



Commentaire

Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018

Société Life Sciences Holdings France

(Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 janvier 2018 par le Conseil d'État (décision n° 415726 du 24 janvier 2018), d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Life Sciences Holdings France. Cette QPC porte sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Dans sa décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré cet alinéa conforme à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Le régime fiscal des sociétés mères, l'exonération d'impôt sur les sociétés sur les produits de participation et la quote-part de frais et charges afférente à ces produits

En application des dispositions de l'article 205 du CGI, l'impôt sur les sociétés (IS) est établi sur l'ensemble des bénéfices de toute nature réalisés par les sociétés. Comptent au nombre de ces bénéfices les produits perçus à raison des participations qu'une société possède dans d'autres sociétés.

Afin d'éviter la double imposition qui résulterait, pour une société mère, d'une stricte application de cette règle aux produits des participations reçus de ses filiales, lesquels ont déjà supporté l'IS, ou un impôt équivalent dans le cas de filiales étrangères, l'article 216 du CGI prévoit que les produits de participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères, prévu à l'article 145 du CGI, ne sont pas pris en compte dans le résultat imposable de la société qui perçoit ces produits, à l'exception d'une quote-part de frais et charges.

Cette quote-part est égale à 5 % du montant des dividendes reçus.

Ce mécanisme de la quote-part de frais et charges est analysé par la doctrine comme « *l'expression d'un principe fiscal de symétrie : lorsque des produits sont imposables, les charges afférentes à ces produits sont déductibles ; réciproquement, lorsque des produits sont exonérés, les charges y afférentes ne sont pas déductibles, ce qui implique concrètement qu'elles doivent être réintégrées dans le résultat fiscal. La quote-part de frais et charges peut donc s'interpréter comme la réintégration, dans le résultat imposable de la société mère, de frais non déductibles car afférents à des participations ouvrant droit à exonération des dividendes* »¹.

L'article 145 du CGI détermine les conditions requises pour bénéficier du dispositif : y sont éligibles les sociétés mères qui détiennent pendant deux ans des titres de participation représentant au moins 5 % du capital de leur filiale.

Le fait que les filiales soient des sociétés étrangères ne fait pas obstacle à l'application du régime des sociétés mères.

2. – La diminution de la quote-part dans le régime de l'intégration fiscale

Le régime de l'intégration fiscale, ouvert sur option, a pour objet d'embrasser l'ensemble des résultats de sociétés d'un groupe et de permettre à la société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des sociétés composant le groupe. Cette possibilité est ouverte à la société mère qui détient 95 % au moins du capital de ses filiales, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. Lorsqu'une société mère détient plusieurs sociétés satisfaisant à la condition de détention, elle n'est pas tenue de les inclure toutes dans le périmètre de l'intégration. Par ailleurs, le capital de la société mère ne peut être détenu à 95 % ou plus par une société étrangère.

Prévu aux articles 223 A à 223 U du CGI, ce régime a été introduit par la loi de finances pour 1988². Il a été présenté comme nécessaire pour « *mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques [et] renforcer la compétitivité des entreprises françaises* »³. Est ainsi mis en avant le fait que « *la plupart de nos concurrents étrangers connaissent des règles d'imposition des groupes plus favorables que celles qui s'appliquent actuellement en France* »⁴.

Ce régime d'imposition spécifique vise à remédier au fait que « *le groupe de*

¹ D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 2015, p. 203, n°316.

² Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988.

³ Exposé des motifs du projet de loi de finances pour 1988, n° 941 (Assemblée nationale – VIII^e législature), déposé le 2 octobre 1987.

⁴ *Idem*.

sociétés se trouve défavorisé par rapport à l'entreprise ayant choisi une organisation sous forme d'établissements »⁵. En effet, « si une entreprise décide d'organiser ses différentes activités dans le cadre d'établissements n'ayant pas de personnalité juridique distincte, son résultat fiscal d'ensemble permet, de fait, une compensation entre pertes et bénéfices dégagée par chaque établissement. En revanche, si la société en cause choisit de créer des filiales, juridiquement distinctes, les résultats de chaque entreprise se trouvent taxés séparément, sans qu'il soit possible de les compenser au niveau du groupe »⁶.

Dans ce cadre, le résultat d'ensemble « fait l'objet de divers retraitements en vue de prendre en compte les opérations intragroupe, soit parce qu'à défaut il en résulterait une double imposition ou une double déduction, soit pour faire bénéficier de dispositions plus favorables »⁷.

Notamment, le régime d'intégration fiscale « facilite la remontée des produits de participation, en neutralisant les produits des participations ou la quote-part de frais et charges imposables en contrepartie de la déduction de ces produits lorsque la société bénéficie du régime des sociétés mères et filiales. Les produits de participation intragroupe n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et filiales sont retranchés du résultat d'ensemble. La quote-part de frais et charges de 5 % se rapportant aux produits de participation perçus des filiales par la société tête de groupe est quant à elle déduite du résultat d'ensemble »⁸.

La diminution du résultat d'ensemble du groupe à hauteur de cette quote-part de frais et charges a alors été justifiée par le fait qu'elle « représente les frais engagés par la société mère pour gérer sa participation dans la filiale. Lorsque les deux entreprises sont imposées de manière séparée, il est normal de réintégrer cette quote-part dans les résultats de la société mère, puisque les produits correspondants sont exonérés d'impôt. En revanche, dès lors que l'on se place dans le cadre d'un régime de groupe, il devient nécessaire de neutraliser l'impact de la quote-part pour frais et charges dans le résultat d'ensemble »⁹.

3. – L'extension de l'avantage aux filiales établies dans des États membres

Dans un arrêt *Steria*¹⁰ du 2 septembre 2015, la CJUE s'est prononcée sur

⁵ Rapport n° 93 (Sénat – 1987-1988) de M. Maurice Blin, au nom de la commission des finances, déposé le 16 novembre 1987, tome III, p. 43

⁶ *Idem*.

⁷ Rapport n° 2132 (Assemblée nationale – XIII^e législature) de M. Gilles Carrez, au nom de la commission des finances, déposé le 2 décembre 2009, II. – Les retraitements.

⁸ *Idem*.

⁹ Rapport n° 93 (Sénat – 1987-1988) de M. Maurice Blin, tome III précité, p. 50.

¹⁰ CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria SCA*, aff. C-386/14.

l'imposition de cette quote-part de frais et charges, en suivant l'analyse développée par son avocat général dans ses conclusions¹¹.

La Cour s'est uniquement fondée sur la liberté d'établissement, notamment protégée par l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qui interdit toute restriction « *à la création d'agences de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre* ».

La Cour a tout d'abord relevé que « *la liberté d'établissement est entravée si, en vertu d'une législation d'un État membre, une société résidente détenant une filiale ou un établissement stable dans un autre État membre subit une différence de traitement fiscal désavantageuse par rapport à une société résidente détenant un établissement stable ou une filiale dans le premier État membre* » (point 15). Or tel est le cas, selon elle, de la réglementation en cause sur la réintégration de la quote-part de frais et charges, puisque dans la mesure où « *seules des sociétés résidentes peuvent faire partie d'un groupe fiscal intégré, l'avantage fiscal en cause au principal est réservé aux dividendes d'origine nationale* » (point 19), ce qui est susceptible de dissuader une société mère de créer des filiales dans d'autres États membres.

Appliquant les principes qu'elle avait posés dans son arrêt *X Holding* du 25 février 2010¹², s'agissant notamment du régime de l'intégration fiscale, la Cour de justice a ensuite précisé que, pour que la différence de traitement ainsi instituée soit compatible avec la liberté d'établissement, « *il faut qu'elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général* » (point 20).

Or, la Cour a jugé, en premier lieu, qu'il n'existait pas de différence de situation objective de nature à justifier la différence de traitement : « *la situation des sociétés appartenant à un groupe fiscal intégré est comparable à celle des sociétés n'appartenant pas à un tel groupe, dans la mesure où, dans les deux cas, d'une part, la société mère supporte des frais et charges liés à sa participation dans sa filiale et, d'autre part, les bénéfices réalisés par la filiale et dont sont issus les dividendes distribués sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une double imposition économique ou d'une imposition en chaîne* » (point 22). Pour la Cour, le fait que, dans les groupes de sociétés fiscalement intégrés comme dans les autres groupes de sociétés, la détention de filiales génère des frais qui sont compris dans les charges déductibles du résultat, et le fait que les dividendes perçus des filiales puissent faire l'objet d'une double imposition suffisent à établir qu'il n'existe pas entre ces deux

¹¹ Conclusions présentées le 11 juin 2015, sur l'affaire C-386/14 précitée.

¹² CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08.

catégories de groupes de sociétés de différence de situation justifiant la différence de traitement provoquée par l'imposition d'une quote-part de frais et charges.

En second lieu, la Cour de justice a estimé que cette différence de traitement ne pouvait pas non plus se fonder sur l'intérêt général qui s'attache à la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, dans la mesure où la « *différence de traitement ne porte que sur des dividendes entrants, perçus par des sociétés mères résidentes, de telle sorte que la souveraineté fiscale d'un seul et même État membre est concernée* » (point 29).

Elle ne peut pas non plus se fonder sur la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause au principal : ceci supposerait que l'avantage fiscal contesté soit la contrepartie d'un désavantage fiscal propre au régime juridique en cause. Or, pour la Cour, « *même si comme le soutient le gouvernement français, la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges résulte de l'assimilation du groupe constitué par la société mère et ses filiales à une seule entreprise ayant plusieurs établissements, cette neutralisation ne procure aucun désavantage fiscal à la société mère tête du groupe fiscal intégré, mais lui confère, au contraire, [...] l'avantage fiscal en cause au principal* » (point 35).

La Cour a déduit de tout ce qui précède que la liberté d'établissement « *s'oppose à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option* » (point 40).

Par conséquent, la Cour n'a pas remis en cause le fait de réserver le régime de l'intégration fiscale aux sociétés assujetties à l'IS¹³, ainsi qu'elle l'avait énoncé précédemment dans son arrêt *X Holding* précitée à propos d'un régime analogue néerlandais. En effet, elle considère la restriction comme étant justifiée au regard de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres (points 28 à 33). Ainsi qu'elle l'a exposé, « *La société mère pouvant décider à son gré de constituer une entité fiscale avec sa filiale et de dissoudre cette entité tout aussi librement d'une année à l'autre, la possibilité*

¹³ Il peut s'agir toutefois de sous filiales françaises détenues *via* des sociétés intermédiaires européennes : hypothèse introduite 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, *Sté Papillon*, aff. C-418/07.

d'inclure dans l'entité fiscale unique une filiale non-résidente reviendrait à lui laisser la liberté de choisir le régime fiscal applicable aux pertes de cette filiale et le lieu où celles-ci seraient prises en compte » (point 31).

Toutefois, dans son arrêt *Steria*, elle a « déconnecté » du régime de l'intégration fiscale le principe de diminution de la quote-part de frais et charges, dont elle a étendu le bénéfice aux produits perçus par des sociétés établies dans des États membres, non assujetties à l'impôt sur les sociétés en France.

Tirant les conséquences de cette décision, la loi du 29 décembre 2015 a mis fin à cette exonération complète et lui a substitué une quote-part de frais et charges de 1 %¹⁴, applicable à raison de participations dans des sociétés :

- appartenant au périmètre d'intégration fiscale ;
- soumises à un impôt équivalent à l'IS dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si les sociétés étaient établies en France, rempliraient les conditions pour être membre de ce groupe, en application des articles 223 A ou 223 A *bis*, autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société requérante est la mère d'un groupe composé de filiales françaises et étrangères.

Détenant la totalité du capital d'une société de droit danois et d'une société établie sur le territoire américain, elle a perçu des dividendes de la part de ces deux sociétés, au titre des exercices clos en 2012, 2013 et 2014.

Éligible au régime des sociétés mères et filiales, la société requérante a retranché de son bénéfice net total ces dividendes, déduction faite de la quote-part de frais et charges. À la suite de l'arrêt *Steria* précité du 2 septembre 2015 de la CJUE, elle a présenté une réclamation visant à obtenir la décharge de l'IS assis sur cette quote-part de frais et charges. L'administration fiscale a partiellement fait droit à cette réclamation, en la déchargeant de l'impôt assis sur la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes reçus de sa filiale danoise, à l'exclusion de celle afférente aux dividendes reçus de sa filiale américaine. La société requérante a alors saisi le tribunal administratif de Montreuil devant

¹⁴ Voir l'article 216 du CGI, tel que modifié par la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 ; cette modification résulte d'un amendement n°703 déposé par le Gouvernement le 30 novembre 2015 devant l'Assemblée nationale et est destinée à mettre le droit français en conformité avec le droit européen (voir *infra*) tout en faisant face au coût que représente cet aménagement pour les groupes fiscaux.

lequel elle a posé une QPC, transmise au Conseil d'État.

Considérant que « *le moyen tiré de ce que, dans la mesure où elles excluent du bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges les distributions opérées par une société établie dans un État non membre de l'Union européenne qui, si elle avait été résidente, aurait été éligible au régime d'intégration fiscale, ces dispositions portent atteinte aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, soulève une question présentant un caractère sérieux* », le Conseil d'État a renvoyé cette question devant le Conseil constitutionnel, dans sa décision précitée du 24 janvier 2018.

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

A. – Les questions préalables

1. – Les griefs de la société requérante

La société requérante soutenait en premier lieu que les dispositions contestées, en ce qu'elles instaurent une différence de traitement entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés selon le lieu d'implantation des filiales les composant, méconnaissaient le principe d'égalité devant la loi. Selon elle, cette différence de traitement ne reposait pas sur une différence de situation ou sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. En effet, d'une part, la société mère d'un groupe fiscalement intégré supportait les mêmes frais et charges que sa filiale soit implantée dans un État membre ou dans un autre État et n'était ainsi pas placée dans une situation différente de nature à justifier la différence de traitement en cause. D'autre part, cette différence de traitement ne pouvait pas non plus être justifiée par l'objectif de création de groupes nationaux, puisque le législateur pouvait favoriser cet objectif sans avoir, pour autant, à réserver le bénéfice des dispositions contestées aux seules filiales établies en France et qu'en tout état de cause, compte tenu de l'arrêt *Steria* précitée de la CJUE, l'avantage fiscal bénéficiait aussi aux groupes fiscalement intégrés ayant des filiales européennes. Enfin, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées, telles qu'interprétées à la lumière de la jurisprudence européenne, était alors sans rapport avec l'objet de la loi.

La société requérante invoquait en second lieu la contrariété des dispositions contestées au principe d'égalité devant les charges publiques, prévu à l'article 13 de la Déclaration de 1789, dans la mesure où le législateur avait retenu, pour établir la différence de traitement critiquée, un critère, fondé sur la localisation de la filiale, qui n'était pas rationnel.

2. – L'intervention

La société Carrefour a formé le 29 décembre 2016 une réclamation, estimant avoir été indûment imposée au titre de la réintégration de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes perçus au cours des exercices 2010 à 2015. Ces dividendes, éligibles au régime mère-fille, provenaient de filiales françaises et étrangères ne faisant pas partie du groupe fiscalement intégré.

La société intervenante a saisi ensuite le tribunal administratif de Montreuil et soulevé une QPC portant sur la même disposition législative, au moins en partie dans la même rédaction.

Le Conseil constitutionnel a admis cette intervention.

Dans ses observations, la société intervenante se fondait également sur la méconnaissance par les dispositions contestées des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques mais elle critiquait plus généralement la différence de traitement entre les sociétés placées sous le régime de l'intégration fiscale et celles qui relèvent uniquement du régime mère-fille. Elle estimait que la défalcation de la quote-part de frais et charges devait être accessible à toutes les sociétés mères qui bénéficient du régime des sociétés mères, qu'elles remplissent ou non les conditions d'accès au régime des groupes fiscalement intégrés.

3. – L'interprétation des dispositions contestées données par le Conseil d'État

La QPC portait sur le deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, suivant lequel la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice est retranchée du résultat d'ensemble.

Le fait que cette diminution ne bénéficie pas aux produits de participation perçus de filiales établies dans un État non membre de l'Union européenne ne résulte pas directement de la disposition en cause. Cette exclusion est liée plus généralement à l'exclusion du bénéfice du régime de l'intégration fiscale, conformément à l'article 223 A du CGI. En effet, seules les sociétés assujetties à l'IS, c'est-à-dire établies en France, peuvent opter pour le régime de l'intégration fiscale.

Toutefois, dans la décision de renvoi, le Conseil d'État a expressément jugé, en faisant référence à la jurisprudence *Steria* de la CJUE, que les dispositions du

deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI interdisent à l'administration fiscale de « *refuser à une société mère intégrante le bénéfice de la neutralisation de la quote-part pour frais et charges, instituée par le deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts en faveur des groupes fiscalement intégrés, à raison des dividendes qui lui sont distribués par ses filiales établies dans un autre Etat membre pour autant que ces filiales, si elles avaient été résidentes, auraient été objectivement éligibles au régime d'intégration fiscale* ».

Après avoir rappelé qu'un requérant est fondé à contester, dans le cadre d'une QPC, la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à une disposition législative, le Conseil constitutionnel a jugé que tel était le cas, en l'espèce et il a construit son examen de la constitutionnalité du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI sur l'interprétation ainsi délivrée par le Conseil d'État (paragr. 4 et 7).

B. – 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* »¹⁵. En revanche, « *il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes* »¹⁶.

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*

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹⁷.

Les raisonnements suivis par le Conseil constitutionnel dans un cas et dans l'autre diffèrent sensiblement. Toutefois, il est fréquent, notamment en matière fiscale, que les requérants fondent cumulativement leurs prétentions sur la méconnaissance de ces deux principes. Aussi le Conseil est-il généralement conduit à répondre principalement au grief le plus pertinent en l'espèce et à examiner plus succinctement le second¹⁸. Il arrive cependant parfois, ce qui a été le cas dans l'affaire *Metro Holding France SA*¹⁹, qu'il examine ensemble ces deux griefs, même s'il ne développe que le raisonnement spécifique à l'un des deux²⁰.

Le Conseil constitutionnel a été confronté à plusieurs reprises à des dispositions instaurant un traitement différencié entre les ressortissants de l'Union européenne et les ressortissants d'autres pays. Il convient de distinguer à cet égard deux situations. La première est celle où cette différence de traitement était inscrite, dès l'origine, dans la loi contestée. La seconde est celle où elle n'a été établie qu'ensuite, par l'effet d'une décision du juge européen.

a. – Le cas des différences de traitement selon le rattachement ou non à l'Union européenne, prévues, dès l'origine, dans la loi

Plusieurs décisions peuvent être citées à ce titre :

– Ainsi, le Conseil constitutionnel a estimé qu'en étendant le bénéfice de certaines réductions d'impôt, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôt de solidarité sur la fortune, aux dons et versements effectués au profit d'organismes dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou, à certaines conditions, de l'Espace économique européen, le législateur a entendu mettre la législation française en conformité avec le droit communautaire relatif à la libre circulation des capitaux. En effet, un arrêt de la CJCE du 27 janvier 2009, relatif à la libre circulation des capitaux, avait déclaré contraire au droit communautaire une disposition réservant cet avantage fiscal aux seuls dons effectués à des organismes situés sur le territoire national. Par conséquent, le Conseil constitutionnel a conclu que l'extension à la

¹⁷ 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.

¹⁸ Voir, pour un exemple récent, la décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, *Époux G. (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes)*, paragr. 12 et 13.

¹⁹ 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)*

²⁰ Décision n° 2015-520 QPC précitée, cons. 6, 7 et 10.

Communauté européenne et à l'Espace économique européen de l'octroi de cet avantage fiscal était justifiée par un motif d'intérêt général²¹.

– De la même manière, saisi de dispositions réservant l'exercice de certaines activités de sécurité privée à des ressortissants français ou d'États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, le Conseil constitutionnel a jugé d'une part que cette condition de nationalité était justifiée par l'intérêt général qui s'attache au contrôle de telles activités, qui « *du fait de leur autorisation d'exercice, sont associées aux missions de l'État en matière de sécurité publique* »²². Il a jugé, d'autre part, que la différence de traitement qui en résultait était fondée sur un critère en rapport direct avec l'objectif de la loi.

b. – Le cas des différences de traitement selon le rattachement à l'Union européenne, résultant de l'application du droit européen

La situation ici visée est celle dans laquelle un dispositif législatif qui ne prévoyait pas, à l'origine, de distinguer selon le rattachement à l'Union européenne, est ensuite interprété par le juge français comme intégrant cette distinction, du fait de l'application du droit communautaire. Il en résulte alors une « *discrimination à rebours* », puisque c'est l'extension ou la limitation d'un dispositif plus avantageux aux ressortissants d'un État membre, du fait de l'application du droit communautaire, qui crée une différence de traitement défavorable à l'égard des autres ressortissants, que la loi nationale ne prévoyait pas à l'origine.

1) *Les décisions n° 2015-520 QPC, Société Metro Holding France SA*²³ et *n° 2016-553 QPC, Société Natixis*²⁴

* Dans la décision n° 2015-520 QPC, le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement instaurée par les dispositions du *b ter* du 6 de l'article 145 du CGI, « *telles qu'interprétées par une jurisprudence constante [...], entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés soit par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne soit, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne* ».

²¹ Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances rectificative pour 2009*, cons. 2 à 4.

²² Décision n° 2015-463 QPC du 9 avril 2015, *M. Kamel B. et autre (Direction d'une entreprise exerçant des activités privées de sécurité - Condition de nationalité)*, cons. 4 et 5.

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)*.

²⁴ Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis (Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote)*.

Les dispositions contestées s'appliquaient de la même manière aux situations transfrontalières intra-communautaires, aux situations purement internes et aux situations transfrontalières extracommunautaires.

Toutefois, pour assurer le respect du droit communautaire, en l'espèce la directive mère-fille, le Conseil d'État avait neutralisé l'application de ces dispositions pour les situations intracommunautaires. Elles n'étaient donc plus applicables qu'aux situations internes et aux situations transfrontalières extracommunautaires.

Il en résultait une discrimination à rebours au détriment des situations internes et une discrimination au détriment des situations transfrontalières extracommunautaires.

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a confronté la différence de traitement ainsi instaurée, dont il a relevé qu'elle ne reposait pas sur une différence de situation (« *ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation* » - cons. 8), avec l'objectif de la loi.

Or, le législateur ayant entendu « *favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales* », le Conseil constitutionnel a jugé 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* » (cons. 10).

Comme l'explique le commentaire de la décision n° 2016-615 QPC, « *dès lors que la condition posée par les dispositions contestées telles qu'interprétées ne s'applique qu'aux dividendes distribués à des sociétés mères soit par des filiales françaises soit par des filiales extracommunautaires, à l'exclusion des filiales intra-communautaires, les critères retenus par le législateur ne sont pas en rapport avec un tel objectif. L'implication dans le développement économique des filiales n'est pas révélée par l'existence de droits de vote attachés aux titres uniquement pour les premières de ces sociétés* ».

Le Conseil constitutionnel a réitéré cette solution dans sa décision n° 2016-553 QPC, *Société Natixis*²⁵, portant sur une disposition qui ne différait de celle contrôlée dans la décision *Metro Holding* précitée que sur un seul point : elle permettait que bénéficient du régime des sociétés mères les produits de titres non assortis de droits de vote dès lors que ces titres faisaient partie d'un ensemble dans lequel les titres assortis de droits de vote représentaient au moins

²⁵ Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis* (Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote).

5 % du capital de la société. Se fondant expressément sur sa décision précédente, le Conseil constitutionnel a censuré la disposition contestée.

Ces deux décisions livrent plusieurs enseignements :

– d’une part, le caractère transfrontalier intracommunautaire d’un côté, ou interne ou transfrontalier extracommunautaire d’un autre côté n’est pas, en lui-même, constitutif d’une différence de situation susceptible de justifier toute différence de traitement. L’existence ou non d’une telle différence de situation est déterminée « *au regard de l’objet* » des dispositions en cause ;

– d’autre part, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées doit elle-même être en rapport direct avec l’objet de la loi en cause. Le Conseil constitutionnel procède, à ce titre, à un contrôle de la rationalité de la discrimination ainsi créée. Ce contrôle s’apparente à un contrôle de l’absence de dénaturation manifeste, du fait de la différence de traitement, de l’objet de la loi : ni dans la décision *Metro Holding France SA* ni dans la décision *Natixis*, le Conseil constitutionnel n’a examiné si cette différence de traitement était susceptible de trouver sa justification dans une différence de situation ou un intérêt général ;

– enfin, la différence de traitement opposait d’un côté les résidents communautaires, de l’autre, les résidents français et les résidents étrangers. Il s’agissait de cas de discriminations à rebours « *chimiquement pures* », puisque la loi française traitait, du fait du droit européen, plus défavorablement les résidents français que les résidents communautaires.

* Cette décision *Metro Holding France SA* a suscité de nombreuses réflexions doctrinales sur ses prolongements²⁶. Comme l’observe l’un de ces auteurs, à la faveur de la QPC, « *de raisonnements juridiques parfois audacieux et d’aménagements procéduraux dont l’ensemble des conséquences n’est pas encore totalement connu, un nouveau mouvement d’extension des règles fiscales européennes au-delà de leur champ peut ainsi être constaté. Correspondant à la recherche d’une égalité corrélative, il amplifie la dynamique déjà engagée en faveur de l’application de règles originellement transfrontalières à des situations interne et à des situations impliquant des "pays tiers", laquelle tend vers deux infinis* ». L’auteur juge cette situation d’autant plus paradoxale que « *ni l’extension du droit de l’Union à des "situations purement internes", ni la*

²⁶ Cf., par exemple, Stéphane Austry et Daniel Gutmann, « *Discrimination par ricochet et principe d’égalité : jusqu’où peut aller la jurisprudence Metro Holding* », *RJF*, 4/16 ou Alexandre Maitrot de la Motte, « *L’extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l’élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d’égalité corrélative ?* », *Droit fiscal*, n° 37, 15 septembre 2016, 475.

recherche d'une égalité corrélative destinée à éviter les discriminations à rebours ne sont obligatoires en vertu du droit de l'Union européenne. Certes, ce dernier n'interdit pas l'extension des règles européennes au-delà de leur champ originel ; mais il ne l'impose pas aux autorités nationales, qui disposent ainsi d'un pouvoir d'appréciation quasi-absolu pour procéder ou non à cette extension »²⁷.

Le Président Fouquet observait, pour sa part, que « *la sanction de la discrimination [dans l'affaire Metro Holding France SA] mettait en cause, au moins indirectement, l'autonomie fiscale dont jouit en principe l'État national, même au sein de l'Union européenne, pour asseoir l'impôt direct à l'intérieur de ses frontières »²⁸.*

2) *La décision n° 2016-615 QPC, Époux V.*²⁹

* Dans la décision n° 2016-615 QPC, le Conseil constitutionnel, était saisi de la différence de traitement instaurée par l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale entre les personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un État membre de l'UE et celles affiliées au régime de sécurité sociale d'un autre État tiers. En effet, seules les secondes sont soumises à la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine et aux autres contributions sociales portant sur ces revenus.

Cette différence de traitement résultait de ce que le Conseil d'État considérait que la CSG sur les revenus du patrimoine prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui entre dans le champ du règlement européen n° 883/2004 du 29 avril 2004, est soumise au principe de l'unicité de législation posé par l'article 11 de ce règlement. Dès lors, une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'UE autre que la France ne peut être soumise à la CSG sur les revenus du patrimoine. En revanche, le règlement européen du 29 avril 2004 n'étant pas applicable en dehors de l'UE, sauf accord international le prévoyant, ses dispositions ne faisaient pas obstacle à ce qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers soit assujettie à cette contribution.

Ainsi, à la différence de la décision *Metro Holding*, cette affaire ne concernait pas la situation de résidents français et ne portait donc pas sur une discrimination à rebours « *chimiquement pure* ».

²⁷ Alexandre Maitrot de la Motte, *art. cit.*

²⁸ Olivier Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne – À propos de Cons. Const., 3 févr. 2016, Sté Métro Holding », *Droit fiscal* 2016, n° 6, act. 74

²⁹ Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V. (Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG)*.

Dans sa décision n° 2016-615 QPC, le Conseil constitutionnel a tout d'abord reconnu l'existence d'une différence de traitement, compte tenu de l'interprétation faite par le Conseil d'État des dispositions contestées, « *entre les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers* ».

Toutefois, il a estimé que cette différence de traitement était justifiée par une différence de situation entre les unes et les autres et qu'elle était en rapport direct avec l'objet de la loi. Plus précisément, le Conseil constitutionnel a implicitement considéré que l'objet de la loi avait évolué sous l'influence du droit de l'Union européenne (« *ces dispositions ont pour objet d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne qui exclut leur application aux personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'Union* » - paragr. 13 de cette décision) : il s'agissait ainsi d'éviter une double imposition des personnes affiliées à un régime européen de sécurité sociale, qui aurait constitué un frein à la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne. Un tel motif n'était pas pertinent à l'égard des personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers.

* La question de la frontière entre cette jurisprudence *Époux V.* et la jurisprudence *Metro Holding* a suscité les commentaires suivants : « *Cette motivation [de la décision Époux V.] peut laisser perplexe (...). Il est (...) difficile de comprendre comment la différence de traitement serait ici davantage en rapport avec l'objet de la loi qu'elle ne l'était dans l'affaire Metro Holding. Il est probable que les motifs qui ont conduit le Conseil constitutionnel à retenir ce raisonnement repose[nt] plutôt sur l'idée, énoncée dans le commentaire de la décision, suivant laquelle "le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extracommunautaires" si bien qu'une "application extensive du principe d'égalité en matière fiscale" qui imposerait au législateur français d'aligner le droit applicable aux ressortissants des pays tiers sur les exigences communautaires serait inopportune. Il était donc important de fixer des limites à la jurisprudence Metro Holding et le Conseil constitutionnel a visiblement souhaité se préserver une certaine marge d'appréciation dans la mise en œuvre de cette jurisprudence* »³⁰.

* Le Conseil d'État a récemment tenu un raisonnement de même nature³¹. Saisi d'une disposition relative au crédit d'impôt recherche que le législateur avait modifié en 2004 afin d'en étendre le bénéfice à certaines entreprises

³⁰ Stéphane Austry, « Chronique de droit économique et fiscal », *N3C*, 2017, n°s 55-56, p. 252-253.

³¹ CE, 26 juin 2017, *SAS Palmelit*, n° 410437.

communautaires, le Conseil d'État a jugé que « *le législateur avait initialement entendu, par le dispositif du crédit d'impôt en faveur de la recherche, inciter les entreprises à localiser, maintenir et développer leurs opérations de recherche sur le territoire national. Afin d'assurer que cette mesure, qui poursuit un objectif d'intérêt général, soit mise en œuvre dans le respect du droit de l'Union européenne, la loi en a, en 2004, étendu le bénéfice du crédit d'impôt aux entreprises, soumises à l'impôt national, qui localisent leurs activités effectives de recherche sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou, sous conditions, sur le territoire des États parties à l'accord sur l'Espace économique européen* ». Il en a conclu que la différence de traitement qui en résultait était fondée sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi et estimé qu'il n'y avait donc pas lieu de transmettre la QPC dont il était saisi au Conseil constitutionnel.

3) *La décision n° 2017-660 QPC, Société de participations financière*³²

Dans sa décision n° 2017-660 QPC, le Conseil constitutionnel a une nouvelle fois été confronté à une disposition législative dont le champ d'application et les effets ont été modifiés par le droit européen.

Après avoir constaté qu'il résultait de la jurisprudence du Conseil d'État, appliquant, sur ce point, une décision européenne, que la contribution de 3 % sur les montants distribués ne peut être appliquée « *aux bénéficiaires, redistribués par une société mère, provenant d'une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne autre que la France et relevant du régime mère-fille prévu par la directive du 30 novembre 2011* » mais peut, en revanche, être appliquée « *à l'ensemble des autres bénéficiaires distribués par cette société mère* » (paragr. 6), le Conseil a jugé qu'il en résultait une « *une différence de traitement entre les sociétés mères, selon que les dividendes qu'elles redistribuent proviennent ou non de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France. Or, ces sociétés se trouvent dans la même situation au regard de l'objet de la contribution, qui consiste à imposer tous les montants distribués, indépendamment de leur localisation d'origine et y compris ceux relevant du régime mère-fille issu du droit de l'Union européenne* » (paragr. 7). La différence de traitement instaurée par l'effet du droit européen ne pouvait donc être fondée sur une différence de situation.

La question se posait alors de sa justification en vertu d'un objectif d'intérêt général. Or, la contribution ayant été instituée pour compenser une perte de recette, le Conseil constitutionnel a jugé qu'un tel objectif de rendement ne constituait pas une raison d'intérêt général de nature à justifier « *la différence de*

³² Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière (Contribution de 3 % sur les montants distribués)*.

traitement instituée entre les sociétés mères qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie dans État membre de l'Union et celles qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne » (paragr. 8).

Cette décision se distingue de la jurisprudence *Metro Holding* sur un point : le Conseil constitutionnel n'a pas fondé sa censure sur l'absence de rapport direct entre la différence de traitement et l'objet de la loi. Il a examiné, plus classiquement, si cette différence de traitement pouvait trouver sa justification dans une différence de situation ou un motif d'intérêt général.

c. – La différence de traitement entre sociétés relevant du régime de l'intégration fiscale et sociétés relevant du régime mère-fille

– Dans une décision *Layher SAS*³³, le Conseil constitutionnel a dû se prononcer sur l'exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré.

Après avoir relevé que cette contribution « est un impôt autonome, distinct de l'impôt sur les sociétés », le Conseil a constaté que « 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 » et en a déduit que « lorsque la condition de détention [directement ou indirectement, d'au moins 95 % du capital] est satisfaite, les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions 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 » (paragr. 8).

Par ailleurs, le Conseil a précisé que *« 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. Un tel objectif 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).*

Le Conseil a par conséquent caractérisé la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

³³ Décision n° 2019-571 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)*.

– Dans sa décision n° 2017-629 QPC, *Société FB Finance*³⁴, le Conseil constitutionnel était saisi d'un dispositif soumettant à un traitement fiscal différent, au regard de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), les groupes de sociétés fiscalement intégrés et ceux qui n'ont pas opté pour ce régime bien qu'ils satisfassent à la condition de détention de 95 % nécessaire pour être autorisé à exercer cette option. Après avoir relevé qu'au regard de l'objet de la CVAE, les uns et les autres étaient placés dans la même situation, le Conseil a souligné que, « *en instituant des modalités spécifiques de calcul du dégrèvement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, le législateur a entendu faire obstacle à la réalisation d'opérations de restructuration aux fins de réduire le montant de cette cotisation dû par l'ensemble des sociétés du groupe grâce à une répartition différente du chiffre d'affaires en son sein. Le législateur a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. Toutefois, s'il pouvait, à cet effet, prévoir des modalités de calcul du dégrèvement spécifiques aux sociétés appartenant à un groupe, lorsque la condition de détention mentionnée ci-dessus est satisfaite, il ne pouvait distinguer entre ces groupes selon qu'ils relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale, dès lors qu'ils peuvent tous réaliser de telles opérations de restructuration. Le critère de l'option en faveur du régime de l'intégration fiscale n'est donc pas en adéquation avec l'objet de la loi. Par suite, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées méconnaît le principe d'égalité devant la loi » (paragr. 10).*

2. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil a d'abord rappelé le dispositif contesté, qui instaure, au profit de groupes fiscalement intégrés, la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par la société mère (paragr. 1).

Après avoir mentionné les griefs des sociétés requérante et intervenante (paragr. 2), le Conseil a présenté l'arrêt précité *Steria* de la Cour de justice de l'Union européenne ainsi que la décision subséquente du Conseil d'État, qui fixe l'interprétation des dispositions contestées, suivant laquelle cette neutralisation doit bénéficier non seulement aux groupes fiscalement intégrés dont toutes les filiales sont établies en France, mais aussi à ceux dont certaines filiales sont établies dans un autre État membre de l'Union européenne, sous réserve que ces filiales remplissent les autres conditions d'éligibilité au régime de l'intégration fiscale (paragr. 3).

³⁴ Décision n° 2017-629 QPC du 19 mai 2017, *Société FB Finance* (Taux effectif de la CVAE pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés).

Le Conseil a ensuite présenté la double différence de traitement au regard de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés contestée devant lui. La première, développée par la société requérante, est celle de la différence de traitement entre les groupes fiscalement intégrés, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne. La seconde, évoquée par la société intervenante, est celle de la différence de traitement entre les groupes fiscalement intégrés et ceux relevant uniquement du régime mère-fille (paragr. 7).

Ces deux différences de traitement n'étaient toutefois pas sans lien : la première interroge la rationalité du dispositif, étendu par le droit de l'Union européenne ; la seconde interroge la rationalité propre de ce même dispositif, initialement voulu par le législateur.

Concernant la première différence de traitement, le Conseil a constaté la différence de situation entre les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers (paragr. 8). Il a ensuite fait référence à l'objet initial de la loi, précédemment introduit, qui était « *de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements* » (même paragr.). Ces dispositions contestées ont vu leur portée étendue afin de respecter la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Toutefois, le Conseil a considéré qu'« *il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi* » (paragr. 8).

En soulignant que le régime de l'intégration fiscale –et donc les avantages qui y sont attachés– ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, le Conseil constitutionnel rappelle que l'objet initial de la loi était déjà d'instaurer une discrimination. Si l'intervention du droit européen affecte cet objet, en modifiant le périmètre de la discrimination, il ne le dénature pas. Ainsi, la présente QPC s'inscrit plus nettement dans la ligne de la jurisprudence *Époux V.* que dans celle de la jurisprudence *Metro Holding*, ce qui conduit le Conseil constitutionnel à considérer qu'il faut tenir compte, dans l'appréciation du rapport entre la différence de traitement et l'objet de la loi, du fait que ce dernier a évolué au contact du droit européen et qu'il intègre maintenant une exigence de respect de ce droit.

Par ailleurs, la discrimination à rebours critiquée ne portait pas sur un traitement plus défavorable des résidents français par rapport aux résidents d'autres États membres. Tel était en revanche le cas dans l'affaire *Metro Holding* où les

participations intra-européennes étaient favorisées par rapport aux participations françaises. Il s'agit ici en revanche d'une différence de traitement entre filiales européennes et filiales hors Union européenne.

Concernant la seconde différence de traitement, le Conseil a précisé l'objectif poursuivi par le législateur, tel qu'il ressort des travaux parlementaires, à savoir « *inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration* » (paragr. 9). En effet, la neutralisation de la quote-part de charges participe du même objectif que les autres mesures destinées à rendre attractif le régime de l'intégration fiscale. Or, le Conseil admet de jurisprudence constante que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux³⁵. Après avoir ainsi constaté cet objectif d'intérêt général, le Conseil a jugé que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi (même paragr.).

Par conséquent, le Conseil a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 (paragr. 10).

³⁵ Voir par exemple la décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003*