions de l'article 235 *ter* ZCA étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en raison de la discrimination à rebours que crée leur incompatibilité avec les articles 4 et 5 de la directive du 30 novembre 2011. Selon elle, en effet, l'article 235 *ter* ZCA serait contraire au droit de l'UE, de sorte qu'il ne devrait pas s'appliquer aux situations transfrontalières intracommunautaires. Dès lors, son application aux seules situations internes ou transfrontalières extracommunautaires méconnaîtrait le principe d'égalité devant la loi.

En présence d'une telle discrimination à rebours, le Conseil d'État a exploré deux façons de répondre : « *soit – c'est le cas Technicolor – le juge*

administratif peut donner une interprétation conforme de la loi et exclure ainsi toute différence de traitement donc toute atteinte au principe d'égalité ; soit – c'est le cas Metro Holding – il est clair que la loi méconnaît la directive, et le juge fiscal, après l'avoir constaté, relève la différence de traitement, et transmet la QPC, sérieuse de ce fait, au Conseil constitutionnel »¹⁷.

Toutefois, en l'espèce, le Conseil d'État a considéré que la question de la compatibilité des dispositions de l'article 235 *ter* ZCA du CGI avec les articles 4 et 5 de la directive soulevait une difficulté sérieuse, qu'il revenait à la CJUE de trancher.

Il a, dès lors, fait application d'un raisonnement identique à celui retenu dans sa décision d'assemblée *Jacob* du 31 mai 2016¹⁸, dans laquelle il a jugé que lorsque le motif d'inconstitutionnalité soulevé dans une QPC dépend d'une incompatibilité du droit national avec une directive, qui soulève une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'UE, il convient alors de renvoyer la question à la CJUE, dans le cadre du litige de fond (et non pas dans le cadre de la QPC), et de regarder la QPC posée comme non sérieuse en l'état, les requérants conservant la faculté de présenter une nouvelle QPC à la suite de la décision de la CJUE.

Dans sa décision sur la QPC posée par l'AFEP, le Conseil d'État a ainsi jugé :

« 12. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'appréciation de la compatibilité entre les dispositions contestées et la directive du 30 novembre 2011 dépend de la réponse aux questions suivantes : « 1° L'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, et notamment son paragraphe 1, sous a), s'oppose-t-il à une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, qui est perçue à l'occasion de la distribution de bénéfices par une société passible de l'impôt sur les sociétés en France et dont l'assiette est constituée par les montants distribués ? « 2° En cas de réponse négative à la première question, une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts doit-elle être regardée comme une "retenue à la source", dont sont exonérés les bénéfices distribués par une filiale en vertu de l'article 5 de la directive ?

« 13. Considérant que les questions énoncées au point 12 soulèvent une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne ;

« 14. Considérant que, selon la réponse qui sera donnée aux questions énoncées

¹⁷ Nicolas Labrune, « Discrimination à rebours, inconstitutionnalité et inconstitutionnalité : deux procédures, trois juges, un casse-tête » : *RJF* 8-9/16

¹⁸ CE ass., 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob*.

ci-dessus, il appartiendra au juge de l'excès de pouvoir, soit de juger que les dispositions contestées doivent être regardées comme incompatibles avec la directive du 30 novembre 2011, en tant qu'elles ne prévoient pas de règles spécifiques pour les redistributions de bénéfices reçus par une société mère française d'une filiale établie dans l'Union européenne relevant du régime mère-fille, soit de juger qu'elles ne sont pas incompatibles avec la directive, compte tenu, le cas échéant, de la possibilité d'en donner une interprétation conforme aux objectifs de la directive ; que, tant que l'interprétation des articles 4 et 5 de la directive n'aura pas conduit le juge à écarter l'application des dispositions contestées aux distributions mentionnées ci-dessus, aucune différence dans le traitement fiscal des distributions n'est susceptible d'en résulter au détriment des distributions par une société mère française de bénéfices d'origine française ou extracommunautaire ; qu'ainsi, en l'état, la question prioritaire de constitutionnalité invoquée ne peut être regardée comme revêtant un caractère sérieux et il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

« 15. Considérant que les questions énoncées au point 12 soulevant, comme il a été dit ci-dessus, une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne, il y a lieu de les renvoyer à la Cour de justice de l'Union européenne et de surseoir à statuer sur la requête de l'AFEP et autres ».

2. – L'ouverture d'une procédure de manquement devant la Commission européenne

Par ailleurs, sur le fondement de l'article 258¹⁹ du TFUE, la Commission européenne a engagé une procédure d'infraction contre la France à raison de la contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA du CGI. La Commission estime que cette contribution est contraire aux articles 4.1 et 5 de la directive « *mère fille* » ainsi qu'aux articles 49 et 63 du TFUE, relatifs respectivement à la liberté d'établissement et à la liberté de circulation des capitaux.

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

La société requérante reprochait aux dispositions contestées de l'article 235 *ter* ZCA du CGI de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en réservant l'exonération qu'elles prévoient aux seules

¹⁹ Article 258 du TFUE : « Si la Commission estime qu'un État membre a manqué à une des obligations qui lui incombent en vertu des traités, elle émet un avis motivé à ce sujet, après avoir mis cet État en mesure de présenter ses observations. / Si l'État en cause ne se conforme pas à cet avis dans le délai déterminé par la Commission, celle-ci peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne ».

distributions réalisées entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du CGI, à l'exclusion des distributions réalisées au sein d'un groupe ne relevant pas de ce régime.

A. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le principe d'égalité devant la loi est formulée par un considérant de principe bien connu : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse" ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »²⁰. En revanche, « *il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes* »²¹.

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère « *qu'en vertu de 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 ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit 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* »²².

Parmi une jurisprudence abondante en matière fiscale, deux décisions méritent d'être mentionnées. La première est relative au régime des sociétés mères, la seconde est en lien avec le régime de l'intégration fiscale :

– dans sa décision n° 2015-520 QPC, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

²⁰ Voir récemment, la décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, *Association Fondation pour l'École (Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage)*, cons. 5.

²¹ Décisions n°s 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 ; 2011-136 QPC du 17 juin 2011, *Fédération nationale des associations tutélaires et autres (Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs)*, cons. 9.

²² Voir notamment la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

une différence de traitement, pour le bénéfice du régime des sociétés mères, de mêmes dividendes versés à raison de titres auxquels n'étaient pas attachés de droit de vote : selon qu'il s'agissait d'une distribution intracommunautaire ou bien d'une distribution interne ou extracommunautaire, ces dividendes étaient éligibles ou non au régime des sociétés mères (qui permet une quasi-franchise d'IS). Le Conseil a jugé : « *Considérant qu'en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ; que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ; que le b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution* »²³ ;

– dans sa décision n° 2014-456 QPC, le Conseil constitutionnel a admis la conformité au principe d'égalité d'une différence de traitement entre sociétés, selon qu'elles sont ou non membres d'un groupe fiscalement intégré : le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés différait selon que les sociétés assujetties étaient ou non membre d'un groupe fiscalement intégré. Le Conseil a jugé : « *Considérant que l'article 235 ter ZAA du code général des impôts institue une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés ; qu'en vertu du premier alinéa du paragraphe I de cet article, sont assujettis à cette contribution les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros (...)* ; que le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la contribution est due par la société mère lorsque les redevables sont membres d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A du même code ; que, selon le même alinéa, la contribution est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D de ce code, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le quatrième alinéa de ce paragraphe I prévoit que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement est atteint s'entend, pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;

« *Considérant, en premier lieu, 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,*

²³ Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash (Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote), cons. 10.

le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises ; qu'il 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 ; 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 ;

« Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; 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 »²⁴.

2. – L'application à l'espèce

* La société requérante soutenait que les dispositions contestées instituent une double différence de traitement contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques : d'une part, entre sociétés françaises selon qu'elles ont ou non opté pour le régime de l'intégration fiscale, dès lors qu'elles remplissent la condition relative au seuil de détention ; d'autre part, entre les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés et les sociétés membres de groupes transnationaux dont la mère n'est pas française et qui ne peuvent donc constituer avec elle un groupe fiscalement intégré même si la condition de détention prévue à l'article 223 A du CGI est satisfaite. Ces deux différences de traitement ne seraient justifiées ni par une différence de situation, au regard de l'objet de la contribution, ni par un motif d'intérêt général.

* En défense, le Premier ministre, qui ne niait pas l'existence de ces différences de traitement, axait son argumentation sur le fait que l'exonération en cause serait « un élément lié au régime de l'intégration fiscale ».

Il faisait valoir que « le régime de la contribution additionnelle a (...) été aligné sur celui de l'impôt sur les sociétés », que « la filiale intégrée n'est plus redevable de l'impôt sur les sociétés à raison de ses propres résultats », que

²⁴ Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 6 à 8.

« de la même manière, la filiale intégrée est exonérée de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à raison des distributions intra-groupe », que « l'exemption de contribution additionnelle pour les distributions au sein d'un même groupe intégré apparaît ainsi comme un élément lié au régime de l'intégration fiscale que le législateur a voulu rendre applicable, de manière identique, tant à l'impôt sur les sociétés qu'à la contribution additionnelle à cet impôt ». Il en déduisait que « les sociétés françaises sont dans des situations différentes selon qu'elles ont ou non opté pour le régime de l'intégration fiscale ». Enfin, la différence de traitement serait justifiée « dans la mesure où l'exemption a été instituée par le législateur à raison des finalités propres du régime de l'intégration fiscale qu'il a voulu rendre applicables aussi bien à l'impôt sur les sociétés qu'à la contribution additionnelle à cet impôt prévue par l'article 235 ter ZCA ».

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions contestées de l'article 235 *ter* ZCA du CGI en se fondant sur la différence de traitement opérée entre des distributions réalisées au sein d'un groupe dont les sociétés satisfont à la condition de détention d'au moins 95 % prévue par l'article 223 A, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale. Tel est le cas notamment des groupes transnationaux dont la société mère n'est pas établie en France. Le Conseil n'a donc pas eu à examiner l'autre différence de traitement invoquée, qui résulte du choix, effectué par un groupe de sociétés, d'opter ou non pour le régime de l'intégration fiscale.

a. – L'existence d'une différence de traitement

Après avoir rappelé ses formulations de principe bien connues en matière d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 3 et 4) ainsi que les principales caractéristiques de la contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA du CGI (paragr. 5), le Conseil constitutionnel a, tout d'abord, constaté l'existence d'une différence de traitement :

– « En sont exonérées, en vertu des dispositions contestées, les distributions réalisées entre sociétés du même groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du code général des impôts. Cet article permet, sur option, à une société de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et par les sociétés dont elle détient, directement ou indirectement, au moins 95 % du capital. Le régime de l'intégration fiscale a pour objet, en matière d'impôt sur les sociétés, de compenser, au titre d'un même exercice, les résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés membres du groupe » (paragr. 6).

– « Sont exclues du bénéfice de cette exonération les distributions réalisées

entre sociétés d'un même groupe dès lors que celui-ci ne relève pas du régime de l'intégration fiscale, même si la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A est remplie. Il en va ainsi pour les filiales françaises de sociétés étrangères qui se trouvent dans l'impossibilité de constituer un groupe fiscalement intégré avec leur société mère dès lors que, n'étant pas établie en France, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés » (paragr. 7).

Il a donc constaté que *« lorsque la condition de détention est satisfaite, une différence de traitement entre les sociétés d'un même groupe qui réalisent, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale »* (même paragr.).

Certes, les conséquences de cette différence de traitement sont moins sévères depuis qu'est admise la constitution de groupes *« horizontaux »*, de sorte que les sociétés de tels groupes peuvent bénéficier de l'exonération ici en cause, en ce qui concerne les distributions réalisées entre filiales françaises. Toutefois, les distributions réalisées au profit de la société mère étrangère sont soumises à la contribution. Il en va de même, dans un groupe *« Papillon »*²⁵, des distributions réalisées au profit de la filiale étrangère, qui est intercalée entre les sous filiales françaises et la société mère française.

b. – L'absence d'une différence de situation justifiant la différence de traitement

Le Conseil constitutionnel a, ensuite, considéré que cette différence de traitement n'était pas justifiée par une différence de situation.

Il s'est fondé pour cela sur l'absence de lien, au regard de l'objet de la contribution, entre le régime de l'intégration fiscale et l'exonération de la contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA : *« la contribution instituée par l'article 235 ter ZCA est un impôt autonome, distinct de l'impôt sur les sociétés. En effet, si les modalités de recouvrement et de réclamation applicables à cette contribution sont identiques à celles prévues pour l'impôt sur les sociétés, il en va différemment de ses redevables, de son fait générateur et de son assiette. L'exonération instituée par les dispositions contestées est donc sans lien avec le régime de l'intégration fiscale, qui ne concerne que l'impôt sur les sociétés et n'a pas pour objet d'exonérer de cet impôt les sociétés membres d'un groupe. Par conséquent, lorsque la condition de détention mentionnée ci-dessus est satisfaite, les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions*

²⁵ Depuis l'arrêt *Société Papillon* de la CJCE du 27 novembre 2008 précité, une société mère française peut, sous certaines conditions, intégrer les résultats de ses sous-filiales françaises détenues par une filiale étrangère implantée au sein de l'UE.

sont placées, au regard de l'objet de la contribution, dans la même situation, que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale ».

Ce faisant, le Conseil constitutionnel a retenu un raisonnement comparable à celui de la CJUE dans un arrêt *Groupe Steria SCA*²⁶ du 2 septembre 2015. Dans cet arrêt, la CJUE a condamné, comme contraire au droit de l'UE une mesure de faveur (la neutralisation de la quote-part de frais et charges prévue par l'article 216 du CGI) qui était réservée par l'article 223 B du CGI aux sociétés ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale, alors même que cette mesure était étrangère à l'économie du régime de l'intégration fiscale.

Il faut souligner que la solution retenue par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-456 QPC précitée, dans laquelle il a admis la conformité au principe d'égalité d'une différence de traitement en lien avec le régime de l'intégration fiscale n'était pas transposable à la présente espèce : en effet, la contribution exceptionnelle sur l'IS partageait les caractéristiques principales de l'IS (assujettis, assiette, fait générateur), ce qui n'était pas le cas de la contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA.

c. – L'absence de motif d'intérêt général justifiant la différence de traitement

Le Conseil constitutionnel a, enfin, considéré que la différence de traitement n'était pas justifiée par un motif d'intérêt général.

Au cours des travaux parlementaires, deux objectifs avaient été avancés pour justifier la contribution prévue par l'article 235 *ter* ZCA : outre l'objectif de rendement fiscal à l'origine du projet de loi, l'institution de cette contribution avait été justifiée par l'intérêt général qui s'attache à « *favoriser l'autofinancement des entreprises plutôt que la rémunération des actionnaires* ».

Cependant, le Conseil constitutionnel n'admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur se prévale à la fois d'un objectif de rendement, qui est l'objectif « naturel » de l'impôt, et d'un objectif comportemental. Dans ce cas, le Conseil recherche lequel des deux objectifs le législateur a privilégié.

Admettre le contraire reviendrait à vider de son sens le contrôle opéré par le Conseil constitutionnel au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques : en effet, un objectif comportemental habilite le législateur à déroger à l'égalité, ce qui n'est pas le cas d'un objectif de

²⁶ CJUE, 2 septembre 2015, aff. 386/14, *Groupe Steria SCA* : RJF 11-12/15 n° 972. C'est à la suite de cet arrêt que, comme indiqué ci-avant, la loi de finances rectificative pour 2015 a fixé à 1 % la quote-part de frais et charges relatives à des dividendes perçus par une société membre d'un groupe fiscalement intégré.

rendement.

Ainsi, dans sa décision n° 2011-644 DC sur la loi de finances pour 2012, le Conseil a été conduit à rechercher l'objectif de deux contributions nouvelles, l'une pesant sur les boissons contenant du sucre et justifiée par un objectif de santé publique, l'autre pesant sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse et justifiée par un objectif de rendement fiscal. Confrontant ces deux contributions au principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil a considéré « *qu'il ressort des travaux parlementaires que, lors de son dépôt sur le bureau de l'Assemblée nationale, le projet de loi de finances pour 2012 comportait, en seconde partie, un article 46 instituant une contribution sur certaines boissons contenant des sucres ajoutés ; que cette contribution poursuivait, à des fins de santé publique, l'objectif de favoriser la consommation de boissons non sucrées ; que, toutefois, en cours de débat à l'Assemblée nationale, l'article 46 a été supprimé et remplacé par un article 5 octies, devenu l'article 26, qui redéfinit, en première partie de la loi de finances, les termes de cette contribution ; qu'en outre, concomitamment, a été instituée à l'article 27 une contribution de même nature assise sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse ; qu'ainsi, le Parlement a privilégié le rendement fiscal de ces contributions par rapport à l'objectif de santé publique initialement poursuivi* »²⁷.

De même, dans sa décision n° 2012-659 DC sur la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, le Conseil constitutionnel a été confronté à une double justification de la création d'une contribution sur les « *boissons énergisantes* ». Alors que l'objectif de santé publique (la lutte contre l'alcoolisme chez les jeunes) semblait impropre à justifier cet impôt, le Premier ministre a fait valoir, dans ses écritures, qu'était en réalité poursuivi un objectif de rendement : « *Cette taxe, contrairement à ce qui est soutenu, ne peut être qualifiée de taxe de "comportement". L'invocation par les requérants de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la fiscalité incitative n'est donc pas opérante* »²⁸. Toutefois, le Conseil n'a pas retenu l'argumentation du Premier ministre et considéré « *qu'il ressort des travaux parlementaires qu'en instituant cette contribution spécifique le législateur a entendu limiter la consommation de "boissons énergisantes" riches en caféine ou en taurine qui, mélangées à de l'alcool, auraient des conséquences néfastes sur la santé des consommateurs, en particulier des plus jeunes ; qu'en taxant des boissons ne contenant pas d'alcool à des fins de lutte contre la consommation alcoolique des jeunes, le législateur a établi une imposition qui n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789* ».

²⁷ Décision n° 2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012*, cons. 12.

²⁸ Observations du Gouvernement du 10 décembre 2012, p. 5.

En l'espèce, si, lors des travaux parlementaires, a été invoqué l'objectif consistant à « *favoriser l'autofinancement des entreprises plutôt que la rémunération des actionnaires* », c'est l'objectif de rendement qui était prépondérant. Il s'agissait, en effet, de compenser la perte de recettes fiscales provoquée par la suppression de la retenue à la source sur les OPCVM. Cette suppression a d'ailleurs été effectuée par le même article de la loi de finances que celui créant la contribution de 3 %.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a donc jugé que le législateur avait poursuivi un objectif de rendement : « *en instituant la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués, le législateur a entendu compenser la perte de recettes pérenne provoquée par la suppression de la retenue à la source sur les organismes de placement collectif en valeurs mobilières. Il a ainsi poursuivi un objectif de rendement* » (paragr. 9).

Or, un objectif financier, que ce soit en recettes ou en dépenses, ne saurait justifier une différence de traitement entre des personnes placées dans la même situation. Dans sa décision n° 2016-534 QPC, le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'en adoptant la disposition contestée, le législateur, poursuivant un objectif d'équilibre des comptes de la sécurité sociale, a entendu limiter le cumul d'une pension d'invalidité et de revenus du travail ; qu'un tel objectif ne constitue pas une raison d'intérêt général de nature à justifier la différence de traitement entre les personnes titulaires d'une pension d'invalidité qui reprennent une activité professionnelle ; que, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, la disposition contestée, qui méconnaît le principe d'égalité devant la loi, doit être déclarée contraire à la Constitution* »²⁹.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a considéré qu'« *[un] tel objectif [de rendement] ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier, lorsque la condition de détention est satisfaite, la différence de traitement instituée entre les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale* » (paragr. 9).

En définitive, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *[il] en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Les mots "entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A" figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 doivent être déclarés contraires à la Constitution* » (paragr. 10).

²⁹ Décision n° 2016-534 QPC du 14 avril 2016, Mme Francine E. (Suppression des arrérages de la pension d'invalidité en cas d'activité professionnelle non salariée), cons. 5.

Il convient de préciser que cette déclaration d'inconstitutionnalité n'affecte pas l'exonération, également prévue par le 1^o du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA en faveur des groupes d'établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A *bis* du CGI, dont le Conseil constitutionnel n'était pas saisi.

Le Conseil constitutionnel a jugé qu'il y avait lieu de reporter au 1^{er} janvier 2017 l'effet de cette déclaration d'inconstitutionnalité (paragr. 12). Une abrogation immédiate des dispositions contestées aurait eu pour effet de supprimer l'exonération en faveur des distributions réalisées au sein d'un groupe fiscalement intégré et, ce faisant, d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur.

Le Conseil constitutionnel ne disposant pas d'un pouvoir général d'appréciation de même nature que celui du Parlement, il a précisé qu'« *[il] ne lui appartient pas d'indiquer les modifications des règles d'imposition qui doivent être choisies pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée* » (même paragr.).