

Stéphane AUSTRY - Avocat associé CMS Bureau Francis Lefebvre, Professeur associé à l'École de Droit de la Sorbonne

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL 2018, N° 59, P. 137

Égalité

Égalité devant la loi et les charges publiques

Discrimination par ricochet résultant de la non-conformité d'une loi à une directive européenne (Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017)

Par son arrêt AFEP du 17 mai 2017 (CJUE, 17 mai 2017, aff. C-365/16, *AFEP*, *RJF* 8-9/17, n° 898), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'article 4, 1-a de la directive mères-filiales (Dir. 2011/96/UE du 30 novembre 2011) s'oppose à ce que la contribution de 3 % instituée par l'article 235 *ter*ZCA du CGI soit prélevée sur les redistributions de dividendes provenant de filiales situées dans un autre État membre de l'Union européenne. Pour autant, la CJUE n'a pu se prononcer sur la redistribution de dividendes de filiales situées en France ou en dehors de l'Union européenne, car ces distributions n'entrent pas dans le champ de la directive. Ce faisant, sa décision a fait naître une différence de traitement entre les sociétés mères, selon que les bénéficiaires qu'elles distribuent proviennent de dividendes de filiales européennes, d'une part, ou de filiales françaises ou situées dans un État tiers à l'Union européenne, d'autre part. Dans le premier cas, la distribution échappe à la contribution, pas dans le second.

Saisi de cette différence de traitement à la suite d'une décision du Conseil d'État du 7 juillet 2017 (CE, 7 juillet 2017, n° 399757, *Sociétés de participations financières*, *RJF* 11/17, n° 1086), le Conseil constitutionnel a censuré cette « discrimination par ricochet », comme il l'avait fait précédemment par sa décision *Metro Holding* (Cons. const., 6 février 2016 n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding*: *RJF* 4/16, n° 366 avec obs. S. Austrey et D. Gutmann, p. 418 ; E. Raingeard de la Blétière et Ph. Durand, *FR* 8/16, inf. 2, p. 3 ; O. Fouquet, *Dr. fisc.* 6/16, act. 74 ; G. Blanluet, *Dr. fisc.* 12/16, c. 233). Dès lors en effet que la contribution additionnelle instituée par l'article 235 *ter*ZCA du CGI frappait indistinctement toutes les distributions, sans qu'il soit tenu aucun compte de leur origine, le législateur n'ayant pas cherché à frapper les redistributions de tel ou tel revenu sous-jacent reçues par la société distributrice, le Conseil constitutionnel en conclut que les « sociétés se trouvent dans la même situation au regard de l'objet de la contribution, qui consiste à imposer tous les montants distribués, indépendamment de leur localisation d'origine et y compris ceux relevant du régime mère-fille issu du droit de l'Union européenne » (paragr. 7).

Ce point étant acquis, il restait à savoir si la différence de traitement pouvait être justifiée par une raison d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi. Comme il l'avait déjà fait dans sa décision *Layher* du 30 septembre 2016 à propos de la même imposition (Cons. const., 30 septembre 2016, n° 2016-571 QPC, *Société Layher SAS*: *RJF* 12/16 n° 1108), le juge constitutionnel relève que le législateur a poursuivi un objectif de rendement et en déduit, conformément à une jurisprudence constante, qu'un tel objectif ne constitue pas une raison d'intérêt général suffisante pouvant justifier la différence de traitement (paragr. 8). Dès lors, puisqu'il n'existait aucune raison d'intérêt général pour traiter différemment des sociétés mères pourtant placées dans la même situation au regard de l'objet de la loi, le Conseil en a déduit que les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques avaient été méconnus (paragr. 8).

Cette décision marque donc une intéressante réitération du raisonnement consacré par la décision *Metro Holding* alors même qu'une partie de la doctrine s'était émue de cette jurisprudence, craignant que sa généralisation ne projette le droit européen au-delà de son champ d'application naturel et qu'il en résulte une intrusion excessive de la norme européenne dans le droit interne français (Olivier Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne -- À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, *Société Metro Holding* », *Droit fiscal* 2016, n° 6, act. 74 ; *adde*, Alexandre Maitrot de la Motte, « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? », *Droit fiscal*, n° 37, 15 septembre 2016, 475).

En outre, par une décision n° 2016-615 QPC, *Époux V*, en date du 9 mars 2017, le Conseil constitutionnel avait semblé s'orienter dans le sens d'une restriction du raisonnement consacré par la décision *Metro Holding*. Il s'agissait d'une affaire de discrimination dans laquelle des résidents situés en dehors de l'Union européenne voulaient se prévaloir de l'exonération de CSG sur les revenus du patrimoine dont bénéficient les résidents de l'Union européenne à la suite de l'arrêt *De Ruyter* de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 26 février 2015, aff. C-623/13, *De Ruyter*). Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a refusé de conclure à une rupture d'égalité parce que la loi française

instituant l'exonération de CSG trouve directement sa source et sa cause dans un règlement européen qui pose un principe d'unicité de législation en matière de sécurité sociale, et que ce principe n'a pas vocation à s'appliquer aux non-Européens. Les situations non-communautaires sont donc exclues du champ du régime d'exonération car la loi française, qui a évolué au contact du droit européen, n'a pas entendu les régir.

Mais comme l'explique très clairement [le commentaire de la décision](#) diffusé par le Conseil constitutionnel, la jurisprudence *Époux V* ne pouvait s'appliquer en l'espèce. En effet, à la différence de la législation en cause dans l'affaire *Époux V*, la loi ayant institué la contribution n'a pas tenu compte des exigences imposées par le droit de l'Union européenne. Loin de réserver un sort particulier aux distributions intracommunautaires, l'imposition frappait tous les dividendes de filiales, y compris en provenance d'État tiers. C'est donc bien cette volonté du législateur de traiter toutes les situations de manière uniforme qui constitue le motif essentiel de la censure. C'est parce que le législateur a voulu une égalité parfaite que l'inégalité, lorsqu'elle apparaît, devient inconstitutionnelle, même si cette inégalité est la conséquence involontaire et subie d'une correction imposée par le droit européen. Faute d'avoir pris en compte le droit européen comme il aurait dû le faire, le législateur a créé les conditions d'une discrimination qu'il n'a pas voulue. C'est cette discrimination qui conduit à une méconnaissance du principe d'égalité et, par voie de conséquence, à l'anéantissement du texte. La décision ici commentée confirme donc la jurisprudence *Metro Holding*.

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC)

Sens de la portée de la décision

Caractère séparable ou non des dispositions déclarées inconstitutionnelles (Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017)

Deux sources de discrimination potentielles avaient justifié le renvoi de la QPC ayant donné lieu à la décision du Conseil constitutionnel du 6 octobre 2017 relative à la contribution de 3 % instituée par l'article 235 *ter*ZCA du CGI qui était prélevée sur les redistributions de dividendes. La première touchait à la discrimination par ricochet résultant de la différence de traitement entre les dividendes intracommunautaires exonérés et les autres distributions taxables. La seconde faisait valoir en outre que les distributions de résultat opérationnel ne pouvaient pas être plus mal traitées que les redistributions de dividendes.

Saisi par le Conseil d'État sur les deux terrains, le Conseil constitutionnel n'a retenu que le premier pour fonder sa décision, sans se prononcer sur le second motif de discrimination. Il lui a suffi de constater l'inégalité de traitement entre les redistributions de dividendes suivant leur origine pour déclarer contraire à la Constitution dans son ensemble le premier alinéa du paragraphe I de l'article 235 *ter*ZCA du CGI qui fixait le principe même de la contribution de 3 %.

La décision constitue ainsi une nouvelle illustration de la dissociation entre les moyens ou les griefs qui fondent une décision juridictionnelle procédant à un contrôle abstrait de la conformité de la norme à une norme de droit supérieur et les conséquences ainsi tirées de la non-conformité de cette norme dans le dispositif de la décision. Cette distinction est très classique dans le contentieux de l'excès de pouvoir des actes réglementaires, la jurisprudence du Conseil d'État reposant en principe sur le caractère indivisible de l'acte réglementaire attaqué.

Ce principe d'indivisibilité trouve naturellement un écho dans le contrôle abstrait auquel le Conseil constitutionnel soumet les normes législatives lorsqu'il les confronte à la Constitution, et qui le conduit à vérifier, au cas par cas, le caractère séparable ou non des dispositions dont il est saisi. C'est ainsi par exemple que dans sa décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, il avait jugé contraire au principe d'égalité l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'électricité et aux produits énergétiques fossiles au motif notamment que la soumission de la consommation d'électricité à cette taxe n'était pas en adéquation avec les objectifs que s'était fixés le législateur. Loin de limiter les effets de sa décision à la seule taxation de l'électricité prévue par le texte, le Conseil constitutionnel avait alors jugé les dispositions en question « inséparables » des autres dispositions du I de l'article qui lui était déféré, qui déterminait notamment l'assiette et les cas d'exonération de cette taxe et avait censuré la taxe dans son ensemble.

C'est ce même raisonnement qui était à l'œuvre dans la décision *Metro Holding* du 6 février 2016 (Cons. const., 6 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding*: *RJF*4/16, n° 366). En effet, dans sa version applicable en 2003, n'entraient dans le champ d'application de la Directive que les participations dans des filiales établies dans un autre État membre dont la société mère détenait au moins 25 % du capital. Or, le régime des sociétés mères français tel que prévu à l'article 145 s'appliquait -- et s'applique toujours -- aux participations excédant 5 % du capital social. Autrement dit, étaient hors du champ d'application de la directive mères-filiales mais dans le champ d'application du texte contesté tel qu'interprété par le Conseil d'État les participations dans des filiales d'autres États membres dont la société mère détenait entre 5 % et 25 % du capital. La discrimination par ricochet censurée par le Conseil constitutionnel n'existait par conséquent pas à l'encontre des participations entre

5 % et 25 % dans des filiales françaises et extra-communautaires. Pourtant, le Conseil constitutionnel avait alors choisi de déclarer contraire à la Constitution l'intégralité des dispositions du b *ter* de l'article 145 du CGI qui faisaient l'objet de la QPC.

Cette approche trouve également sa justification dans le principe souvent rappelé par le Conseil constitutionnel suivant lequel il ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation de la même nature que le Parlement : or prononcer une censure partielle ou formuler une réserve d'interprétation ne visant que les redistributions de dividendes aurait profondément modifié l'objet de la contribution de 3 %, alors que le législateur avait entendu soumettre à cet impôt l'ensemble des redistributions quelle que soit leur source.

Autorité des décisions du Conseil constitutionnel

Portée de la notion de dispositions identiques dans leur substance et leur rédaction pour apprécier l'étendue de l'autorité de chose jugée (CE, 8 décembre 2017, n° 399757, Société de participations financières)

Par sa décision n° 2017-660 du 6 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnel le premier alinéa du I de l'article 235 *ter*ZCA du CGI « *dans sa rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015* ». Le Conseil d'État avait en effet saisi le Conseil constitutionnel de la question de la conformité à la Constitution de ces dispositions dans leur rédaction issue de ce dernier texte car il était saisi d'un recours pour excès de pouvoir dirigée contre certains paragraphes du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) introduits dans ce dernier en mai 2016. Le Conseil d'État considère dans cette hypothèse que les dispositions du CGI « applicables au litige » au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel sont celles issues de la dernière modification intervenue avant les commentaires formulés par l'administration fiscale dans le BOFiP. Mais l'article 235 *ter*ZCA du CGI avait été institué bien avant la loi de finances rectificative pour 2015, puisqu'il est issu de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

La question se posait donc de savoir si la déclaration d'inconstitutionnalité résultant de la décision du 6 octobre 2017 devait également trouver à s'appliquer au texte de l'article 235 *ter*ZCA du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2015. Or, comme on le sait puisqu'il en a déjà été fait état dans la présente chronique, le Conseil d'État juge constamment qu'en égard à l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, aux décisions du Conseil constitutionnel, la déclaration d'inconstitutionnalité d'une disposition « *doit être regardée comme s'appliquant également aux dispositions identiques, dans leur substance et dans leur rédaction* » qui lui étaient antérieures (CE, 16 janv. 2015, n° 386031, *Sté Métropole Télévision : Dr. fisc.* 2015, n° 28, comm. 469, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note S. Austray ; *RJF* 4/2015, n° 350).

La société SOPARFI avait néanmoins demandé au Conseil d'État, postérieurement à la décision du Conseil constitutionnel, de transmettre à ce dernier une nouvelle QPC dirigée contre l'article 235 *ter*ZCA dans sa rédaction initiale issue de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. Le caractère inconstitutionnel de ces dispositions identiques dans leur substance et leur rédaction aux dispositions déclarées inconstitutionnelles ne faisait aucun doute et c'est notamment pourquoi le Conseil d'État a refusé de les transmettre au Conseil constitutionnel en faisant une nouvelle fois application de sa jurisprudence Métropole Télévision.

Critères de transmission ou de renvoi de la question au Conseil constitutionnel

Caractère sérieux ou difficulté sérieuse de la question : interprétation de la loi conforme au droit de l'UE privat d'objet la QPC (Conseil d'État, 20 décembre 2017, n° 414974, Société Worms et Cie)

On sait que, dès lors que selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, c'est en fonction de l'interprétation jurisprudentielle d'une disposition législative que s'apprécie la conformité de cette dernière à la Constitution (décisions n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010 et n° 2010-52 QPC du 14 octobre 2010), le Conseil d'État ou la Cour de cassation peuvent fonder une décision de non-transmission d'une QPC sur la circonstance que l'interprétation qui a été retenue de ces dispositions les purgeait de leur inconstitutionnalité, soit que cette interprétation préexiste à la QPC (CE, 24 juin 2013, n° 366492, *France Télécom* ; CE, 23 mai 2014, n° 374056, *Société Financière du Pin*), soit qu'elle soit formulée précisément à l'occasion de l'examen de cette QPC (CE, 29 septembre 2010, n° 341065, *Société SNERR Théâtre de Paris*). Le Conseil d'État a également précisé que, sans être fondée à proprement parler sur une interprétation neutralisante des textes contestés, cette jurisprudence trouve aussi à s'appliquer lorsque l'interprétation retenue prive d'objet la critique formée à l'encontre de cette disposition (CE, 11 juillet 2014 n° 377999, *Société Linklaters LLP*).

Cette solution a notamment été appliquée par le Conseil d'État dans sa décision du 15 décembre 2014, n° 380942, *SA Technicolor*, à l'occasion de laquelle il était saisi d'une QPC qui tendait à la contestation au regard du principe d'égalité, sur le fondement du raisonnement qui allait être consacré quelques mois plus tard par la décision du 6 février 2016, *société Métro Holding*, de la différence de traitement au regard du régime des sociétés mères et filiales régies par les articles 145 et 216 du CGI entre dividendes relevant du champ d'application de la directive mères-filiales (Dir. 2011/96/UE du 30 novembre 2011) ou non. Le Conseil d'État avait alors refusé de transmettre la QPC en jugeant les dispositions en

cause devait être interprétées à la lumière des objectifs de la directive, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre, si bien que la condition dont la conformité à la directive était contestée ne pouvant s'appliquer ni aux distributions de dividendes relevant du champ d'application de la directive ni aux autres, aucune différence de traitement et donc aucune discrimination « par ricochet » ne résultait de cette interprétation des dispositions contestées.

Cette même solution vient d'être appliquée par le Conseil d'État dans une affaire où la requérante faisait valoir que le caractère optionnel du régime résultant de l'article 216 du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 1993 était contraire à la directive mère-fille, en soutenant que cette directive ferait obstacle à ce que l'État membre subordonne le bénéfice de l'exonération prévue par cette directive à l'établissement de formalités déclaratives, tel que l'exercice d'une option. La requérante en déduisait, sur le fondement d'un raisonnement de type *Métro Holding*, une différence de traitement entre les sociétés soumises à l'IS, selon que les distributions proviennent d'une filiale située dans un État membre autre que la France ou une filiale située en France, instaurant ainsi une discrimination par ricochet non justifiée, dès lors que le législateur n'aurait pas entendu traiter différemment les sociétés selon l'État de résidence de la filiale dans l'Union européenne.

Le Conseil d'État juge néanmoins que le caractère optionnel n'est pas contraire à la directive, mais après avoir précisé, en innovant par rapport à sa jurisprudence antérieure (CE, 16 novembre 2016, n° 387576, *SA Havas : R.J.F.2/17*, n° 111), « *qu'une société qui n'a pas expressément renoncé au bénéfice du régime des sociétés mères peut, eu égard aux modalités d'imposition des produits soumis à ce régime et dès lors que la loi n'a pas prévu que l'absence d'exercice de l'option pour ce régime dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit de bénéficier de l'exonération, exercer cette option dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales* ». C'est au prix de cette précision qui l'a conduit à juger que « *les règles d'option pour le régime des sociétés mères, qui permettent notamment de déterminer et de contrôler le résultat imposable, ne constituent ainsi pas, eu égard à leur objet et leurs conditions de mise en œuvre, des mesures restrictives de nature à priver les sociétés mères du bénéfice des avantages prévus par la directive* » que le Conseil d'État estime que les dispositions contestées ne méconnaissent pas les objectifs de la directive dont elles assurent la transposition, si bien qu'aucune différence de traitement entre dividendes suivant qu'ils relèvent ou non du champ d'application de la directive ne peut ainsi être caractérisée.

Revue doctrinale

Articles relatifs aux décisions du Conseil constitutionnel

4 août 2016

2016-737 DC

Loi pour la conquête de la biodiversité, de la nature et des paysages

- Dellaux, Julien. « La validation du principe de non-régression en matière environnementale par le Conseil constitutionnel au prix d'une définition *a minima* de sa portée ». *Revue Juridique de l'environnement*, décembre 2017, n° 4-2017, p. 693-704.

24 février 2017

2016-612 QPC

SCI HYEROISE [Dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location ou d'inexploitation d'un immeuble utilisé par le contribuable lui-même]

- Halbert, Marine. « L'extension de l'autorité des réserves d'interprétation aux dispositions analogues », *Revue française de droit administratif*, septembre-octobre 2017, n° 5, p. 882-892.

9 mars 2017

2016-616/617 QPC

Société Barnes et autre [Procédure de sanction devant la Commission nationale des sanctions]

- Catelan Nicolas. « Le retour de l'indépendance ». In « Chronique de jurisprudence en matière pénale », *Revue française de droit constitutionnel*, septembre 2017, n° 111, p. 740-742.

2 juin 2017

M. Jacques R. et autres [Sanction par l'AMF de tout manquement aux obligations visant à protéger les investisseurs ou le bon fonctionnement du marché]

- Brigant Jean Marie. « Sanction prononcées par l'AMF : tout est conforme ». In « Chronique de jurisprudence - Infractions boursières », *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé*, juillet-septembre 2017, n° 3, p. 540-543.

28 septembre 2017

2017-654 QPC

Société BPCE [Impossibilité de report de l'imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère]

- Iljic Anne. « Crédits d'impôt conventionnels : le bout du tunnel ? », *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales*, novembre 2017, n° 11, p. 1365-1370.

Droit fiscal/Finances publiques

- Bied-Charreton Hughes. « Le foisonnement fiscal, une maladie française », *Études*, décembre 2017, n° 12, p. 47-58.
- Danelciuc-Colodrovschi Nataça. « Règle d'or et dérives budgétaires. Réflexion au sujet des missions et du rôle du Haut conseil des finances publiques français » in *Droits fondamentaux, équilibre budgétaire et protection juridictionnelle : actes de la journée d'études du 12 juin 2015*. [Clermont-Ferrand] : Institut universitaire Varenne, 2017, p. 71-96.
- Oliva Éric. « La mise en œuvre de la règle d'or dans le système normatif français (validité, efficacité, effectivité et efficience de la règle d'or) ». In *Droits fondamentaux, équilibre budgétaire et protection juridictionnelle : actes de la journée d'études du 12 juin 2015*. [Clermont Ferrand] : Institut universitaire Varenne, 2017, p. 11-47.