



# Décision n° 2018 - 699 QPC

## Article 223 B al. 2 du Code général des impôts

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

## Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2018

### Sommaire

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>34</b>

# Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>4</b>
<b>A. Dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>Article 223B du Code général des impôts.....</b>	<b>4</b>
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>7</b>
<b>1. Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988.....</b>	<b>7</b>
- Article 68 .....	7
<b>2. Décret n° 93-1127 du 24 septembre 1993 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.....</b>	<b>7</b>
- Article 1 <sup>er</sup> .....	7
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par le décret n° 93-1127 .....	7
<b>3. Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.....</b>	<b>8</b>
- Article 43 .....	8
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 43 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 .....	8
<b>4. Loi n° 2005-1719 du 31 décembre 2005 de finances pour 2006 .....</b>	<b>8</b>
- Article 112 .....	8
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 112 de la loi n° 2005-1719 du 31 décembre 2005 .....	8
<b>5. Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificatives pour 2007.....</b>	<b>8</b>
- Article 53 .....	8
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 53 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 .....	9
<b>6. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 .....</b>	<b>9</b>
- Article 33 .....	9
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 .....	9
<b>7. Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 .....</b>	<b>10</b>
- Article 63 .....	10
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 63 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 .....	10
<b>8. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 .....</b>	<b>10</b>
- Article 40 .....	10
- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 .....	10
<b>C. Autres dispositions .....</b>	<b>11</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>11</b>
- Article 216 .....	11
<b>D. Application des dispositions contestées .....</b>	<b>12</b>
<b>1. Jurisprudence .....</b>	<b>12</b>
a. Jurisprudence communautaire .....	12
- CJUE, 27 novembre 2008, <i>Société Papillon</i> , affaire n° C-418/07.....	12
- CJUE, 25 février 2010, <i>X Holding BV</i> , affaire n° C-337/08.....	17
- CJUE, 2 septembre 2015, <i>Groupe Steria SCA</i> , affaire C-386/14 .....	20
- Conclusions de l'avocat général M <sup>me</sup> Juliane Kokott présentées le 11 juin 2015 [1] pour l'affaire C-386/14 <i>Groupe Steria SCA contre Ministère des Finances et des Comptes publics</i> .....	24
b. Jurisprudence administrative .....	32
- CE, 26 juin 2017, <i>SAS Palmelit</i> , n° 410437.....	32
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>34</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>34</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 .....</b>	<b>34</b>
- Article 6 .....	34

- Article 13 .....	34
--------------------	----

**B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel..... 34**

**Sur le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ..... 34**

- Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003 .....	34
- Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004.....	35
- Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009 - Loi de finances rectificative pour 2009 .....	35
- Décision n° 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).....	36
- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement) .....	38
- 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) .....	40
- 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).....	40
- 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) .....	42
- 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 II).....	44
- 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) .....	45
- 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) .....	46
- 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).....	48
- Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, Société de participations financière (Contribution de 3 % sur les montants distribués).....	50

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### Article 223B du Code général des impôts

*Modifié par loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 33 [V]*

Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis [2].

**Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa.**

Les produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice [3] et les produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice [3] et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du deuxième alinéa sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime mentionné au 1 de l'article 145 [2].

Il est majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. Il est également majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur des sociétés intermédiaires, des titres détenus dans de telles sociétés et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble [2]. En cas de cession d'un élément d'actif entre sociétés du groupe, les dotations aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif effectuées postérieurement à la cession sont rapportées au résultat d'ensemble, à hauteur de l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes afférent à ce même élément, qui n'a pas été pris en compte, en application du premier alinéa de l'article 223 F, pour le calcul du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe. Lorsqu'en application du troisième alinéa de l'article 223 F, la société mère comprend dans le résultat d'ensemble le résultat ou la plus ou moins-value non pris en compte lors de sa réalisation, la fraction de la provision qui n'a pas été déduite en application de la deuxième phrase du présent alinéa, ni rapportée en application du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, est retranchée du résultat d'ensemble. Celui-ci est également minoré du montant des provisions rapportées en application du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 qui correspondent aux dotations complémentaires non retenues en application du présent alinéa si les sociétés citées aux première et troisième phrases de cet alinéa ou détenues, directement ou indirectement, par les sociétés intermédiaires citées à la deuxième phrase du même alinéa sont membres du groupe [2] ou, s'agissant des provisions mentionnées aux première et deuxième phrases, d'un même groupe créé ou élargi dans

les conditions prévues aux c, d, e, f, g, h ou i [2) du 6 de l'article 223 L au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées ;

Le montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat des [1) sociétés filiales du groupe est ajouté au résultat d'ensemble.

L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe ou par une société du groupe à une société intermédiaire, à l'exception de la fraction de ces montants qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, ou par une société intermédiaire à une société du groupe, pour la fraction de ces montants pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient d'un abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti, sans avoir été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, par une autre société du groupe à cette société intermédiaire [2), n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble. Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon.

Lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui est ou qui devient membre du même groupe ou les titres d'une société intermédiaire aux personnes [2) qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres, limité, le cas échéant, à la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise [2), à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe. Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe. La réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants.

Le septième alinéa s'applique même si la société directement ou indirectement rachetée n'est pas ou ne devient pas [2) membre du même groupe que la société cessionnaire, dès lors que la première est absorbée par la seconde ou par une société membre ou devenant membre du même groupe que la société cessionnaire.

Les dispositions du septième alinéa ne s'appliquent pas :

- a. Si la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe ;
- b. Au titre des exercices au cours desquels la société directement ou indirectement [2) rachetée n'est plus membre du groupe, sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe.
- c. Si les titres cédés à la société membre du groupe ont été acquis, directement ou par l'intermédiaire de l'acquisition d'une société qui contrôle, directement ou indirectement, la société rachetée au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce immédiatement auparavant, auprès de personnes autres que celles mentionnées au septième alinéa, et en vue de rétrocession.
- d. au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes visées à la première phrase du septième alinéa.

Par exception aux dispositions prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212, les intérêts non admis en déduction, en application des cinq premiers alinéas du 1 du II du même article, du résultat d'une société membre d'un groupe et retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent être déduits des résultats ultérieurs de cette société.

Lorsque, au titre de l'exercice, la somme des intérêts non admis en déduction chez les sociétés membres du groupe en application des cinq premiers alinéas du 1 du II de l'article 212 est supérieure à la différence entre :

1° La somme des intérêts versés par les sociétés du groupe à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'appartenant pas au groupe, à l'exclusion de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe [2], et des intérêts versés par des sociétés du groupe au titre d'exercices antérieurs à leur entrée dans le groupe et déduits sur l'exercice en vertu des dispositions du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 ;

2° Et une limite égale à 25 % d'une somme constituée par l'ensemble des résultats courants avant impôts de chaque société du groupe majorés, d'une part, des amortissements pris en compte pour la détermination de ces résultats, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat et des intérêts versés à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'appartenant pas au groupe, à l'exclusion de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe [2], et minorés, d'autre part, des dividendes perçus d'une autre société du groupe, ou d'une société intermédiaire dont le montant ou le montant de la quote-part y afférente est retranché du résultat d'ensemble dans les conditions des deuxième et troisième alinéas du présent article [2],

L'excédent correspondant est déduit du résultat d'ensemble de cet exercice, cette déduction ne pouvant être supérieure à la somme des intérêts non admis en déduction mentionnée au quinzième alinéa.

Les intérêts non déductibles immédiatement du résultat d'ensemble sont déductibles au titre de l'exercice suivant, puis le cas échéant au titre des exercices postérieurs, sous déduction d'une décote de 5 % appliquée au titre de chacun de ces exercices, à concurrence de la différence, calculée pour chacun des exercices de déduction, entre la limite prévue au 2° et la somme des intérêts mentionnée au 1° majorée des intérêts déduits immédiatement en application du dix-huitième alinéa.

*NOTA :*

*Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 article 33 XIII :*

*[1) Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.*

*[2) Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009.*

*[3) Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.*

## **B. Évolution des dispositions contestées**

### **1. Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988**

- Article 68

**« Art. 223 B. - Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 217 bis.**

**« Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges visée au paragraphe I de l'article 216 qui est comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe.**

**« Il est majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe.**

**« Le montant des jetons de présence et tantièmes distribués par les sociétés filiales du groupe est ajouté au résultat d'ensemble.**

**« L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre des sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.**

### **2. Décret n° 93-1127 du 24 septembre 1993 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code**

- Article 1<sup>er</sup>

[...)

Article 223 B Le deuxième alinéa est rédigé comme suit :

« En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe. »

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par le décret n° 93-1127

**En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe.**

### 3. Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999

- Article 43

II. - Dans le deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, après les mots : « ouverts avant le 1er janvier 1993 », sont insérés les mots : « ou clos à compter du 31 décembre 1998 ».

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 43 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998

« En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, **ou clos à compter du 31 décembre 1998**, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe. »

### 4. Loi n° 2005-1719 du 31 décembre 2005 de finances pour 2006

- Article 112

I. - A. - L'article 223 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le deuxième alinéa est complété par les mots : « à l'exception de la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice » ;

2° Après la première phrase du sixième alinéa, il est inséré une phrase ainsi rédigée :

« Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon. » ;

3° Le b est complété par les mots : « , sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe ».

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 112 de la loi n° 2005-1719 du 31 décembre 2005

« En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, ou clos à compter du 31 décembre 1998, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe à **l'exception de la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice.** »

### 5. Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificatives pour 2007

- Article 53

I. — L'article 223 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans les deuxième et troisième alinéas, le mot : « dividendes » est remplacé par les mots : « produits des participations » ;

2° Le quatrième alinéa est ainsi modifié :

a) Dans la première phrase, après les mots : « sociétés du groupe », sont insérés les mots : « , des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 » ;

b) Dans la dernière phrase, les références : « e ou f » sont remplacées par les références : « e, f ou g ».



- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 53 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007

« En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, ou clos à compter du 31 décembre 1998, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe à l'exception de la quote-part relative aux **dividendes produits des participations** versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice. »

## **6. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009**

- Article 33

II. — L'article 223 B du même code est ainsi modifié :

1° A la fin du premier alinéa, la référence : « à l'article 217 bis » est remplacée par les références : « aux articles 214 et 217 bis » ;

2° Les deuxième et troisième alinéas sont ainsi rédigés :

« Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa.

« Les produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe et les produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du deuxième alinéa sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime mentionné au 1 de l'article 145. » ;

[...)

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009

~~En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, ou clos à compter du 31 décembre 1998, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe à l'exception de la quote-part relative aux produits des participations versées au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice. Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa.~~

## 7. Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014

- Article 63

C.-L'article 223 B est ainsi modifié :

1° Au deuxième alinéa et à la première phrase du troisième alinéa, après le mot : « intermédiaire », sont insérés les mots : «, d'une société étrangère ou de l'entité mère non résidente » ;

[...)

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 63 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014

« Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire, **d'une société étrangère ou de l'entité mère non résidente** pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa. »

## 8. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015

- Article 40

C.- L'article 223 B est ainsi modifié :

1° Le deuxième alinéa est supprimé

- Article 223 B al. 2 CGI tel que modifié par l'art. 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009

~~« Le résultat d'ensemble est diminué de la quote part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire, d'une société étrangère ou de l'entité mère non résidente pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa.~~

## **C. Autres dispositions**

### **1. Code général des impôts**

*Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt*

*Première Partie : Impôts d'État*

*Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées*

*Chapitre II : Impôt sur les bénéficiaires des sociétés et autres personnes morales*

*Section III : Détermination du bénéfice imposable*

- Article 216

*Modifié par loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 40*

I. Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés 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.

La quote-part de frais et charges visée au premier alinéa est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris. Ce taux est fixé à 1 % de ce même produit, crédit d'impôt compris, perçu par une société membre d'un groupe mentionné aux articles 223 A ou 223 A bis à raison d'une participation dans une autre société membre de ce groupe, ou par une société membre d'un groupe à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat 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 elle était établie en France, remplirait 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.

Dans le cas mentionné au dernier alinéa du 1 de l'article 145, les deux premiers alinéas du présent I s'appliquent à la part de bénéfice du constituant déterminée dans les conditions prévues à l'article 238 quater F correspondant aux produits nets des titres de participation ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères précité.

II. [Abrogé à compter de la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993].

III. [Périmé].

*NOTA :*

*Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.*

## D. Application des dispositions contestées

### 1. Jurisprudence

#### a. Jurisprudence communautaire

- CJUE, 27 novembre 2008, Société Papillon, affaire n° C-418/07

« 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 52 du traité CE [devenu, après modification, article 43 CE].

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Papillon [ci-après «Papillon»], établie en France, au ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique à propos du refus de ce dernier de lui accorder le bénéfice du régime dit de l'«intégration fiscale».

#### Le cadre juridique

3 Dans sa version applicable aux faits du litige au principal, l'article 223 A du code général des impôts [ci-après le «CGI»] dispose:

«Une société [...] peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe [...]. Les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats [...]. Seules peuvent être membres du groupe les sociétés qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés [...]»

4 La juridiction de renvoi expose que, en application de l'article 223 A du CGI, la société mère du groupe peut déterminer librement, dans son option, le périmètre de celui-ci. Ladite société mère ne peut toutefois détenir indirectement une autre société membre du groupe que par l'intermédiaire d'une société elle-même membre du groupe intégré et donc soumise à l'impôt sur les sociétés en France.

5 Aux termes de l'article 223 B du CGI, le «résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe [...]».

6 Les articles 223 B, 223 D et 223 F du CGI prévoient, notamment, la neutralisation d'opérations internes au groupe, telles que des provisions pour créances douteuses ou pour risques entre sociétés du groupe, des abandons de créances ou des subventions internes à celui-ci, des provisions pour dépréciation de participations détenues dans d'autres sociétés du groupe et des cessions d'immobilisations au sein de ce dernier.

#### Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 Durant les années d'imposition en cause au principal, à savoir les exercices allant du 1<sup>er</sup> janvier 1989 au 31 décembre 1991, Papillon détenait 100 % du capital de la société néerlandaise Artist Performance and Communication, laquelle détenait 99,99 % des parts de Kiron SARL, résidente en France. Dans ce contexte, Papillon a opté pour le régime de l'intégration fiscale, régi par les articles 223 A à 223 F du CGI, en vertu duquel une société résidente peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû pour l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient, directement ou indirectement, 95 % au moins du capital. À ce titre, Papillon a inclus, dans le périmètre du groupe intégré dont elle prenait la tête, Kiron SARL et plusieurs filiales de cette dernière, également résidentes en France.

8 L'administration fiscale a refusé à Papillon le bénéfice dudit régime au motif que celle-ci ne pouvait constituer un groupe intégré avec des sociétés détenues indirectement par l'intermédiaire d'une société résidente aux Pays-Bas, dès lors que cette dernière société n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France à défaut d'y avoir un établissement stable.

9 Par conséquent, après redressement, Papillon a été imposée à hauteur des bénéfices propres qu'elle avait déclarés, sans pouvoir les compenser avec les résultats des autres sociétés du groupe intégré.

10 Papillon a contesté les suppléments d'impôt sur les sociétés ainsi mis à sa charge au titre des années 1989 à 1991 devant le tribunal administratif de Paris, lequel a rejeté ses prétentions par jugement du 9 février 2004. Sur appel interjeté contre ce jugement devant la cour administrative d'appel de Paris, cette dernière n'a prononcé qu'une décharge partielle des impositions et pénalités en litige par arrêt du 24 juin 2005.

11 Saisi sur pourvoi formé par Papillon contre cet arrêt, le Conseil d'État s'interroge sur la question de savoir si le régime de l'intégration fiscale tel qu'en vigueur en France, lequel permet à une société mère résidente de compenser les résultats de l'ensemble des sociétés du groupe intégré et la neutralisation fiscale des opérations intragroupe, est de nature à constituer une restriction à la liberté d'établissement de l'une au moins des sociétés membres du groupe, dans la mesure où ledit régime exclut cette possibilité pour une sous-filiale résidente dès lors qu'elle est détenue par une filiale non-résidente.

12 Le Conseil d'État se demande si une telle restriction, à la supposer établie, peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, notamment par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal.

13 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans la mesure où l'avantage fiscal résultant du régime de l' 'intégration fiscale' produit ses effets dans l'imposition de la société mère du groupe, qui peut compenser les profits et les pertes réalisés par l'ensemble des sociétés du groupe intégré et bénéficier de la neutralisation fiscale des opérations internes à ce groupe, l'impossibilité, résultant du régime défini par les articles 223 A et suivants du [CGI], d'inclure dans le périmètre d'un groupe fiscal intégré une sous-filiale de la société mère, dès lors qu'elle se trouve détenue par l'intermédiaire d'une filiale qui, étant établie dans un autre État membre [...] et n'exerçant pas d'activité en France, n'est pas soumise à l'impôt français sur les sociétés et ne peut donc elle-même appartenir au groupe, constitue-t-elle une restriction à la liberté d'établissement en raison de la conséquence fiscale du choix de la société mère de détenir une sous-filiale par l'intermédiaire d'une filiale française ou plutôt par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre État membre?»

2) Dans l'affirmative, une telle restriction peut-elle être justifiée soit par la nécessité de maintenir la cohérence du système de l' 'intégration fiscale', notamment les mécanismes de neutralisation fiscale des opérations internes au groupe, eu égard aux conséquences d'un système qui consisterait à regarder la filiale établie dans un autre État membre comme appartenant au groupe pour les seuls besoins de la condition de détention indirecte de la sous-filiale, tout en restant nécessairement exclue de l'application du régime de groupe puisque ne relevant pas de l'impôt français, soit par toute autre raison impérieuse d'intérêt général?»

### **Sur les questions préjudicielles**

14 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la législation d'un État membre, en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre, constitue une restriction à la liberté d'établissement et si, le cas échéant, cette restriction peut être justifiée.

15 À cet égard, il convient de rappeler que la liberté d'établissement comprend, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence [arrêts du 23 février 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, point 29, et du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, non encore publié au Recueil, point 18).

16 Même si, selon leur libellé, les dispositions du traité CE relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation [arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 21; du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, point 33, et Lidl Belgium, précité, point 19).

17 Dans l'affaire au principal, il convient d'emblée de relever que la juridiction de renvoi ne demande pas si l'impossibilité pour la filiale néerlandaise de Papillon d'être incluse dans l'intégration fiscale constitue une restriction à la liberté d'établissement. Ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général aux points 5 et 24 de ses

conclusions, la demande de décision préjudicielle vise à savoir si constitue une restriction à la liberté d'établissement au sens de l'article 52 du traité le fait qu'une société mère établie dans un État membre ne puisse pas bénéficier du régime de l'intégration fiscale pour le groupe qu'elle constitue avec ses sous-filiales, ayant leur siège dans le même État, lorsque la filiale intermédiaire, qui est établie dans un autre État membre, n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés dans le premier État.

18 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, le régime de l'intégration fiscale allège l'imposition de la société mère en lui permettant de compenser les bénéfices et les pertes de toutes les sociétés du groupe fiscalement intégré. Ce régime constitue un avantage fiscal, en ce que, notamment, la compensation autorisée permet au groupe une prise en compte immédiate des pertes de certaines sociétés membres de celui-ci.

19 En application de l'article 223 A et suivants du CGI, cet avantage fiscal n'est toutefois pas accordé lorsque la société mère établie en France détient une sous-filiale, ayant également son siège sur le territoire français, au moyen d'une filiale qui est établie dans un autre État membre et qui n'exerce pas d'activités en France.

20 En effet, ainsi qu'il a été rappelé aux points 3 et 4 du présent arrêt, la société mère du groupe ne peut, aux fins de bénéficier du régime de l'intégration fiscale, détenir indirectement une autre société membre du groupe que par l'intermédiaire d'une société elle-même membre du groupe intégré et donc soumise à l'impôt sur les sociétés en France.

21 Ainsi, une société mère ayant son siège en France, qui détient ses sous-filiales françaises au moyen d'une filiale établie dans un autre État membre, ne peut bénéficier du régime de l'intégration fiscale. En revanche, une société mère française a la faculté de constituer une intégration fiscale avec ses sous-filiales françaises lorsque la filiale intermédiaire est établie en France.

22 Comme l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 30 de ses conclusions, il en résulte que les dispositions du CGI en cause au principal créent une différence de traitement au regard de la faculté d'opter pour le régime de l'intégration fiscale selon que la société mère détient ses participations indirectes au moyen d'une filiale établie en France ou dans un autre État membre.

23 Le gouvernement français soutient toutefois que cette différence de traitement s'explique par le fait que ces deux situations ne sont pas objectivement comparables.

24 Dans une situation telle que celle au principal, la filiale établie dans un État membre autre que la République française n'est de ce fait pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France, contrairement à la situation d'une filiale ayant son siège dans ce dernier État.

25 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

26 En effet, admettre qu'un État membre puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait les règles relatives à la liberté d'établissement de leur contenu [voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1986, *Commission/France*, 270/83, Rec. p. 273, point 18, et du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 42).

27 Aux fins d'établir l'existence d'une discrimination, la comparabilité d'une situation communautaire avec une situation purement interne doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause [voir, en ce sens, arrêts *Metallgesellschaft e.a.*, précité, point 60, et du 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 38).

28 Dans l'affaire au principal, les dispositions du CGI en cause visent à assimiler le plus possible à une entreprise ayant plusieurs établissements le groupe constitué par une société mère avec ses filiales et ses sous-filiales, en permettant de consolider les résultats de chaque société.

29 Or, cet objectif peut être atteint tant dans la situation d'une société mère résidente dans un État membre qui détient des sous-filiales également résidentes de celui-ci par l'intermédiaire d'une filiale elle-même résidente que dans la situation d'une société mère résidente dans le même État membre qui détient des sous-filiales également résidentes de ce dernier, mais par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre État membre.

30 Au regard de l'objectif des dispositions du CGI en cause au principal, ces deux situations sont donc objectivement comparables.

31 Par conséquent, le régime fiscal en cause au principal génère une inégalité de traitement en raison du lieu où se trouve le siège de la filiale par l'intermédiaire de laquelle la société mère résidente détient ses sous-filiales résidentes.

32 En tant qu'elles défavorisent, sur le plan fiscal, les situations communautaires par rapport aux situations purement internes, les dispositions du CGI en cause au principal constituent donc une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement.

33 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une telle restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faudrait-il, dans cette hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif [arrêt *Lidl Belgium*, précité, point 27 et jurisprudence citée).

34 À cet égard, il convient de relever, en premier lieu, que les gouvernements allemand et néerlandais font valoir, dans les observations écrites qu'ils ont soumises à la Cour, que la restriction à la liberté d'établissement découlant de la législation en cause au principal peut être justifiée par la nécessité de préserver la répartition de la compétence fiscale entre les États membres.

35 Sur ce point, lesdits gouvernements se réfèrent aux arrêts du 13 décembre 2005, *Marks & Spencer* [C-446/03, Rec. p. I-10837], ainsi que *Oy AA*, précité, et allèguent que la restriction instituée par les dispositions du CGI en cause au principal est nécessaire pour empêcher une double prise en compte des pertes et lutter contre un risque d'évasion fiscale.

36 Ces éléments de justification ne sauraient prospérer.

37 En effet, dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts précités *Marks & Spencer* ainsi que *Oy AA*, les questions posées avaient trait, respectivement, à la prise en compte de pertes enregistrées dans un État membre autre que celui de résidence du contribuable et à un risque d'évasion fiscale.

38 Or, dans les circonstances de l'affaire au principal, ces questions ne se posent pas, dès lors que l'objet de la demande de décision préjudicielle est de savoir si le fait qu'une société résidente d'un État membre ne peut pas bénéficier du régime de l'intégration fiscale avec ses sous-filiales également résidentes dudit État lorsque la filiale intermédiaire est établie dans un autre État membre constitue une restriction, et non pas de savoir si la filiale non-résidente doit pouvoir relever dudit régime.

39 Dans l'affaire au principal, la question de la prise en compte des bénéfices et des pertes des sociétés appartenant au groupe en question ne se pose que pour des sociétés résidentes d'un seul État membre. Partant, la question posée est relative à la prise en compte de pertes enregistrées dans un seul et même État membre, ce qui exclut également, a priori, un risque d'évasion fiscale.

40 Par conséquent, la restriction établie aux points 22 à 32 du présent arrêt ne saurait être justifiée par la répartition du pouvoir d'imposition entre États membres.

41 Il convient de relever, en second lieu, que la juridiction de renvoi demande si la restriction en cause peut être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal, le gouvernement français considérant, dans les observations écrites qu'il a soumises à la Cour, que tel est le cas dans l'affaire au principal.

42 La juridiction de renvoi fait observer que, dès lors que la filiale non-résidente resterait nécessairement exclue de l'application du régime de l'intégration fiscale, puisqu'elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en France, la cohérence du système de neutralisation des opérations intragroupe serait affectée, le traitement des opérations impliquant cette filiale étant différent de celui applicable aux opérations impliquant une filiale résidente et pouvant conduire à des doubles déductions par rapport à un système ne mettant en jeu que des sociétés soumises audit impôt.

43 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà admis que la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal peut justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité [arrêts du 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, point 28; du 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 42, et *Keller Holding*, précité, point 40).

44 Pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, la Cour exige toutefois un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé [arrêt du 14 novembre 1995, *Svensson et Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 18; arrêts précités ICI,

point 29; Manninen, point 42, et Keller Holding, point 40), le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause [arrêts Manninen, précité, point 43, et du 28 février 2008, Deutsche Shell, C-293/06, non encore publié au Recueil, point 39).

45 Dans l'affaire au principal, le gouvernement français expose que le régime de l'intégration fiscale prévoit la consolidation fiscale des sociétés et, en contrepartie, la neutralisation de certaines opérations entre les sociétés du groupe conformément aux articles 223 B, 223 D et 223 F du CGI.

46 À cet égard, il convient de relever que la neutralisation des différentes opérations internes au groupe permet, notamment, d'éviter un double emploi de pertes au niveau des sociétés résidentes relevant du régime de l'intégration fiscale.

47 En effet, en cas de pertes enregistrées par la sous-filiale, la filiale procédera normalement à des provisions pour dépréciation de sa participation dans cette sous-filiale, de sorte que la société mère constituera des provisions pour dépréciation de sa participation dans sa filiale. S'agissant d'une seule et même perte ayant son origine au niveau de la sous-filiale, si toutes ces sociétés relèvent du régime de l'intégration fiscale, il est fait abstraction, par le mécanisme de la neutralisation, des provisions pour dépréciation dans le chef de la filiale et de la société mère.

48 Toutefois, dans l'hypothèse où la filiale est une société non-résidente, les pertes enregistrées par la sous-filiale seraient doublement prises en compte, une première fois sous la forme de pertes directes de cette dernière et une nouvelle fois sous la forme d'une provision constituée par la société mère pour dépréciation de sa participation dans ladite filiale, car les opérations internes ne seraient pas neutralisées, la filiale non-résidente ne relevant pas du régime de l'intégration fiscale.

49 Dans une telle hypothèse, force est de constater que les sociétés résidentes bénéficieraient des avantages du régime de l'intégration fiscale, en termes de consolidation des résultats et de prise en compte immédiate des pertes de toutes les sociétés relevant de ce régime, sans que les pertes de la sous-filiale et les provisions de la société mère puissent faire l'objet d'une neutralisation.

50 Partant, le lien direct existant, dans le régime de l'intégration fiscale, entre les avantages fiscaux et la neutralisation des opérations internes au groupe serait ainsi anéanti, ce qui affecterait la cohérence dudit régime.

51 Par conséquent, en refusant le bénéfice du régime de l'intégration fiscale à une société mère résidente qui souhaite y inclure des sous-filiales résidentes dès lors qu'elle détient ces dernières par l'intermédiaire d'une filiale non-résidente, les dispositions du CGI en cause au principal sont de nature à garantir la cohérence dudit régime.

52 Encore faut-il que cette législation nationale n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, c'est-à-dire que le même objectif ne puisse pas également être atteint par des mesures moins restrictives de la liberté d'établissement.

53 À cet égard, le gouvernement français fait valoir que lesdites dispositions du CGI sont rendues nécessaires par la difficulté qu'ont les autorités fiscales françaises à vérifier l'existence d'un risque de double emploi de pertes lorsqu'une société non-résidente est interposée entre la société mère et ses sous-filiales. Le montant d'une provision ne correspondrait généralement pas à l'importance de la perte de la filiale et il serait tout simplement impossible d'identifier l'origine exacte d'une provision.

54 Il convient sur ce point de relever, tout d'abord, que des difficultés pratiques ne peuvent pas justifier à elles seules l'atteinte portée à une liberté garantie par le traité [arrêts du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 29; du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 48, et du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 70).

55 Il y a lieu, ensuite, de rappeler que la réglementation communautaire, à savoir la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs [JO L 336, p. 15), permet aux États membres de solliciter des autorités compétentes des autres États membres toutes les informations susceptibles d'intéresser le calcul exact notamment de l'impôt sur les sociétés.

56 Enfin, il convient d'ajouter, ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 66 de ses conclusions, que les autorités fiscales concernées ont la faculté de solliciter de la société mère les documents qui leur semblent



nécessaires pour examiner si les provisions comptabilisées par cette société pour dépréciation de ses participations dans le capital de la filiale doivent s'expliquer indirectement par une perte de la sous-filiale répercutée dans des provisions comptabilisées dans ladite filiale [voir, en ce sens, arrêts Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 49; du 30 janvier 2007, Commission/Danemark, C-150/04, Rec. p. I-1163, point 54; du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 57, et du 11 octobre 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 95).

57 Dans les relations entre États membres, les informations demandées ou fournies par les autorités fiscales concernées sont d'autant plus susceptibles de permettre de vérifier si les conditions prévues par la législation nationale sont remplies que des mesures communautaires d'harmonisation s'appliquent en matière de comptabilité des sociétés, de sorte qu'existe la possibilité de produire des données fiables et vérifiables relatives à une société établie dans un autre État membre [voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 62).

58 Ainsi, lorsque des sociétés mères résidentes d'un État membre sollicitent le bénéfice du régime de l'intégration fiscale avec des sous-filiales résidentes détenues par l'intermédiaire de filiales résidentes d'un autre État membre, comme dans l'affaire au principal, les autorités fiscales du premier État peuvent demander à ces filiales de fournir les éléments de preuve qu'elles estiment nécessaires pour que soit pleinement assurée la transparence des provisions opérées par ces dernières.

59 Or, les sociétés établies en France qui détiennent des sous-filiales résidentes par l'intermédiaire de filiales résidentes d'un autre État membre et qui, de ce fait, se voient privées du bénéfice du régime de l'intégration fiscale ne sont pas autorisées, en vertu des dispositions du CGI en cause au principal, à fournir des pièces justificatives permettant d'établir qu'il n'existe aucun risque de double emploi de pertes.

60 En conséquence, cette législation fait obstacle, en toutes circonstances, à ce que ces sociétés résidentes prouvent l'absence de double emploi de pertes dans le cadre du régime de l'intégration fiscale.

61 Il en résulte que des mesures moins restrictives à la liberté d'établissement existent pour atteindre l'objectif consistant à garantir la cohérence du régime fiscal.

62 Partant, les dispositions du CGI en cause au principal vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif et ne sauraient, dès lors, être justifiées par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal.

63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre.

- CJUE, 25 février 2010, X Holding BV, affaire n° C-337/08

Sur la question préjudicielle

15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 43 CE et 48 CE font obstacle à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

16 Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire [voir, notamment, arrêts Marks & Spencer, précité, point 29; du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36, ainsi que du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, non encore publié au Recueil, point 34).

17 La liberté d'établissement, que l'article 43 CE reconnaît aux ressortissants communautaires et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 48 CE, pour les sociétés

constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence [voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 35, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 30).

18 À cet égard, la possibilité ouverte par le droit néerlandais aux sociétés mères résidentes et à leurs filiales résidentes d'être imposées comme si elles formaient une seule entité fiscale, c'est-à-dire d'être soumises à un régime d'intégration fiscale, est constitutive d'un avantage pour les sociétés concernées. Ce régime permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre.

19 L'exclusion d'un tel avantage pour une société mère qui détient une filiale établie dans un autre État membre est de nature à rendre moins attrayant l'exercice par la société mère de sa liberté d'établissement, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres.

20 Pour qu'une telle différence de traitement soit compatible avec les dispositions du traité CE relatives à 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 [voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 167).

21 Les gouvernements néerlandais, allemand et portugais font valoir que ces deux situations ne sont pas objectivement comparables, les filiales résidentes et les filiales non-résidentes n'étant pas, au regard d'un régime fiscal comme celui en cause au principal, dans des situations fiscales comparables. Ils soutiennent notamment que la filiale qui a son siège dans un autre État membre ne relève pas de la compétence fiscale de l'État du siège de la société mère, de sorte qu'elle ne saurait être intégrée dans une entité fiscale imposable dans ce dernier État.

22 À cet égard, il résulte de la jurisprudence de la Cour que la comparabilité d'une situation communautaire avec une situation interne doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause [voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 38).

23 Il convient de constater que, si, en droit fiscal, la résidence des contribuables constitue un facteur pouvant justifier des règles nationales qui impliquent une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents, il n'en va, toutefois, pas toujours ainsi. En effet, admettre que l'État membre d'établissement puisse dans tous les cas appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait l'article 43 CE de son contenu [voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 18, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 37).

24 Or, la situation d'une société mère résidente qui souhaite constituer une entité fiscale unique avec une filiale résidente et celle d'une société mère résidente souhaitant constituer une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente sont, au regard de l'objectif d'un régime fiscal tel que celui en cause au principal, objectivement comparables pour autant que l'une et l'autre cherchent à bénéficier des avantages de ce régime, qui permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale unique et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre.

25 Il convient d'examiner si une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

26 Afin d'être ainsi justifiée, une telle différence doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci [voir, en ce sens, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 26; du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 49, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 35).

27 Les gouvernements ayant présenté des observations devant la Cour soutiennent que la différence de traitement en cause au principal est justifiée afin, notamment, de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres peut rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un

desdits États, des seules règles fiscales de celui-ci pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes [voir arrêts Marks & Spencer, précité, point 45, ainsi que du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 31).

29 En effet, donner aux sociétés la faculté d'opter pour la prise en compte de leurs pertes dans l'État membre où se situe leur établissement ou dans un autre État membre compromettrait sensiblement une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, l'assiette d'imposition se trouvant augmentée dans le premier État membre et diminuée dans le second à concurrence des pertes transférées [voir arrêts précités Marks & Spencer, point 46; Oy AA, point 55, ainsi que Lidl Belgium, point 32).

30 Il en va de même s'agissant d'un régime d'intégration fiscale comme celui en cause au principal.

31 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 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.

32 Le périmètre de l'entité fiscale pouvant ainsi être modifié, admettre la possibilité d'y inclure une filiale non-résidente aurait pour conséquence de permettre à la société mère de choisir librement l'État membre où elle fait valoir les pertes de cette filiale [voir, en ce sens, arrêts précités Oy AA, point 56, et Lidl Belgium, point 34).

33 Un régime fiscal tel que celui en cause au principal est, par suite, justifié au regard de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

34 Un tel régime étant propre à garantir la réalisation de cet objectif, il convient encore d'examiner s'il ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [voir en ce sens, notamment, arrêt Marks & Spencer, précité, point 53).

35 X Holding et la Commission des Communautés européennes font valoir, à cet égard, que la constitution d'une entité fiscale unique sur le territoire national revient à assimiler, sur le plan fiscal, les filiales résidentes à des établissements stables. Elles soutiennent que, par analogie, les filiales non-résidentes pourraient être traitées dans le cadre d'une entité fiscale transfrontalière de la même manière que les établissements stables étrangers. Or, selon elles, les pertes d'un établissement stable étranger peuvent être temporairement imputées sur les bénéfices de la maison mère selon un dispositif de transfert provisoire des pertes conjugué à un régime de récupération lors d'exercices ultérieurs. L'application de ce dispositif à des filiales non-résidentes pourrait constituer un moyen moins contraignant d'atteindre l'objectif visé que l'interdiction faite à une société mère résidente de constituer une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente.

36 Cette argumentation doit toutefois être écartée.

37 En effet, ainsi que l'a fait valoir M<sup>me</sup> l'avocat général au point 51 de ses conclusions, le fait qu'un État membre décide d'admettre l'imputation temporaire de pertes d'un établissement stable étranger au siège principal de l'entreprise n'implique pas que cette possibilité doive également être ouverte aux filiales non-résidentes d'une société mère résidente.

38 Les établissements stables situés dans un autre État membre et les filiales non-résidentes ne se trouvent pas, en effet, dans une situation comparable en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition telle qu'elle résulte d'une convention telle que la convention tendant à éviter la double imposition, et notamment de ses articles 7, paragraphe 1, et 23, paragraphe 2. En effet, alors que la filiale, personne morale autonome, est intégralement assujettie dans l'État partie à une telle convention où elle a son siège, il n'en va pas de même de l'établissement stable situé dans un autre État membre, qui reste en principe et pour partie soumis à la compétence fiscale de l'État membre d'origine.

39 Certes, il est vrai que la Cour a, dans d'autres cas de figure, jugé que le libre choix que l'article 43, premier alinéa, seconde phrase, CE laisse aux opérateurs économiques de déterminer la forme juridique la mieux appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires [voir, en ce sens, arrêts Commission/France, précité, point 22; Oy AA, précité, point 40, et du 23 février 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec. p. I-1831, point 14).

40 L'État membre d'origine reste toutefois libre de déterminer les conditions et le niveau d'imposition des différentes formes d'établissement des sociétés nationales opérant à l'étranger, sous réserve de leur accorder un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables [arrêt du 6

décembre 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, points 51 et 53). Les établissements stables situés dans un autre État membre et les filiales non-résidentes ne se trouvant pas, ainsi qu'il a été dit au point 38 du présent arrêt, dans une situation comparable en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition, l'État membre d'origine n'est par suite pas tenu d'appliquer aux filiales non-résidentes le même régime fiscal qu'il applique aux établissements stables étrangers.

41 Ainsi, dans une situation telle que celle en cause au principal, où l'avantage fiscal concerné consiste dans la possibilité laissée aux sociétés mères résidentes et à leurs filiales résidentes d'être imposées comme si elles formaient une seule entité fiscale, toute extension de cet avantage aux situations transfrontalières aurait pour effet, ainsi qu'il a été dit au point 32 du présent arrêt, de permettre aux sociétés mères de choisir librement l'État membre où elles font valoir les pertes de leur filiale non-résidente [voir, par analogie, arrêt *Oy AA*, précité, point 64).

42 Au vu de ce qui précède, un régime fiscal tel que celui en cause au principal doit être considéré comme proportionné aux objectifs qu'il poursuit.

43 Par suite, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

- CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria SCA*, affaire C-386/14

« 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 49 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Groupe Steria SCA au ministère des Finances et des Comptes publics au sujet du refus de ce dernier de restituer à cette société une fraction de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt acquittée au titre des exercices fiscaux clos des années 2005 à 2008 et correspondant à l'imposition de la quote-part de frais et charges réintégré dans ses résultats à raison des dividendes perçus de ses filiales établies dans des États membres autres que la France.

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

3 La directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents [JO L 225, p. 6], telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 [JO L 7, p. 41), qui était en vigueur pendant la période sur laquelle porte le litige au principal, disposait, à son article 4:

«1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable:

- soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,
- soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, [...] dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.

[...]

2. Toutefois, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.»

4 L'article 9 de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents [JO L 345, p. 8), a abrogé la directive 90/435.

[...]

8 L'article 223 B du CGI prévoit:

«Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun [...]

En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1993, ou clos à compter du 31 décembre 1998, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe [...]

[...]»

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

9 La requérante au principal est la société mère d'un groupe fiscal intégré, au sens de l'article 223 A du CGI. Steria, qui est une société membre de ce groupe, détient elle-même des participations supérieures à 95 % dans des filiales établies tant en France que dans d'autres États membres. En application de l'article 216 du CGI, les dividendes perçus par Steria de ses filiales établies dans d'autres États membres ont été déduits de son bénéfice net total, à l'exception d'une quote-part de frais et charges, forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus [ci-après la «quote-part de frais et charges») et représentant les frais et charges supportés par la société mère, se rapportant à sa participation dans la filiale ayant distribué ces dividendes.

10 Après avoir spontanément acquitté, sur cette base, l'impôt sur les sociétés et les contributions additionnelles à cet impôt, la requérante au principal a demandé, au titre des années 2005 à 2008, la restitution de la fraction de ces impositions correspondant à la quote-part de frais et charges. Elle a fondé sa demande sur l'incompatibilité de la réglementation nationale en cause avec l'article 43 CE [devenu article 49 TFUE). Elle a soulevé à cet effet l'inégalité de traitement entre les dividendes perçus par une société mère d'un groupe fiscal intégré, selon que les dividendes proviennent de sociétés elles-mêmes membres de ce groupe intégré, ce qui implique que ces dernières soient établies en France, ou proviennent de filiales établies dans d'autres États membres. En effet, dans la première situation seulement, les dividendes sont exonérés totalement de l'impôt sur les sociétés en raison de la neutralisation, en application de l'article 223 B du CGI, de la réintégration, dans le bénéfice de la société mère, de la quote-part de frais et charges.

11 L'administration fiscale n'ayant pas fait droit à la demande de la requérante au principal, cette dernière a introduit un recours devant le tribunal administratif de Montreuil. À la suite du rejet de ce recours par un jugement du 4 octobre 2012, la requérante au principal a interjeté appel de ce dernier devant la cour administrative d'appel de Versailles.

12 La juridiction de renvoi rappelle que la Cour, dans son arrêt X Holding [C-337/08, EU:C:2010:89), a jugé que les articles 49 TFUE et 54 TFUE ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente, dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre. Cependant, selon la juridiction de renvoi, ledit arrêt n'aurait pas examiné la conformité au droit de l'Union de l'ensemble des avantages réservés aux sociétés membres d'un groupe fiscal intégré.

13 Dans ces circonstances, la cour administrative d'appel de Versailles a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 43 CE devenu l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que la législation relative au régime français de l'intégration fiscale accorde à une société mère intégrant la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des seules sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'un tel droit lui est refusé, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales implantées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option?»

## Sur la question préjudicielle

14 L'article 49 TFUE impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Dès lors, même si, selon leur libellé, les dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation [arrêt X, C-686/13, EU:C:2015:375, point 27 et jurisprudence citée).

15 Il ressort de la jurisprudence de la Cour 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 [voir arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 19 et jurisprudence citée).

16 En vertu de la réglementation en cause au principal, les dividendes perçus par une société mère résidente et provenant d'une filiale, qu'elle soit résidente ou non-résidente, sont déduits du bénéfice net de la société mère, à l'exclusion de la quote-part de frais et charges. Les frais et charges afférents aux participations dont sont issus des dividendes exonérés d'impôts sont, en effet, considérés comme étant non déductibles du bénéfice de la société mère.

17 Cependant, cette réintégration de la quote-part de frais et charges dans le bénéfice de la société mère est neutralisée en faveur d'une société mère faisant partie d'un groupe fiscal intégré, au sens de l'article 223 A du CGI, pour les seuls dividendes distribués par ses filiales appartenant à ce groupe.

18 Il résulte ainsi d'une réglementation d'un État membre telle que celle en cause au principal que les dividendes perçus par une société mère résidente faisant partie d'un groupe fiscal intégré, et qui ont été distribués par ses filiales appartenant au même groupe fiscal, sont entièrement déduits du bénéfice net de cette société mère et, partant, entièrement exonérés de l'impôt sur les sociétés dans cet État membre, alors que les dividendes perçus par ladite société mère de filiales n'appartenant pas audit groupe fiscal ne sont que partiellement exonérés de cet impôt, en raison de la réintégration de la quote-part de frais et charges dans le bénéfice de cette même société mère.

19 Or, dès lors que, en vertu d'une telle réglementation, 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.

20 Le fait d'exclure du bénéfice d'un tel avantage une société mère qui détient une filiale établie dans un autre État membre est de nature à rendre moins attrayant l'exercice par cette société mère de sa liberté d'établissement, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres.

21 Pour que cette différence de traitement soit compatible avec les dispositions du traité relatives à 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 [voir arrêt X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, point 20).

22 Or, la circonstance que les dividendes perçus par une société mère, qui bénéficient de l'exonération fiscale totale, proviennent de filiales faisant partie du groupe fiscal intégré auquel appartient également la société mère concernée ne correspond pas à une différence de situation objective entre sociétés mères justifiant la différence de traitement constatée [voir, en ce sens, arrêts Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, points 23 à 30; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, points 21 à 24, et SCA Group Holding e.a., C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, points 29 à 31). En effet, à l'égard d'une réglementation, telle que celle en cause au principal, prévoyant, par l'effet de la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges dans le bénéfice de la société mère, l'exonération fiscale totale des dividendes perçus, 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 [voir, en ce sens, arrêts Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 113, ainsi que Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 42).

23 Il convient encore d'examiner le point de savoir si une différence de traitement telle que celle en cause au principal est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

24 Les gouvernements français, néerlandais et du Royaume-Uni font valoir que la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges constitue un élément indissociable du régime de l'intégration fiscale, qui serait justifié par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

25 À cet égard, il convient de rappeler que, dans son arrêt X Holding [C-337/08, EU:C:2010:89, points 18 et 43], la Cour, après avoir rappelé qu'un régime d'intégration fiscale permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre, a jugé que les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente, dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

26 En effet, selon la Cour, l'exclusion de sociétés non-résidentes d'un tel régime est justifiée au regard de la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. 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 d'inclure dans l'entité fiscale unique une filiale non-résidente reviendrait à laisser à la société mère la liberté de choisir le régime fiscal applicable aux pertes de cette filiale et le lieu où celles-ci seraient prises en compte [arrêt X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, points 31 à 33).

27 Il ne saurait toutefois être déduit de l'arrêt X Holding [C-337/08, EU:C:2010:89) que toute différence de traitement entre des sociétés appartenant à un groupe fiscal intégré, d'une part, et des sociétés n'appartenant pas à un tel groupe, d'autre part, est compatible avec l'article 49 TFUE. En effet, dans ledit arrêt, la Cour a seulement examiné la condition de résidence en tant que condition d'accès à un régime d'intégration fiscale et a jugé que cette condition était justifiée, en tenant compte du fait qu'un tel régime permet le transfert des pertes à l'intérieur du groupe fiscal intégré.

28 En ce qui concerne les avantages fiscaux autres que le transfert des pertes à l'intérieur du groupe fiscal intégré, il convient, par conséquent, d'examiner séparément, ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 34 de ses conclusions, la question de savoir si un État membre peut réserver ces avantages aux sociétés faisant partie d'un groupe fiscal intégré et, partant, les exclure dans des situations transfrontalières.

29 Or, une différence de traitement telle que celle en cause au principal ne peut être justifiée par la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. En effet, cette 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 [voir, en ce sens, arrêt Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, points 39 et 40).

30 Les gouvernements français, allemand et du Royaume-Uni ont également invoqué la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause au principal.

31 Pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé, le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause [arrêt Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, point 69 et jurisprudence citée).

32 À cet égard, le gouvernement français a soutenu que l'avantage fiscal en cause au principal répond à l'objectif d'assimilation du groupe constitué par la société mère et ses filiales à une seule entreprise ayant plusieurs établissements.

33 Certes, une telle assimilation implique qu'il soit fait abstraction de la participation détenue par la société mère tête d'un groupe fiscal intégré dans le capital de ses filiales, ce qui implique que différentes opérations au sein du groupe soient considérées comme fiscalement inexistantes. Or, la Cour a admis, dans l'arrêt Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659, point 50), qu'un lien direct puisse exister, dans le régime de l'intégration fiscale, entre un avantage fiscal consenti aux sociétés faisant partie d'un groupe fiscal intégré et un désavantage fiscal résultant d'une telle neutralisation des opérations internes audit groupe. Dans l'affaire ayant conduit à cet arrêt, la prise en compte immédiate par la société mère des pertes subies par sa filiale était compensée par la circonstance qu'il était fait abstraction, dans le contexte d'un groupe fiscal intégré, de l'existence d'une participation de la première société dans la seconde, rendant impossible, pour la société mère, de constituer une provision pour dépréciation de sa participation dans la filiale subissant des pertes [voir arrêts Papillon,

C-418/07, EU:C:2008:659, point 48, et SCA Group Holding e.a., C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, points 34 et 35).

34 Cependant, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659], aucun lien direct, au sens de la jurisprudence citée au point 31 du présent arrêt, n'a pu être identifié entre l'avantage fiscal en cause au principal et un désavantage fiscal résultant de la neutralisation des opérations internes au groupe.

35 En effet, 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, ainsi qu'il ressort des points 17 à 19 du présent arrêt, l'avantage fiscal en cause au principal.

36 Partant, l'argumentation tirée de la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause au principal ne peut être accueillie.

37 Enfin, les gouvernements français et allemand font également valoir que l'avantage fiscal en cause au principal est conforme à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 90/435, en vertu duquel les États membres gardent la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation d'une société mère dans sa filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la première société. Or, l'article 216 du CGI mettrait en œuvre cette faculté.

38 Une telle argumentation ne peut pas non plus être accueillie.

39 En effet, il ressort d'une jurisprudence constante que la possibilité offerte aux États membres à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 90/435 ne saurait être exercée que dans le respect des dispositions fondamentales du traité, en l'occurrence l'article 49 TFUE [voir arrêts Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, point 26; Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, point 45, ainsi que Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, point 46).

40 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il 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.

Sur les dépens

41 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il 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.

- Conclusions de l'avocat général M<sup>me</sup> Juliane Kokott présentées le 11 juin 2015 [1] pour l'affaire C-386/14 Groupe Steria SCA contre Ministère des Finances et des Comptes publics

[demande de décision préjudicielle formée par la cour administrative d'appel de Versailles [France]]



«Législation fiscale – Liberté d'établissement – Article 4, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE – Distributions de bénéfices à caractère transfrontalier – Impôt sur les sociétés national – Imposition des groupes [‘intégration fiscale’ française) – Exonération des produits provenant de participations – Charges non déductibles se rapportant à la participation – Dividendes versés par des sociétés filiales non-résidentes»

## I – Introduction

1. Par le passé, la Cour s'est penchée à plusieurs reprises sur les régimes prévus par les États membres en matière d'imposition des groupes [2], ainsi que, dans une affaire, sur le régime français [3], lequel a donné lieu à la présente demande de décision préjudicielle.

2. Le droit français relatif à l'impôt sur les sociétés prévoit que les sociétés mères ne sont pas, en principe, imposées sur les distributions de bénéfices effectuées par les sociétés filiales. Toutefois, cette règle ne s'applique pas pour une quote-part de 5 % qui symbolise les charges supportées par la société mère au titre de la participation dans la société filiale. Ces charges ne doivent pas pouvoir être déduites, car elles servent à générer des revenus exonérés pour la société mère, à savoir les distributions de bénéfices des sociétés filiales.

3. Cependant, cette imposition partielle des distributions de bénéfices, qui résulte de cette règle, n'intervient pas lorsque la société mère et la filiale sont imposées conjointement dans le cadre du régime dit d'intégration fiscale. Cette forme d'imposition des groupes étant interdite aux sociétés non-résidentes, la Cour doit examiner si une telle réglementation est compatible avec la liberté d'établissement et le droit de l'Union en matière d'impôt sur les sociétés.

## II – Le cadre juridique

### A – Le droit de l'Union

4. Concernant la période sur laquelle porte le litige au principal, l'article 43 CE [devenu article 49 TFUE) régit la liberté d'établissement comme suit:

«Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions 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 liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.»

5. L'article 48 CE [devenu article 54 TFUE) étend le champ d'application de la liberté d'établissement comme suit:

«Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres.

Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.»

6. La directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents [4] [ci-après la «directive mère filiale»), qui est pertinente dans l'affaire au principal, prévoit à son article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, qu'elle est applicable à certaines distributions de bénéfices à caractère transfrontalier. Conformément à son troisième considérant, elle a pour objet d'éliminer la pénalisation fiscale des groupes transfrontaliers par rapport aux groupes nationaux. À cet égard, son article 4, paragraphe 1, dans la version modifiée par la directive 2003/123/CE [5], énonce la règle suivante:

«1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable:

- soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,
- soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale [...].»

7. À cet égard, l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale ajoute ce qui suit:

«Toutefois, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation [...] [dans] la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.»

#### B – *Le droit français*

8. La République française prélève un impôt sur les sociétés grevant les revenus des sociétés, qui est régi par le code général des impôts [ci-après le «CGI»).

9. Concernant les revenus de participations et les charges s'y rapportant, l'article 216 du CGI prévoit ce qui suit:

«Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères [...] touchés [...] par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges. La quote-part de frais et charges [...] est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris. [...].»

10. Concernant les groupes, un régime spécial d'imposition commune est prévu à l'article 223 A du CGI sous certaines conditions:

«Une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 p. 100 au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. [...]

Seules peuvent être membres du groupe les sociétés [...] dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. [...].»

11. Le résultat d'ensemble du groupe est déterminé conformément à l'article 223 B du CGI:

«Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun [...].

En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1993, ou clos à compter du 31 décembre 1998, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe [...].

[...]»

### III – **Le litige au principal**

12. Le litige au principal concerne l'impôt sur les sociétés de la société française Groupe Steria SCA [ci-après «Groupe Steria») pour les années 2005 à 2008. Groupe Steria est la société mère d'un groupe qui est soumis au régime spécial d'imposition des groupes.

13. Groupe Steria demande la déduction de la quote-part de frais et charges de 5 % qui, en vertu de l'article 261, paragraphe 1, du CGI, n'est pas déductible [ci-après la «quote-part de 5 %»), concernant des produits perçus par l'une de ses filiales résidentes au titre de participations dans des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres de l'Union européenne. Les autorités françaises interdisent cette déduction car, conformément à l'article 223 B, deuxième alinéa, du CGI, celle-ci n'est possible que si les produits de participation proviennent d'une société membre du groupe fiscal. Or, en application de l'article 223 A, deuxième alinéa, du CGI, les sociétés établies à l'étranger ne peuvent pas être membres d'un tel groupe.

14. Si Groupe Steria admet l'exclusion des sociétés non-résidentes du régime d'imposition des groupes, elle est toutefois d'avis que les dispositions françaises sont incompatibles avec la liberté d'établissement dans la mesure où elles refusent la déduction de la quote-part de 5 % pour des participations détenues dans des sociétés qui pourraient être membres du groupe fiscal si elles n'étaient pas établies à l'étranger.

#### IV – La procédure devant la Cour

15. La cour administrative d'appel de Versailles (France), qui était saisie du litige au principal, a posé à la Cour, le 13 août 2014, la question préjudicielle suivante conformément à l'article 267 TFUE:

«L'article 43 du traité CE devenu l'article 49 du TFUE relatif à la liberté d'établissement doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que la législation relative au régime français de l'intégration fiscale accorde à une société mère intégrant la neutralisation de la réintégration de la quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des seules sociétés résidentes partie à l'intégration, alors qu'un tel droit lui est refusé, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales implantées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option?»

16. Dans la procédure devant la Cour, Groupe Steria, les gouvernements allemand, français, néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. En outre, Groupe Steria, le gouvernement français et la Commission ont également formulé des observations dans le cadre de l'audience du 13 mai 2015.

#### V – Analyse juridique

17. Pour répondre à la question préjudicielle, il convient d'examiner si un régime tel que le régime français est compatible avec la liberté d'établissement.

##### A – Restriction à la liberté d'établissement

18. Aux termes des dispositions combinées de l'article 43, premier alinéa, CE et de l'article 48 CE, les restrictions à la liberté d'établissement des sociétés d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'applique non pas seulement à l'État d'accueil, mais aussi à l'État d'origine de la société [6].

19. Si l'État d'origine défavorise une société mère résidente ayant une filiale non-résidente par rapport à une société mère résidente ayant une filiale résidente, la liberté d'établissement de la société mère est restreinte [7]. Il en va de même lorsqu'il ne s'agit que d'une filiale indirecte (sous-filiale) [8]. Comme la Cour l'a déjà relevé dans l'arrêt Papillon, l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement doit être admise en particulier lorsque les désavantages infligés aux sociétés mères dans le cadre du régime français de l'intégration fiscale résultent de la circonstance selon laquelle leurs filiales sont établies dans un autre État membre [9].

20. Le droit français en cause est, en définitive, plus avantageux pour les sociétés mères qui détiennent une participation directe ou indirecte d'au moins 95 % dans une société *résidente* que pour les sociétés mères détenant une telle participation dans une société établie dans un autre État membre.

21. Le régime général de l'article 216, paragraphe 1, du CGI prévoit certes que les produits de participations sont exonérés à hauteur de 95 % pour les sociétés respectives dans les deux cas de figure. Pour cela, la société concernée déduit à nouveau de son bénéfice les produits de participations qu'elle perçoit, à l'exception toutefois d'une quote-part de 5 %. Cette quote-part correspond au montant forfaitaire des charges d'exploitation supportées par la société participante dans le cadre de sa participation (ci-après les «charges se rapportant à la participation»). Les charges se rapportant à la participation pourraient, par exemple, consister dans des intérêts d'emprunt qu'une société aurait contracté pour l'acquisition d'une participation. Les charges se rapportant à la participation ne sont pas censées minorer les revenus de la société.

22. Toutefois, conformément au régime spécial visé à l'article 223 B, deuxième alinéa, du CGI, la quote-part de 5 % peut être déduite du bénéfice lorsque la société participante ainsi que la société dans laquelle une participation est détenue sont imposées conjointement dans le cadre d'un groupe fiscal. Or, étant donné que les sociétés non-résidentes ne peuvent pas être membres d'un groupe fiscal, seules les participations détenues dans des filiales résidentes offrent en définitive la possibilité de percevoir des produits de participations exonérés à 100 % dans le cadre du régime de l'intégration fiscale.

23. En tant que société mère d'un groupe fiscalement intégré, Groupe Steria détient des participations indirectes dans des sociétés qui pourraient être incluses dans son groupe fiscal si elles n'étaient pas établies dans un autre État membre. Par conséquent, les dispositions françaises privent le groupe fiscal de Groupe Steria de la possibilité de percevoir les produits de ces participations indirectes en bénéficiant d'une exonération totale, et non limitée à 95 %, au seul motif que les participations portent sur des sociétés établies dans un autre État membre.

24. Compte tenu de ce traitement désavantageux d'une société mère détenant des participations dans des sociétés établies dans un autre État membre par rapport à une société mère détenant des participations dans des sociétés résidentes, la liberté d'établissement est en l'espèce restreinte.

#### B – *Justification de la restriction*

25. Cependant, une restriction à la liberté d'établissement peut se justifier par une raison impérieuse d'intérêt général [10].

1. L'interdiction de déduction prévue à l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale

26. Le gouvernement allemand semble voir dans la réglementation de l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale une justification à la restriction en cause. Aux termes de cette disposition, tout État membre garde la faculté de prévoir que les charges se rapportant à la participation d'une société mère établie sur son territoire, qui résultent de la distribution des bénéfices d'une société filiale établie dans un *autre* État membre, ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère à concurrence d'un montant forfaitaire allant jusqu'à 5 % des bénéfices distribués. Selon le gouvernement allemand, c'est précisément cette règle du droit de l'Union que le gouvernement français a appliquée au cas particulier. Ce droit, que l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale confère aux États membres, ne saurait leur être repris sous couvert de la liberté d'établissement.

27. Cependant, la Cour a déjà relevé à de nombreuses reprises que les États membres ne sauraient exercer la possibilité conférée par l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale que dans le respect des dispositions relatives à la liberté d'établissement [11]. C'est pourquoi la directive mère filiale n'autorise en aucun cas un traitement des distributions de bénéfices à caractère transfrontalier qui serait contraire aux libertés fondamentales [12].

28. Il s'ensuit que le gouvernement français ne doit pas non plus instaurer d'interdiction de déduction des charges se rapportant à la participation, telle que prévue à l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale, sans le faire d'une manière qui ne soit pas contraire à la liberté d'établissement. Dès lors, l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale n'est pas susceptible de constituer une justification à la restriction en cause.

2. Répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres

29. Toutefois, le motif tiré de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, reconnu par la Cour dans une jurisprudence constante, pourrait éventuellement constituer une justification [13].

30. C'est sur cette base que la Cour a admis, dans l'arrêt X Holding, qu'un État membre était fondé à exclure de son régime d'imposition des groupes des filiales établies dans un autre État membre au motif que les bénéfices de la filiale non-résidente n'étaient pas soumis à l'imposition de cet État membre [14].

31. Différentes parties à la procédure déduisent de cet arrêt que les États membres sont fondés à exclure les sociétés non-résidentes de leur régime d'imposition des groupes au regard de toutes les conséquences qui sont liées à ce régime. Cela inclurait aussi la présente disposition litigieuse, relative à une déduction de la quote-part de 5 % dans le cadre du régime français de l'intégration fiscale.

32. Or, la Cour n'a en aucun cas donné carte blanche pour exclure les sociétés filiales non-résidentes de l'imposition des groupes au regard de toutes les conséquences qui s'y rattachent. Dans l'arrêt X Holding, la Cour examinait simplement s'il est justifié d'interdire à une société mère l'imputation des pertes subies par une société filiale non-résidente, dans le cadre de l'imposition des groupes [15]. Dans l'arrêt, la Cour n'a pas examiné les autres conséquences d'une exclusion des sociétés filiales non-résidentes de l'imposition des groupes [16].

33. En outre, la Cour a constaté enfin, dans l'arrêt SCA Group Holding e.a., que le droit d'exclure des sociétés filiales non-résidentes de l'imposition des groupes ne justifiait pas pour autant automatiquement l'exclusion de sociétés résidentes dont le lien avec le groupe n'existe que par l'intermédiaire d'une société non-résidente [17]. Par exemple, la société mère ne pouvait pas se voir refuser l'avantage tiré de la possibilité d'inclure aussi des sous-filiales dans le régime de l'imposition des groupes au seul motif qu'elle n'était pas fondée à étendre ce régime à sa filiale non-résidente [18].

34. Il s'ensuit que, pour chaque avantage fiscal accordé dans le cadre d'une imposition des groupes, il convient d'examiner séparément si les États membres peuvent valablement l'interdire dans des situations transfrontalières [19]. Un avantage fiscal qui se limite à des structures de groupe résidentes ne peut pas se justifier par le seul fait qu'il est accordé dans le cadre d'un régime spécial relatif à l'imposition des groupes, lequel peut exclure des sociétés non-résidentes aux fins de l'imputation des pertes.

35. L'avantage en cause, tiré d'une déduction de la quote-part de 5 %, qui correspond à l'évaluation forfaitaire des charges se rapportant à la participation, n'a, en tant que tel, aucun lien avec la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. En effet, les charges se rapportant à la participation sont uniquement supportées par la société mère résidente. La souveraineté fiscale d'un autre État membre n'est dès lors pas concernée.

36. Par conséquent, la restriction en cause n'est pas justifiée par la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

### 3. Cohérence fiscale

37. Le pouvoir des États membres de préserver la cohérence de leurs régimes fiscaux pourrait toutefois constituer une justification [20].

38. Il devrait pour cela exister un lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé [21]. À cet égard, le caractère direct de ce lien doit être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation fiscale [22]. Dans un tel cas de figure, l'avantage fiscal peut être refusé au bénéficiaire d'une liberté fondamentale lorsqu'il n'est pas non plus soumis à la charge fiscale qui, dans le système fiscal de l'État membre, est indissociable de l'avantage fiscal demandé.

39. Dans l'arrêt Papillon, la Cour a déjà constaté, concernant le régime français de l'intégration fiscale, que ce lien direct existait entre l'avantage tiré de la consolidation des résultats de toutes les sociétés du groupe et le prélèvement fiscal lié à une neutralisation de certaines opérations internes au groupe, qui permet d'éviter le double emploi de pertes [23].

40. Dans la présente espèce, cependant, l'objectif n'est pas d'éviter un double emploi de pertes, et l'avantage fiscal ne consiste pas dans la consolidation des résultats au sein du groupe. L'avantage fiscal réside au contraire dans la déduction de la quote-part de 5 % des charges se rapportant à la participation au sein du groupe fiscal. Dès lors, il reste à examiner si cet avantage fiscal est directement lié à un prélèvement fiscal déterminé dans le cadre du régime de l'intégration fiscale.

#### a) Neutralisation d'opérations internes au groupe

41. À cet égard, le gouvernement français a tout d'abord soutenu que l'intégration fiscale visait d'une manière générale à neutraliser fiscalement des opérations internes au groupe. Une partie de cette neutralisation consisterait dans la mesure en cause en l'espèce qui prévoit la déduction de la quote-part de 5 %.

42. En effet, la Cour a déjà relevé, dans l'arrêt Papillon, que les dispositions françaises relatives à l'intégration fiscale visaient à assimiler le plus possible à une entreprise ayant plusieurs établissements le groupe constitué par une société mère et d'autres sociétés contrôlées [24]. Concernant cet objectif, il convient en principe de reconnaître que la neutralisation d'opérations internes au groupe peut comporter des effets tant défavorables que favorables et qu'il peut exister un lien direct entre eux.

43. Toutefois, l'avantage litigieux en l'espèce ne constitue pas, en définitive, une transaction interne au groupe qui devrait être neutralisée. Si l'avantage tiré de la déduction de la quote-part de 5 % a finalement comme conséquence d'exonérer à 100 % une transaction interne au groupe – à savoir une distribution de bénéfices – et donc, de la neutraliser, la quote-part de 5 % représente toutefois l'évaluation forfaitaire des charges non déductibles se rapportant à la participation [25]. Au cas particulier, cela résulte également directement de l'article 4, paragraphe 2, de la directive mère filiale, car l'exonération des distributions de

bénéfices à caractère transfrontalier, visée à l'article 4, paragraphe 1, de la directive mère filiale ne peut être limitée que pour cette raison. L'avantage litigieux consiste donc dans la possibilité de déduire les charges se rapportant à la participation au sein du groupe. Or, les charges se rapportant à la participation sont exclusivement supportées par la société mère concernée et ne résultent précisément pas, généralement, d'opérations effectuées entre les sociétés d'un groupe fiscal. C'est pourquoi la possibilité de déduction qui lui est impartie dans le cadre de l'imposition des groupes n'a pas de rapport avec la neutralisation d'opérations internes au groupe.

44. L'avantage tiré de la déduction des charges se rapportant à la participation, qui est accordé dans le cadre de l'imposition des groupes, a tout au plus, d'une certaine manière, un lien avec une neutralisation d'opérations internes au groupe. En effet, comme cela a également été indiqué au cours de la procédure, le principe de l'interdiction de la déduction des charges se rapportant à la participation est justifiée dans le système fiscal par le fait que les dépenses liées à des recettes exonérées ne sont généralement pas déductibles. Si toutes les opérations étaient désormais considérées comme fiscalement inexistantes au sein d'un groupe fiscal, les distributions de bénéfices opérées entre les sociétés du groupe n'auraient alors pas lieu d'être exonérées non plus. Par conséquent, l'interdiction de déduction des charges se rapportant à la participation ne serait pas non plus justifiée car celles-ci ne seraient pas liées à des revenus exonérés.

45. Compte tenu de cette circonstance, l'on ne saurait néanmoins admettre l'existence d'un prélèvement fiscal avec lequel l'avantage litigieux tiré d'une déduction de la quote-part de 5 % serait susceptible d'avoir un lien direct. En effet, cet avantage ne serait que la conséquence d'une absence de prise en compte des distributions de bénéfices opérées au sein d'un groupe fiscal, laquelle constitue non pas un prélèvement fiscal mais, au contraire, un avantage en soi.

46. En outre, les dispositions françaises relatives à l'intégration fiscale, telles que la juridiction de renvoi les a communiquées, ne semblent de toute façon prévoir aucune neutralisation totale des transactions internes au groupe. L'article 223 B, paragraphe 1, du CGI dispose au contraire que, même dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, les résultats des sociétés du groupe sont tout d'abord déterminés en application du régime général, et qu'ils ne sont imputés qu'après au niveau de la société mère. C'est pourquoi, même au sein d'un groupe fiscal, les distributions de bénéfices ne sont exonérées qu'en vertu de la règle générale de l'article 216, paragraphe 1, du CGI. Par conséquent, au plan de la pure technique fiscale, les charges se rapportant à la participation sont liées aux revenus exonérés, y compris au sein d'un groupe fiscal.

47. L'avantage tiré de la déduction de 5 % des charges se rapportant à la participation ne présente donc, dans le cadre de la neutralisation des opérations internes au groupe, aucun lien direct avec un prélèvement fiscal.

#### b) Lien global entre tous les avantages et désavantages

48. Dans le cadre de l'audience, le gouvernement français a en outre fait valoir que tous les avantages et désavantages inhérents au régime spécial de l'intégration fiscale avaient un lien direct entre eux. C'est pourquoi l'avantage litigieux tiré de la déduction de la quote-part de 5 % aurait un lien direct avec l'ensemble des désavantages que le régime de l'intégration fiscale infligerait aux sociétés du groupe.

49. Cette approche va cependant au-delà des limites d'une possible justification fondée sur la préservation de la cohérence fiscale.

50. Elle reviendrait à permettre aux États membres, dans le cadre d'un régime spécial ouvert aux seuls contribuables résidents, et qui est également lié à des prélèvements fiscaux, d'octroyer des avantages fiscaux quel qu'en soit le montant. Selon l'argumentation du gouvernement français, il serait, par exemple, permis d'accorder aux sociétés nationales du groupe un généreux abattement sur leurs revenus au seul motif que les règles spéciales de l'intégration fiscale comportent aussi des désavantages fiscaux.

51. Une justification fondée sur la préservation de la cohérence d'un système fiscal national requiert, d'après la jurisprudence, un lien entre un avantage et un prélèvement au regard de l'objectif du régime fiscal [26]. Or, un tel lien n'est pas possible sans identification d'un prélèvement fiscal précis ni de sa finalité individuelle.

52. Le régime en cause ne peut donc pas se justifier par le fait que l'avantage fiscal tiré de la déduction de 5 % des charges se rapportant à la participation présente un lien direct avec tous les prélèvements fiscaux qui existent dans le cadre du régime spécial de l'intégration fiscale.

#### c) Conclusion intermédiaire



53. Dès lors l'on ne saurait conclure en l'espèce qu'il existe un lien direct entre l'avantage fiscal litigieux et un prélèvement fiscal.

54. La présente restriction à la liberté d'établissement n'est donc pas non plus justifiée par la préservation de la cohérence fiscale.

### C – Conclusion

55. Un régime tel que celui qui est en cause dans le litige au principal est donc contraire à la liberté d'établissement reconnue à l'article 43, premier alinéa, CE et à l'article 48 CE.

### VI – Conclusion

56. C'est pourquoi nous suggérons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par la cour administrative d'appel de Versailles:

La liberté d'établissement reconnue à l'article 43, premier alinéa, CE et à l'article 48 CE s'oppose aux dispositions juridiques d'un État membre accordant aux sociétés du groupe, dans le cadre du régime spécial de l'intégration fiscale qui n'est ouvert qu'aux sociétés résidentes, la déduction des charges se rapportant à des participations dans d'autres sociétés du groupe, alors que cette déduction est par ailleurs exclue.

1 – Langue originale: l'allemand.

2 – Arrêts ICI [C-264/96, EU:C:1998:370]; Metallgesellschaft e.a. [C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134]; Marks & Spencer [C-446/03, EU:C:2005:763]; X Holding [C-337/08, EU:C:2010:89]; Philips Electronics UK [C-18/11, EU:C:2012:532]; Felixstowe Dock and Railway Company e.a. [C-80/12, EU:C:2014:200]; SCA Group Holding e.a. [C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758] et Commission/Royaume-Uni [C-172/13, EU:C:2015:50]; voir également affaire Finanzamt Linz [C-66/14], pendante devant la Cour.

3 – Arrêt Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659].

4 – JO L 225, p. 6; la directive a été abrogée entre-temps et remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents [JO L 345, p. 8].

5 – Directive du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435 [JO L 7, p. 41].

6 – Voir, entre autres, arrêts Daily Mail et General Trust [81/87, EU:C:1988:456, point 16]; National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, point 35]; Nordea Bank Danmark [C-48/13, EU:C:2014:2087, point 18] et Verder LabTec [C-657/13, EU:C:2015:331, point 33].

7 – Voir, entre autres, arrêts X et Y [C-200/98, EU:C:1999:566, points 27 et 28]; Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659, points 31 et 32]; SCA Group Holding e.a. [C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, points 23 à 27]; Nordea Bank Danmark [C-48/13, EU:C:2014:2087, point 19] et Commission/Royaume-Uni [C-172/13, EU:C:2015:50, point 23].

8 – Voir arrêts Keller Holding [C-471/04, EU:C:2006:143, points 34 et 35] ainsi que Rewe Zentralfinanz [C-347/04, EU:C:2007:194, points 30 et 31].

9 – Arrêt Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659, points 15 à 32].

10 – Voir, entre autres, arrêts Lankhorst-Hohorst [C-324/00, EU:C:2002:749, point 33]; Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659, point 33]; Nordea Bank Danmark [C-48/13, EU:C:2014:2087, point 23] et Commission/Allemagne [C-591/13, EU:C:2015:230, point 63].

11 – Arrêts Bosal [C-168/01, EU:C:2003:479, point 26] et Keller Holding [C-471/04, EU:C:2006:143, point 45]; voir également arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation [C-446/04, EU:C:2006:774, point 46].

12 – Voir, en ce sens, arrêt Gaz de France – Berliner Investissement [C-247/08, EU:C:2009:600, points 59 à 62].

13 – Voir, entre autres, arrêts Marks & Spencer [C-446/03, EU:C:2005:763, point 45]; National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, point 45] et Commission/Allemagne [C-591/13, EU:C:2015:230, point 64].

14 – Arrêt X Holding [C-337/08, EU:C:2010:89].

15 – Ibidem [points 25 à 42].

16 – Voir, concernant les autres avantages de l'imposition des groupes en cause à l'époque, points 34, 73 à 81 ainsi que 82 et 83 de nos conclusions présentées dans l'affaire X Holding [C-337/08, EU:C:2009:721].

17 – Arrêt SCA Group Holding e.a. [C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758].

18 – Ibidem [points 19 et suiv., en particulier point 25]; voir également arrêt Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659].

19 – Voir, à cet égard, points 23, 34 et suiv. de nos conclusions présentées dans l'affaire X Holding [C-337/08, EU:C:2009:721]; voir en ce sens également arrêt Metallgesellschaft e.a. [C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134, points 35 à 76].

20 – Voir, entre autres, arrêts Bachmann [C-204/90, EU:C:1992:35, point 28]; Manninen [C-319/02, EU:C:2004:484, point 42]; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [C-524/04, EU:C:2007:161, point 68]; Papillon [C-418/07, EU:C:2008:659, point 43]; SCA Group Holding e.a. [C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:1758, point 33] ainsi que Grünwald [C-559/13, EU:C:2015:109, point 48].

21 – Voir seulement arrêts Svensson et Gustavsson [C-484/93, EU:C:1995:379, point 18]; ICI [C-264/96, EU:C:1998:370, point 29]; Rewe Zentralfinanz [C-347/04, EU:C:2007:194, point 62]; Test Claimants in the FII Group Litigation [C-35/11, EU:C:2012:707, point 58] et Commission/Allemagne [C-591/13, EU:C:2015:230, point 74].

- 22 – Voir seulement arrêts *Deutsche Shell* [C-293/06, EU:C:2008:129, point 39]; *Presidente del Consiglio dei Ministri* [C-169/08, EU:C:2009:709, point 47) et *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* [C-190/12, EU:C:2014:249, point 92); voir, en ce sens, arrêt *Manninen* [C-319/02, EU:C:2004:484, point 43).
- 23 – Voir arrêt *Papillon* [C-418/07, EU:C:2008:659, points 45 à 50).
- 24 – Arrêt *Papillon* [C-418/07, EU:C:2008:659, point 28).
- 25 – Voir point 21 des présentes conclusions.
- 26 – Voir point 38 des présentes conclusions.

## **b. Jurisprudence administrative**

- CE, 26 juin 2017, SAS Palmelit, n° 410437

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte des dispositions de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat a transmis à ce dernier, en application de l'article 23-2 de cette même ordonnance, la question de la conformité à la Constitution d'une disposition législative, le Conseil constitutionnel est saisi de cette question de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

2. Aux termes du I de l'article 244 quater B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 : " I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies à 44 quindecies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année. [...] / [...] ". Aux termes du 49ème alinéa du II du même article : " Pour être éligibles au crédit d'impôt mentionné au premier alinéa du I, les dépenses prévues aux a à k doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et, à l'exception des dépenses prévues aux e, e bis, j et des frais mentionnés aux 4° et 5° du k, correspondre à des opérations localisées au sein de l'Union européenne ou dans un autre Etat 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. ".

3. La société soutient que les dispositions du 49ème alinéa du II de l'article 244 quater B du code général des impôts citées au point 2 ci-dessus méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques qui résultent des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en tant qu'elles prévoient que les dépenses correspondant à des opérations de recherche localisées en dehors du territoire de l'Union européenne ou d'un Etat 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 ne sont pas éligibles au crédit d'impôt en faveur de la recherche.

4. Les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques ne s'opposent 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. Pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Par ailleurs, cette appréciation ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. La société soutient que le dispositif prévu au I de l'article 244 quater B du code général des impôts est ouvert aux entreprises industrielles et commerciales ou agricoles dès lors que les dépenses qu'elles engagent pour leurs opérations de recherche sont prises en compte pour la détermination de leur résultat soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Elle fait valoir que la condition de territorialité prévue au 49ème alinéa du II de cet article instaure, au préjudice des entreprises qui doivent localiser tout ou partie de leurs opérations de recherche sur le territoire d'un Etat situé en dehors du territoire de l'Union européenne ou des Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen, une différence de traitement qui méconnaît les principes d'égalité et



d'égalité devant les charges publiques.

6. Il résulte des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts citées au point 2 ci-dessus 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 oeuvre 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 Etat membre de l'Union européenne ou, sous conditions, sur le territoire des Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen. Il existe, au regard de l'objet de la loi, une différence de situation entre les entreprises qui localisent leurs opérations de recherche sur le territoire des Etats visés au 49<sup>ème</sup> alinéa du II de l'article 244 quater B du code général des impôts et celles qui les localisent sur le territoire d'un Etat tiers. La différence de traitement établie par les dispositions contestées, qui repose sur des critères objectifs et rationnels au regard de l'objectif d'intérêt général que constituent le développement et le maintien des activités de recherche privée sur le territoire défini par la loi ainsi qu'il a été dit, est en rapport direct avec l'objet de la loi.

7. Il résulte de ce qui précède que la question prioritaire de constitutionnalité soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux. Par suite, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

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

- Article 6

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

- Article 13

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

### B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

#### Sur le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

- Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003

- SUR L'ARTICLE 4 :

17. Considérant que l'article 4 de la loi déferée, qui modifie le 11 de l'article 150-0 D du code général des impôts, allonge de cinq à dix ans la durée d'imputation des pertes sur cessions de valeurs mobilières et droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A du même code, ainsi que, par renvoi, la durée d'imputation des pertes résultant de certaines opérations réalisées en France sur les marchés à terme ;

18. Considérant que les députés requérants soutiennent qu'en n'appliquant cette nouvelle mesure ni aux pertes subies sur les produits mentionnés à l'article 150 sexies, ni à celles subies sur les marchés à terme à l'étranger et relevant du 6° du I de l'article 156, le législateur a introduit une rupture d'égalité entre contribuables qui, selon eux, seraient placés dans une situation identique au regard de l'objet de la loi ;

19. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés ;

20. Considérant que la mesure critiquée tend à encourager les particuliers, en dépit de la baisse ayant affecté les marchés d'instruments financiers, à orienter leur épargne vers ces marchés, de manière à favoriser l'économie ; qu'il était loisible au législateur, au regard de cet objectif d'intérêt général, d'exclure du bénéfice de cette mesure les produits mentionnés à l'article 150 sexies, qui ne sont relatifs ni aux emprunts obligataires, ni aux actions ; qu'il lui était également loisible d'en exclure, sous réserve des conventions internationales, les pertes résultant d'opérations réalisées sur un marché à terme à l'étranger ;

21. Considérant qu'il s'ensuit que l'article 4 de la loi déferée n'est pas contraire à la Constitution ;

- Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004

- SUR L'ARTICLE 140 :

35. Considérant que l'article 140 de la loi déferée, qui modifie l'article L. 862-2 du code de la sécurité sociale, met en place un forfait unifié de prise en charge des dépenses afférentes à la couverture maladie universelle complémentaire, que celles-ci relèvent des organismes de sécurité sociale ou des organismes de protection sociale complémentaire ;

36. Considérant que, selon les requérants, " en revenant sur la différence de traitement financier des différents organismes qui contribuent au financement de la couverture maladie universelle complémentaire " instituée par la loi du 27 juillet 1999 susvisée, le législateur a porté atteinte au principe d'égalité ; qu'ils soutiennent, en outre, que cette disposition entraîne " une charge nouvelle pour les caisses primaires d'assurance maladie " qui porterait atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'équilibre financier de la sécurité sociale ;

37. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : " La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse " ; que si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

38. Considérant, dès lors, que le législateur a pu, sans méconnaître le principe d'égalité, prévoir que le fonds de financement de la protection complémentaire de la couverture universelle du risque maladie attribuera aux organismes de sécurité sociale et aux organismes de protection sociale complémentaire une dotation forfaitaire d'un montant identique par personne prise en charge ; que, par suite, la disposition critiquée ne méconnaît pas le principe d'égalité ;

39. Considérant, en second lieu, que l'exigence constitutionnelle qui s'attache à l'équilibre financier de la sécurité sociale n'impose pas que cet équilibre soit strictement réalisé pour chaque branche et pour chaque régime au cours de chaque exercice ;

40. Considérant que le " forfait " instauré par l'article 140 de la loi déferée a pour objet la maîtrise des dépenses afférentes à la couverture maladie universelle complémentaire ; qu'ainsi, eu égard tant à son objet, qu'au montant en cause et à la situation financière des caisses d'assurance maladie, la mesure prévue par l'article critiqué n'a pas une incidence telle qu'il serait porté atteinte aux conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale ;

41. Considérant que, par suite, les griefs dirigés contre l'article 140 doivent être écartés ;

- Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009 - Loi de finances rectificative pour 2009

- SUR LES DONS AUX ASSOCIATIONS OU FONDATIONS SITUÉES HORS DU TERRITOIRE NATIONAL :

2. Considérant que l'article 35 de la loi déferée modifie les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis-A du code général des impôts relatif à certaines réductions d'impôt en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'il soumet aux dispositifs de réduction d'impôt prévus par ces articles les dons et versements effectués au profit d'organismes " dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale " ; qu'il conditionne cette réduction d'impôt à l'agrément de l'organisme donataire, dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du même code, cet agrément n'étant accordé que lorsque cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France ; qu'à défaut d'agrément, le bénéfice de la réduction d'impôt ne peut être accordé que si " le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme

poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France" ;

3. Considérant que, selon les requérants, en ne précisant pas " les conditions permettant l'attribution par le pouvoir exécutif de cet agrément ouvrant droit aux avantages fiscaux ", le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence ; qu'ils soutiennent, en outre, que ce régime institue un avantage disproportionné qui n'est justifié par aucun motif d'intérêt général ;

4. Considérant, d'une part, qu'en adoptant les dispositions critiquées, le législateur a entendu tirer les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 27 janvier 2009 susvisé relatif à la libre circulation des capitaux par lequel cette Cour a jugé contraire à l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne un dispositif national réservant le bénéfice de certains avantages fiscaux aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national ; que, d'autre part, les conditions d'agrément des organismes bénéficiaires de ces dons et versements devront être identiques à celles qui sont applicables aux organismes situés sur le territoire français ; qu'à défaut d'agrément, le bénéfice de la réduction d'impôt ne pourra être accordé que si " le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France " ; que, dès lors, les griefs tirés de l'absence d'intérêt général et de l'incompétence négative du législateur doivent être écartés ;

- Décision n° 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)

1. Considérant qu'aux termes de l'article 419 du code civil : « Les personnes autres que le mandataire judiciaire à la protection des majeurs exercent à titre gratuit les mesures judiciaires de protection. Toutefois, le juge des tutelles ou le conseil de famille s'il a été constitué peut autoriser, selon l'importance des biens gérés ou la difficulté d'exercer la mesure, le versement d'une indemnité à la personne chargée de la protection. Il en fixe le montant. Cette indemnité est à la charge de la personne protégée.

« Si la mesure judiciaire de protection est exercée par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs, son financement est à la charge totale ou partielle de la personne protégée en fonction de ses ressources et selon les modalités prévues par le code de l'action sociale et des familles.

« Lorsque le financement de la mesure ne peut être intégralement assuré par la personne protégée, il est pris en charge par la collectivité publique, selon des modalités de calcul communes à tous les mandataires judiciaires à la protection des majeurs et tenant compte des conditions de mise en oeuvre de la mesure, quelles que soient les sources de financement. Ces modalités sont fixées par décret.

« À titre exceptionnel, le juge ou le conseil de famille s'il a été constitué peut, après avoir recueilli l'avis du procureur de la République, allouer au mandataire judiciaire à la protection des majeurs, pour l'accomplissement d'un acte ou d'une série d'actes requis par la mesure de protection et impliquant des diligences particulièrement longues ou complexes, une indemnité en complément des sommes perçues au titre des deux alinéas précédents lorsqu'elles s'avèrent manifestement insuffisantes. Cette indemnité est à la charge de la personne protégée.

« Le mandat de protection future s'exerce à titre gratuit sauf stipulations contraires » ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 471-5 du code de l'action sociale et des familles : « Le coût des mesures exercées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs et ordonnées par l'autorité judiciaire au titre du mandat spécial auquel il peut être recouru dans le cadre de la sauvegarde de justice ou au titre de la curatelle, de la tutelle ou de la mesure d'accompagnement judiciaire est à la charge totale ou partielle de la personne protégée en fonction de ses ressources. Lorsqu'il n'est pas intégralement supporté par la personne protégée, il est pris en charge dans les conditions fixées par les articles L. 361-1, L. 472-3 et L. 472-9.

« À titre exceptionnel, le juge peut, après avoir recueilli l'avis du procureur de la République, allouer au mandataire judiciaire à la protection des majeurs, pour l'accomplissement d'un acte ou d'une série d'actes requis par l'exercice de la mesure de protection et impliquant des diligences particulièrement

longues ou complexes, une indemnité en complément des sommes perçues au titre du premier alinéa lorsqu'elles s'avèrent manifestement insuffisantes. Cette indemnité est à la charge de la personne et est fixée par le juge en application d'un barème national établi par décret » ;

3. Considérant que, selon les associations requérantes, le bénéfice de l'accomplissement d'actes impliquant des diligences exceptionnelles est réservé aux personnes protégées disposant de ressources suffisantes pour prendre en charge l'indemnité complémentaire que le juge peut allouer à cette fin au mandataire judiciaire à la protection des majeurs ; que, faute de prévoir un financement public subsidiaire pour la prise en charge de cette indemnité complémentaire lorsque les ressources du majeur protégé sont insuffisantes, ces dispositions porteraient atteinte au principe d'égalité ; que, pour les mêmes motifs, les requérantes soutiennent qu'un tel financement public est seul à même de permettre d'assurer la protection des intérêts patrimoniaux des personnes protégées, de leur vie familiale ou de leurs droits dans une procédure juridictionnelle ; qu'en omettant d'instaurer un tel financement public, les dispositions contestées porteraient atteinte, respectivement, au droit de propriété, au droit de mener une vie familiale normale et au droit à un recours juridictionnel effectif ;

4. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 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 ;

5. Considérant, d'autre part, qu'aux termes du onzième alinéa du Préambule de la Constitution de 1946, la Nation « garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tout être humain qui, en raison de son âge, de son état physique ou mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence » ; que les exigences constitutionnelles résultant de ces dispositions impliquent la mise en œuvre d'une politique de solidarité nationale en faveur des personnes défavorisées ; qu'il appartient au législateur, pour satisfaire à cette exigence, de choisir les modalités concrètes qui lui paraissent appropriées ; qu'en particulier, il lui est à tout moment loisible, statuant dans le domaine qui lui est réservé par l'article 34 de la Constitution, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; qu'il ne lui est pas moins loisible d'adopter, pour la réalisation ou la conciliation d'objectifs de nature constitutionnelle, des modalités nouvelles dont il lui appartient d'apprécier l'opportunité et qui peuvent comporter la modification ou la suppression de dispositions qu'il estime excessives ou inutiles ; que, cependant, l'exercice de ce pouvoir ne saurait aboutir à priver de garanties légales des exigences de caractère constitutionnel ;

6. Considérant que l'article 419 du code civil fixe les modalités de financement des mesures judiciaires de protection des majeurs ; que les alinéas 2 à 4 de cet article ainsi que l'article L. 471-5 du code de l'action sociale et des familles définissent en particulier les règles du financement des mesures de protection confiées à un mandataire judiciaire à la protection des majeurs ; qu'il résulte de ces dernières dispositions que la personne protégée assume le coût de sa protection en fonction de ses ressources ; que, si ces dernières sont insuffisantes, ce coût est pris en charge par la collectivité publique ;

7. Considérant que les mesures judiciaires de protection des majeurs sont constituées, d'une part, des mesures de protection juridique prévues par les articles 433 à 476 du code civil et, d'autre part, de la mesure d'accompagnement judiciaire prévue par ses articles 495 à 495-9 ; que les diligences accomplies par le mandataire judiciaire dans le cadre de la mesure d'accompagnement judiciaire sont précisément définies par l'article 495-7 ; que, dès lors, seule une mesure de protection juridique est de nature à justifier, si le juge le décide, l'octroi d'une indemnité complémentaire au mandataire judiciaire à la protection des majeurs à la charge de la personne protégée lorsque cette protection requiert des diligences particulièrement longues ou complexes ;

8. Considérant, d'une part, que, pour permettre à toute personne de bénéficier d'une mesure de protection juridique lorsqu'elle se trouve dans l'impossibilité de pourvoir seule à ses intérêts en raison d'une altération de ses facultés, les articles 419 du code civil et L. 471-5 du code de l'action sociale et des familles ont prévu un financement public des mesures de protection lorsque la personne ne dispose pas des ressources pour en assumer le coût ; que, si l'existence d'un tel financement public met en œuvre le onzième alinéa du Préambule de 1946, cette exigence constitutionnelle n'impose pas que la collectivité publique prenne en charge, quel que soit leur coût, toutes les diligences susceptibles d'être accomplies au titre d'une mesure de protection juridique ;

9. Considérant, d'autre part, que, si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ; que les dispositions contestées, qui laissent à la charge de la personne protégée, dans tous les cas, le coût de l'indemnité en complément susceptible d'être allouée au mandataire judiciaire à la protection des majeurs, ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;

10. Considérant que les dispositions contestées ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)

1. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité doit être regardée comme portant sur les dispositions dans leur rédaction applicable au litige à l'occasion duquel elle a été posée ; que la société requérante a demandé la restitution des droits de contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés dont elle s'est acquittée au titre des exercices clos en 2011 et 2012 ; qu'ainsi le Conseil constitutionnel est saisi des dispositions de l'article 235 ter ZAA du code général des impôts dans sa rédaction applicable pendant cette période ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 235 ter ZAA du code général des impôts dans sa rédaction issue du paragraphe I de l'article 30 de la loi du 28 décembre 2011 susvisée : « I.- Les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros sont assujettis à une contribution exceptionnelle égale à une fraction de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables, aux taux mentionnés à l'article 219, des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013. » Cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

« Pour les redevables qui sont placés sous le régime prévu à l'article 223 A, la contribution est due par la société mère. Elle 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, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

« Le chiffre d'affaires mentionné au premier alinéa du présent I s'entend du chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené à douze mois le cas échéant, et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

« II.- Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance visée à l'article 220 quinquies et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies ne sont pas imputables sur la contribution.

« III.- La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

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

3. Considérant que, selon la société requérante, en prévoyant que, dans le cas d'une société mère d'un groupe fiscalement intégré, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés est atteint s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, l'article 235 ter ZAA du code général des impôts méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de

l'homme et du citoyen de 1789 en faisant peser sur les groupes de sociétés dont certaines exercent des fonctions « d'intermédiation » une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ;

4. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « , et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe » figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 ter ZAA du code général des impôts ;

5. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; 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 ;

6. 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 ; qu'en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe, cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; 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 ;

7. 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, 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 ;

8. 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 ;

9. Considérant, en second lieu, qu'eu égard à la définition de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, quelle que soit la nature de l'activité de certaines des sociétés du groupe, ne font pas peser sur la société mère une charge excessive au regard de ses facultés contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques doit être écarté ; que les mots « , et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe » figurant au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 235 ter ZAA du code général des impôts, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarés conformes à la Constitution,

- 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)

1. Considérant que le 1° de l'article L. 612-7 du code de la sécurité intérieure, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 12 mars 2012 susvisée, subordonne la délivrance de l'agrément prévu à l'article L. 612-6 du même code pour exercer à titre individuel l'une des activités privées de sécurité énumérées à l'article L. 611-1 de ce code, ou pour diriger, gérer ou être l'associé d'une personne morale exerçant une telle activité, à la condition d'« Être de nationalité française ou ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen » ;

2. Considérant que, selon les requérants, en instituant une différence de traitement entre les personnes de nationalité française ou ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'une part, et les personnes ayant une autre nationalité, d'autre part, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant la loi ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ;

4. Considérant que les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre, d'une part, les personnes de nationalité française et les ressortissants d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et, d'autre part, les personnes d'une autre nationalité pour l'exercice, soit en tant qu'exploitant individuel, soit en tant que dirigeant, gérant ou associé d'une personne morale, des activités privées de surveillance et de gardiennage, de transport de fonds, de protection physique des personnes et de protection des navires qui, lorsqu'elles ne sont pas assurées par un service public administratif, sont régies par les dispositions du titre Ier du livre VI du code de la sécurité intérieure ;

5. Considérant que le législateur a subordonné la délivrance d'un agrément aux dirigeants des entreprises exerçant des activités privées de sécurité à plusieurs conditions, énumérées à l'article L. 612-7 du code de la sécurité intérieure, au nombre desquelles figure la condition de nationalité contestée ; que le législateur a ainsi entendu assurer un strict contrôle des dirigeants des entreprises exerçant des activités privées de sécurité qui, du fait de leur autorisation d'exercice, sont associées aux missions de l'État en matière de sécurité publique ; qu'en prévoyant la condition de nationalité contestée, le législateur s'est fondé sur un motif d'intérêt général lié à la protection de l'ordre public et de la sécurité des personnes et des biens ; que la différence de traitement qui en résulte est fondée sur un critère en rapport direct avec l'objectif de la loi ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ; que les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution,

- 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)

1. Considérant qu'aux termes de l'article L. 6241-9 du code du travail dans sa rédaction issue de la loi du 5 mars 2014 susvisée : « Sont habilités à percevoir la part de la taxe d'apprentissage correspondant aux dépenses mentionnées au 1° de l'article L. 6241-8 : « 1° Les établissements publics d'enseignement du second degré ;

« 2° Les établissements privés d'enseignement du second degré sous contrat d'association avec l'État, mentionnés à l'article L. 442-5 du code de l'éducation et à l'article L. 813-1 du code rural et de la pêche maritime;

« 3° Les établissements publics d'enseignement supérieur ;

« 4° Les établissements gérés par une chambre consulaire ;

« 5° Les établissements privés relevant de l'enseignement supérieur gérés par des organismes à but non lucratif ;

« 6° Les établissements publics ou privés dispensant des formations conduisant aux diplômes professionnels délivrés par les ministères chargés de la santé, des affaires sociales, de la jeunesse et des sports » ;



2. Considérant que, selon les dispositions de l'article L. 6241-8 du code du travail, les versements libératoires d'une fraction de la taxe d'apprentissage que peuvent consentir les employeurs qui y sont assujettis, aux établissements d'enseignement habilités à les percevoir en application du texte précité, correspondent aux dépenses réellement exposées afin de favoriser des formations technologiques et professionnelles dispensées hors du cadre de l'apprentissage ;

3. Considérant que, selon l'association requérante et les parties intervenantes, en privant certains établissements privés d'enseignement de l'habilitation à percevoir les versements libératoires effectués par les entreprises au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage, les dispositions contestées méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques ; qu'elles porteraient également atteinte à la liberté de l'enseignement ; que selon les parties intervenantes, ces dispositions portent également atteinte à la liberté d'entreprendre ;

- SUR LES GRIEFS TIRÉS DE L'ATTEINTE AU PRINCIPE D'ÉGALITÉ :

4. Considérant que, selon l'association requérante et les parties intervenantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées entre les établissements d'enseignement mentionnée ci-dessus n'est pas justifiée par une différence de situation et n'est pas en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il en résulterait une atteinte au principe d'égalité devant la loi ; que, dès lors que cette différence de traitement porte sur la répartition d'une aide publique, il en résulterait également une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

5. 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 ;

6. Considérant que, pour assurer le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, le législateur 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 ;

7. Considérant, qu'en énumérant de manière limitative les établissements habilités à percevoir les versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage, le législateur a entendu favoriser l'affectation de ressources publiques destinées à financer des formations technologiques et professionnelles dispensées en formation initiale hors du cadre de l'apprentissage aux établissements publics d'enseignement secondaire et d'enseignement supérieur, à ceux qui sont gérés par les chambres consulaires, auxquelles le législateur a donné la faculté de créer et d'administrer des établissements d'enseignement, aux établissements publics ou privés dispensant des formations conduisant aux diplômes professionnels délivrés par les ministères chargés de la santé, des affaires sociales, de la jeunesse et des sports, aux établissements privés d'enseignement du second degré sous contrat d'association avec l'État, à ce titre soumis à des obligations et à un contrôle particuliers tant sur le programme que sur les règles d'enseignement, et aux établissements privés relevant de l'enseignement supérieur gérés par des organismes à but non lucratif ; que les établissements d'enseignement qui relèvent de l'une des catégories énumérées aux 1° à 6° de l'article L. 6241-9 du code du travail sont, soit en raison de leur statut, soit en raison de leur mode de gestion, soit en raison de leurs obligations pédagogiques et des contrôles qui s'y rattachent, dans une situation différente de celle des autres établissements d'enseignement ; qu'en outre, la disposition en cause ne permet, pour les écoles et établissements habilités, que la perception éventuelle de moyens de financement de certains frais ; qu'il s'ensuit que l'exclusion des établissements privés d'enseignement non habilités à percevoir la part de la taxe d'apprentissage correspondant aux dépenses mentionnées au 1° de l'article L. 6241-8 du code du travail est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi et en fonction des buts qu'elle se propose ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité doivent être écartés ;

- SUR LES GRIEFS TIRÉS DE L'ATTEINTE À LA LIBERTÉ DE L'ENSEIGNEMENT ET À LA LIBERTÉ D'ENTREPRENDRE :

8. Considérant que l'association requérante et les parties intervenantes soutiennent que les dispositions contestées privent de sources de financement autonomes les établissements ne figurant pas sur la liste de l'article L. 6241-9 du code du travail, de sorte qu'il serait porté atteinte à la liberté de l'enseignement ; que les parties

intervenantes soutiennent également que les dispositions contestées portent atteinte à la liberté d'entreprendre de ces établissements ;

9. Considérant que la liberté de l'enseignement constitue l'un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, réaffirmés par le Préambule de la Constitution de 1946 auquel se réfère le Préambule de la Constitution de 1958 ;

10. Considérant qu'il est loisible au législateur d'apporter à la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi ;

11. Considérant que les dispositions contestées ne portent pas atteinte au caractère propre de l'enseignement privé ; qu'elles n'ont pas pour effet, en elles-mêmes, d'empêcher de créer, de gérer ou de financer un établissement privé d'enseignement ; que l'exclusion de la possibilité pour les établissements privés d'enseignement qui ne relèvent d'aucune des catégories énumérées à l'article L. 6241-9 du code du travail de percevoir certaines ressources publiques n'est pas de nature à porter atteinte à la liberté de l'enseignement ou à la liberté d'entreprendre ; que les griefs tirés de la méconnaissance de la liberté de l'enseignement et de la liberté d'entreprendre doivent être écartés ;

12. Considérant que les dispositions de l'article L. 6241-9 du code du travail, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution,

- 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)

1. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité doit être regardée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée ; que la société requérante a contesté la remise en cause de l'application du régime fiscal des sociétés mères aux produits retirés de la cession de titres de participation pour l'exercice clos en 2003 ; qu'ainsi, le Conseil constitutionnel est saisi des dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts dans sa version issue de la loi du 30 décembre 1992 susvisée ;

2. Considérant que l'article 145 du code général des impôts détermine les conditions requises pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue, en faveur des sociétés mères, par l'article 216 du même code ; que le 6 de l'article 145 énumère les cas dans lesquels les produits des titres de participation versés par une filiale à sa société mère sont exclus du bénéfice du régime des sociétés mères ; qu'aux termes du b ter de ce 6, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1992, ce régime fiscal n'est pas applicable : « Aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote » ;

3. Considérant que, selon la société requérante, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, une différence de traitement entre les sociétés recevant des produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés des droits de vote selon que ces produits sont versés par une filiale établie en France, auquel cas elles ne bénéficient pas du régime fiscal des sociétés mères, ou par une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne, auquel cas elles bénéficient de ce régime fiscal ; que cette différence de traitement serait contraire au principe d'égalité devant la loi ; que les dispositions contestées méconnaîtraient également le principe d'égalité devant les charges publiques en raison de la double imposition économique à laquelle seraient soumis les produits des titres de participation reçus par une société mère de la part de sa filiale établie en France ;

4. Considérant qu'il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que l'exclusion, instituée par les dispositions contestées, de la déduction du bénéfice net total de la société mère des produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché est seulement applicable aux produits des titres de participation de sociétés établies en France ou dans des États autres que les États membres de l'Union européenne ;

5. Considérant qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée ;

6. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; 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 ;

8. Considérant qu'il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement 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 ; que ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation ;

9. Considérant que l'exclusion de l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France tire les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles de la directive n° 90/435/CE susvisée et ne met en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; qu'en revanche, l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies en France ou dans un État non membre de l'Union européenne ne procède pas de la transposition de la directive n° 90/435/CE;

10. 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 ;

11. Considérant qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause » ; que, si, en principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration ;

12. Considérant que la déclaration d'inconstitutionnalité du b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision ; qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement,

- 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 II)

1. L'article 145 du code général des impôts détermine les conditions requises pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue, en faveur des sociétés mères, par l'article 216 du même code. Le 6 de l'article 145 énumère les cas dans lesquels les produits des titres de participation versés par une filiale à sa société mère sont exclus du bénéfice du régime des sociétés mères. Selon le b ter de ce 6, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, ce régime fiscal n'est pas applicable : « Aux produits des 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 de la société émettrice ».

2. Selon la société requérante, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, une différence de traitement entre les sociétés qui reçoivent des produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, selon que ces produits sont versés par une filiale établie en France, auquel cas elles ne bénéficient pas du régime fiscal des sociétés mères, ou par une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne, auquel cas elles en bénéficient. Cette différence de traitement serait contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

3. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, l'impossibilité, instituée par les dispositions contestées, de déduire du bénéfice net total de la société mère des produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché dès lors que la société ne détient pas au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice est seulement applicable aux produits des titres de participation de sociétés établies en France ou dans des États autres que les États membres de l'Union européenne.

4. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Ce 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.

5. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

6. Le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1992 mentionnée ci-dessus dans les considérants 4 à 10 de sa décision du 3 février 2016 et les a déclarées contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

7. Les dispositions contestées diffèrent de celles qui ont été déclarées contraires à la Constitution dans la décision du 3 février 2016. L'ajout des mots : « , sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice » par la loi du 30 décembre 2005 a pour objet et pour effet d'élargir la faculté offerte aux sociétés mères de déduire de leur bénéfice net total les produits des titres de participation d'une filiale lorsque la société mère détient au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. Cette modification supprime la différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères lorsqu'elles détiennent des titres de participation de filiales à hauteur d'au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. Elle maintient toutefois une différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères lorsqu'elles détiennent des titres de participation de filiales représentant moins de 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. En effet, selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne ou, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne, ces produits sont ou non exclus de la déduction du bénéfice net total.

8. Dès lors, pour les mêmes motifs que ceux énoncés dans les considérants 8 à 10 de la décision du 3 février 2016, les dispositions contestées, qui méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, doivent être déclarées contraires à la Constitution.

9. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

10. La déclaration d'inconstitutionnalité du b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision. Elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à sa date de publication et non jugées définitivement à cette date.

- 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)

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles les requérants ont été assujettis au titre des années 2009 et 2010. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 3 décembre 2008 mentionnée ci-dessus, et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de la loi du 27 décembre 2008 mentionnée ci-dessus.

2. L'article 158 du code général des impôts, dans cette rédaction, fixe les règles de détermination des différentes catégories de revenus entrant dans la composition du revenu net global soumis à l'impôt sur le revenu. Son 7 dispose que le montant de certains revenus et charges est, pour le calcul de cet impôt, multiplié par 1,25. Selon le 2° de ce 7, ces dispositions s'appliquent :

« Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfiques ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ».

3. Le paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans cette rédaction, prévoit que, pour leur assujettissement à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine, certains revenus sont déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu. Selon le c de ce paragraphe I, il en va ainsi :

« Des revenus de capitaux mobiliers ».

4. Les requérants et les parties intervenantes contestent l'assujettissement aux contributions sociales des rémunérations et avantages occultes, mentionnés au c de l'article 111 du code général des impôts, sur une assiette majorée de 25 %. Dès lors que les autres revenus de capitaux mobiliers sont soumis aux mêmes contributions sur leur montant réel, il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

5. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

6. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

7. Les dispositions contestées soumettent les revenus de capitaux mobiliers à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine et en définissent l'assiette. La même assiette est retenue pour la soumission de ces revenus aux autres contributions sociales régies par des dispositions faisant référence, directement ou indirectement, au paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

8. Les dispositions contestées renvoient, pour la définition de l'assiette de ces contributions sociales, au « montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu » sur les revenus de capitaux mobiliers. En application du 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, certains de ces revenus, notamment les rémunérations et avantages occultes, font l'objet d'une assiette majorée : pour le calcul de l'impôt sur le revenu comme pour celui des contributions sociales, le montant de ces revenus est multiplié par 1,25.

9. En premier lieu, les dispositions contestées ont pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il n'a pas disposé.

10. En second lieu, la majoration de l'assiette prévue au 2° du 7 de l'article 158 du code général des impôts a été instituée par l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus en contrepartie de la baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu, concomitante à la suppression et à l'intégration dans ce barème de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient certains redevables de cet impôt, afin de maintenir un niveau d'imposition équivalent.

11. Toutefois, il ressort des travaux préparatoires de cette dernière loi que, pour l'établissement des contributions sociales, cette majoration de l'assiette des revenus en cause n'est justifiée ni par une telle contrepartie, ni par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par aucun autre motif.

12. Par conséquent, les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du même code. Sous cette réserve, le grief tiré de la violation de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être écarté.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- 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)

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée lors de la contestation, par les requérants, de leur imposition à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine et à d'autres contributions, à raison de la cession de la participation qu'ils détenaient dans une société de droit français. Cette cession étant intervenue le 31 janvier 2007, le Conseil constitutionnel est saisi des c et e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2006 mentionnée ci-dessus.

2. Le paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans cette rédaction, prévoit que, pour leur assujettissement à la contribution sociale généralisée acquittée sur les revenus du patrimoine, certains revenus sont déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu. Selon les c et e de ce paragraphe I, il en va ainsi : « c) Des revenus de capitaux mobiliers » ;

« e) Des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, ainsi que sur les marchés d'options négociables, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, de même que de l'avantage défini au 6 bis de l'article 200 A du code général des impôts.

« Pour l'application de l'alinéa précédent, le gain net retiré de la cession d'actions acquises dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce est égal à la différence entre le prix effectif

de cession des actions net des frais et taxes acquittés par le cédant et le prix de souscription ou d'achat majoré, le cas échéant, des rémunérations visées au deuxième alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ».

3. Les requérants soutiennent que ces dispositions, telles qu'interprétées par le juge administratif, sont contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Elles créent, selon eux, une différence de traitement injustifiée entre les personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles affiliées au régime de sécurité sociale d'un autre État. Seules les secondes seraient en effet soumises à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine et aux autres contributions sociales.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le c et le premier alinéa du e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2006.

- Sur la recevabilité :

5. Selon les dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 et du troisième alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 mentionnée ci-dessus, le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à une disposition qu'il a déjà déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une de ses décisions, sauf changement des circonstances.

6. Dans sa décision du 10 février 2017 mentionnée ci-dessus, le Conseil constitutionnel a spécialement examiné le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction résultant de la loi du 27 décembre 2008 mentionnée ci-dessus. Il a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif de cette décision. Ces dispositions sont identiques à celles contestées par les requérants dans la présente question prioritaire de constitutionnalité.

7. Dès lors, et en l'absence d'un changement de circonstances, il n'y a pas lieu pour le Conseil constitutionnel d'examiner la question prioritaire de constitutionnalité portant sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2006.

- Sur les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :

8. Il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que la contribution sociale généralisée 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 du 29 avril 2004 mentionné ci-dessus, est soumise au principe de l'unicité de législation posé par l'article 11 de ce règlement. Il en résulte qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne autre que la France ne peut être soumise à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine. En revanche, le règlement européen du 29 avril 2004 n'étant pas applicable en dehors de l'Union européenne, sauf accord international le prévoyant, ses dispositions ne font pas obstacle à ce qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers soit assujettie à cette contribution.

9. En posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée.

10. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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.

11. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

12. Il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement, au regard de l'assujettissement à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine, entre les personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles relevant du régime de sécurité sociale d'un État tiers.

13. Toutefois, 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. Au regard de cet objet, il existe une différence de situation, qui découle notamment du lieu d'exercice de leur activité professionnelle, entre ces personnes et celles qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers. La différence de traitement établie par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi.

14. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés. Le premier alinéa du e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- 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)

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. La présente question a été soulevée à l'occasion d'un litige relatif à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises due au titre des années 2011 à 2013. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi du premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2010 mentionnée ci-dessus.

2. Le premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoit : « Lorsqu'une société est membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A, le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du I s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe ».

3. La société requérante et les parties intervenantes soutiennent qu'en traitant différemment, pour la détermination du taux effectif de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, les sociétés membres d'un groupe, selon que celui-ci relève ou non du régime de l'intégration fiscale, les dispositions contestées méconnaîtraient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Serait également méconnue la garantie des droits, proclamée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à un double titre. D'une part, les dispositions contestées s'appliqueraient de manière rétroactive aux sociétés ayant déjà opté pour le régime de l'intégration fiscale. D'autre part, elles priveraient les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré des effets qu'elles pouvaient attendre du mécanisme de dégrèvement transitoire pour la contribution économique territoriale.

- Sur le fond :

4. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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.

5. En vertu de l'article 1586 ter du code général des impôts, les personnes qui exercent une activité soumise à la cotisation foncière des entreprises et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros sont assujetties à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Cette imposition est assise sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise et s'applique au taux de 1,5 %. Toutefois, l'entreprise peut bénéficier du dégrèvement institué par le paragraphe I de l'article 1586 quater du même code, égal à la différence entre, d'une part, le montant de la cotisation calculée au taux de 1,5 % et, d'autre part, l'application à la valeur ajoutée produite d'un taux fonction de son chiffre d'affaires. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises s'applique ainsi selon un barème progressif, qui comprend cinq tranches en fonction du chiffre d'affaires.



6. L'article 223 A du code général des impôts permet à une société, sur option, 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.

7. Les dispositions contestées prévoient que, pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré au sens de cet article 223 A et dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur ou égal à 7 630 000 euros, le dégrèvement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est calculé selon des modalités spécifiques. Dans ce cas, même si l'imposition est assise sur la valeur ajoutée de chaque société, le chiffre d'affaires à retenir pour déterminer le taux s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe.

8. Ainsi, les sociétés appartenant à un groupe dans lequel la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A est remplie font l'objet d'un traitement différent, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.

9. Or, en premier lieu, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est une imposition distincte de l'impôt sur les sociétés. Les modalités spécifiques de calcul du dégrèvement de la cotisation sur la valeur ajoutée instituées par les dispositions contestées sont donc sans lien avec le régime de l'intégration fiscale, qui 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. Par conséquent, lorsque la condition de détention mentionnée ci-dessus est satisfaite, les sociétés appartenant à un groupe sont placées, au regard de l'objet de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, dans la même situation, que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.

10. En second lieu, 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.

11. Ainsi, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le premier alinéa du paragraphe I bis de l'article 1586 quater du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution.

- Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

12. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

13. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision. Elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve du respect des délais et conditions prévus par le livre des procédures fiscales.

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

1. L'article 235 ter ZCA du code général des impôts institue une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués. Le premier alinéa du paragraphe I de cet article, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement [UE] n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du présent code ».

2. La société requérante et les parties intervenantes reprochent aux dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, d'instituer une différence de traitement injustifiée entre les redistributions de dividendes provenant de filiales selon que ces dernières sont établies dans un État membre de l'Union européenne, auquel cas elles sont exonérées de la contribution, ou qu'elles sont établies en France ou dans un État tiers, auquel cas elles y sont soumises. Les dispositions contestées institueraient également une différence de traitement injustifiée entre les sociétés redistribuant des dividendes reçus de leurs filiales établies dans des États membres de l'Union européenne et celles distribuant des dividendes prélevés sur leur propre profit d'exploitation. Il en résulterait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

- Sur le fond :

3. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». 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. 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. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. L'article 235 ter ZCA du code général des impôts institue, à la charge des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés, une imposition dénommée « contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués ». Cette contribution est due par la personne qui procède aux distributions de revenus, au sens des articles 109 à 117 du même code. Elle a pour fait générateur la distribution et est égale à 3 % des montants distribués.

6. Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, telle qu'elle ressort de la décision de renvoi de la question prioritaire de constitutionnalité, que les dispositions de l'article 235 ter ZCA ne peuvent être appliquées 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 mentionnée ci-dessus, mais peuvent, en revanche, être appliquées à l'ensemble des autres bénéficiaires distribués par cette société mère.

7. Il résulte ainsi des dispositions contestées 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.

8. 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. Un tel objectif ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier la différence de 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. Il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

9. Le premier alinéa 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, doit être déclaré contraire à la Constitution.

- Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

10. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

11. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision. Elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date.