

Chronique de droit économique et fiscal

Écrit par

Stéphane AUSTRY



Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre,
professeur associé à l'École de Droit de la
Sorbonne

Égalité

Égalité devant la loi et les charges publiques

§ *Limites de l'invocation de la discrimination par ricochet résultant de la non-conformité d'une loi à une règle européenne (Cons. constit., 13 avril 2018, décision n°2018-699 QPC, société Life Sciences Holdings France)*

Par sa décision C-386/14, Groupe Steria du 2 septembre 2015, la Cour de justice a jugé contraire à la liberté d'établissement la limitation aux seules distributions de filiales membres d'un groupe d'intégration fiscale au sens de l'article 223 A du CGI de la neutralisation alors prévue par le 2^{ème} alinéa de l'article 223 B du CGI de la quote-part de frais et charges (QPFC) de 5 % qui doit normalement être réintégrée au résultat imposable pour les dividendes bénéficiant du régime mère fille en application de l'article 216 du CGI. Tirant les conséquences de cette décision, le législateur a, par l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2015, supprimé ce dispositif de neutralisation auquel a été substitué, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, un taux dérogatoire de 1 % de QPFC applicable aux distributions perçues par une société membre d'un groupe d'intégration fiscale 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 État membre de l'UE ou de l'EEE qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour être membre de ce groupe autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France.

Pour les exercices clos antérieurement au 1^{er} janvier 2016, les dispositions du 2^{ème} alinéa de l'article 223 B restaient toutefois applicables et faisaient obstacle à la neutralisation de la QPFC en ce qui concerne les distributions provenant de sociétés établies dans un État tiers. C'est donc en contestant la conformité de ces dispositions à la Constitution que la société Life Sciences Holdings France espérait obtenir l'extension de la neutralisation de la QPFC aux distributions provenant de filiales établies dans un État tiers.

Elle faisait valoir, d'une part, sur la base d'un raisonnement empruntée à la décision Metro Holding du Conseil constitutionnel du 3 février 2016 (Cons. const. 3 février 2016 n° 2015-520 QPC, société Metro Holding : RJF 4/16 n° 366 avec obs. S. Austry et D. Gutmann p. 418 ; E. Raingard 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) que l'extension de la neutralisation aux seules distributions provenant de sociétés européennes résultant de la jurisprudence Steria entraînait une discrimination par ricochet contraire au principe d'égalité devant les charges publiques, et, d'autre part, que la neutralisation de la QPFC n'étant pas intrinsèquement liée au régime de l'intégration fiscale, le fait de réserver cet avantage aux seules filiales détenues à plus de 95 % conduisait à une différence de traitement entre sociétés soumises au régime mère-fille également contraire au principe d'égalité.

Se prononçant sur la QPC qui lui avait été renvoyée par le Conseil d'État, le Conseil constitutionnel a admis, au point 7 de sa décision la double différence de traitement dénoncée par la société. Il reconnaît ainsi que, d'une part, sont traités différemment les groupes fiscalement intégrés, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne, et que, d'autre part, une différence de traitement est opérée entre les groupes de sociétés placés sous le régime des sociétés mères, selon qu'ils relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale.

Toutefois, il estime que ces différences de traitement ne sont pas contraires au principe d'égalité en jugeant :

- d'une part, que les groupes dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation ;
- d'autre part, que, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, qui était selon le Conseil constitutionnel « de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements », il ne résulte pas de la modification de leur portée résultant de la jurisprudence *Steria* une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi ;
- et, enfin, qu'en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la QPFC, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration, ce qui constitue un objectif d'intérêt général en rapport avec l'objet de la loi.

Cette décision du Conseil constitutionnel illustre, comme précédemment la décision n°2016-615 QPC du 9 mars 2017, les limites du raisonnement *Metro Holding* : le Conseil constitutionnel confirme ses réticences à en faire une application qui permettrait d'étendre les avantages reconnus aux situations européennes aux situations ne relevant pas du champ d'application du droit de l'UE.

Elle rend sans doute très incertaine la contestation au regard du principe d'égalité du dispositif issu de l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2015, à tout le moins en tant qu'il limite son champ d'application aux situations internes et aux situations européennes et en exclut les distributions provenant de filiales situées dans un État tiers.

Égalité devant les charges publiques

§ *Limites de la notion de dispositions instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscales (Cons. constit., 20 avril 2018, décision n°2018-701 QPC, société Mi développement ; Conseil d'État, 30 mai 2018, n°412964, société Highco)*

Ces deux décisions illustrent les limites des principes de la jurisprudence issue de la décision AFEP n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015, qui subordonne la conformité à la Constitution de dispositifs anti-abus à l'existence d'une clause de sauvegarde.

Dans la première affaire ayant donné lieu à la décision du Conseil constitutionnel du 20 avril 2018 était en cause le septième alinéa de l'article 223 B du CGI, issu d'un amendement déposé à l'occasion de l'introduction du régime d'intégration fiscale dans le CGI lors de la séance du 8 décembre 1988 par le ministre du Budget Michel Charasse, qui a donné son nom à ce dispositif connu comme « l'amendement Charasse ». Cette disposition institue un régime particulier limitant la déductibilité des intérêts dans l'intégration fiscale lorsque la société qui acquiert les titres cédés et celle qui est vendue sont contrôlées, directement ou indirectement, par la ou les mêmes personnes. La notion de contrôle visée par ce dispositif a été étendue par l'article 40 de la LFR pour 2005, puisque désormais le contrôle doit s'entendre « *de l'exercice direct ou indirect, individuel ou de concert (...) des droits de vote en assemblée des actionnaires, soit majoritaire, soit permettant de déterminer les décisions* » (CE, 19 février 2014, n° 346638, Sté Laboratoire Virbac).

Dans son arrêt société Mi Développement du 4 mai 2017, la CAA de Nantes avait déduit de ces dispositions qu'elle faisait obstacle à la déduction des intérêts « non seulement dans l'hypothèse d'une identité entre le ou les actionnaires de la société cédante et le ou les actionnaires exerçant le contrôle de la société cessionnaire mais également dans le cas où l'actionnaire de la société cédante exerce, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire ».

La société Mi Développement a assorti son pourvoi contre cet arrêt d'une QPC en faisant valoir une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques liées à l'impossibilité d'apporter la preuve que l'opération de restructuration effectuée dans ce cadre ne revêt pas un caractère artificiel. Le Conseil d'État avait transmis cette QPC en la limitant au cas de l'espèce c'est-à-dire l'impossibilité pour le contribuable « *d'apporter la preuve, dans l'hypothèse où l'actionnaire qui contrôlait la société cédée exerce, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire, que l'opération ne poursuit pas qu'un but fiscal* ».

Pourtant, contrairement à ce qui avait été suggéré par le Conseil d'État, le Conseil constitutionnel ne limite pas son examen au cas particulier de l'action de concert mais considère que la QPC porte ainsi sur l'intégralité de « la première phrase du septième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts », c'est-à-dire sur le principe même de l'amendement Charasse. Le Conseil constitutionnel en déduit que ces dispositions ne portent pas

atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques dès lors que le septième alinéa de l'article 223 B n'instituerait pas une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. En effet, pour le Conseil constitutionnel, en adoptant les dispositions contestées, « le législateur a entendu faire obstacle à ce que (...) la prise en compte des bénéfices de la société rachetée, pour la détermination du résultat d'ensemble, soit compensée par la déduction des frais financiers (...) » et « a ainsi entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux » et non instituer une présomption de fraude ou d'évasion fiscales.

Dans la seconde affaire ayant donné lieu à la décision du Conseil d'État du 30 mai 2018, était en cause le a) *septies* du I de l'article 219 du CGI, qui, dans sa rédaction issue de la loi de finance pour 2011, prévoit, lorsque des titres de participations sont cédés entre sociétés liées, de reporter l'imposition entre les mains de la cédante des plus et moins-values de cession de titres de participation détenus depuis moins de deux ans à la survenue du premier des trois événements suivants : soit la date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'IS ou est absorbée par une entreprise qui n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés, soit la date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à la cédante, et à défaut, la date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans décompté à partir du jour où la cédante avait acquis les titres. L'imposition est alors établie chez la cédante selon le régime de plus ou moins-values qui aurait été applicable si elle avait cédé des titres à cette date.

La conformité à la Constitution de ces dispositions était notamment contestée par la SA Highco sur le fondement de la jurisprudence AFEP du 20 janvier 2015, comme dans l'affaire précédente. La société faisait ainsi valoir à l'appui de son argumentation que l'objet de la loi était de lutter contre les pratiques consistant à céder, entre sociétés liées, des titres de participation détenus depuis moins de 2 ans qui s'étaient dépréciés, et de constater alors une moins-value déductible, car de court terme, alors que de tels titres, s'ils avaient été conservés par la cédante, n'auraient pu donner lieu qu'à une provision pour dépréciation non déductible fiscalement. Elle en déduisait qu'il s'agissait d'un dispositif anti-abus destiné à lutter contre des pratiques de fraude et d'évasion fiscale pour lequel le législateur aurait dû ménager la possibilité pour le contribuable de démontrer que l'objectif principal de la cession n'était pas fiscal, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel (voir notamment décision n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015).

Le Conseil d'État écarte cette argumentation en relevant que les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscale, et que les critères retenus par le législateur présentent un caractère objectif et rationnel en fonction du but poursuivi « dès lors que la cession, dans les deux ans de leur acquisition, de titres de participation ayant subi une dépréciation était effectivement susceptible de caractériser une pratique d'optimisation ».

Ces deux décisions confirment donc que les juridictions adoptent désormais une approche restrictive du champ d'application de la jurisprudence issue de la décision n°2014-437 QPC du 20 janvier 2015. Ce n'est en effet que lorsque ces dispositions sont regardées comme instituant une « présomption de fraude ou d'évasion fiscales » que cette jurisprudence trouverait à s'appliquer, mais tel ne serait le cas ni pour l'amendement Charasse ni pour le a) *septies* du I de l'article 219 du CGI, sans à dire vrai que les deux décisions justifient clairement cette conclusion.

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC)

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

§ *Notion de disposition applicable au litige et effet de l'interprétation rendue par le Conseil d'État ou la Cour de cassation sur le contrôle de constitutionnalité (Conseil d'État, 26 janvier 2018, n°415695 et décision n°2018-700 QPC du 13 avril 2018)*

Dans sa rédaction, issue de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2011, antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 24 de la loi de finances pour 2013, l'article 209-I du CGI prévoyait que le déficit constaté au titre d'un exercice par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés pouvait être considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite du montant de 1 000 000 €. L'article 24 de la loi de finances pour 2013 a cependant, dans le cadre d'une mesure de faveur à caractère incitatif, majoré la limite de 1 000 000 € « du montant des abandons de créances consentis à une société » lorsque cette dernière faisait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire. Cette majoration pouvait également intervenir dans le cadre d'abandons de créance consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce.

L'article 24 de la loi de finances pour 2013, du fait de sa formulation, semblait accorder le bénéfice de cette majoration à la société qui consent l'abandon de créance mais la doctrine administrative n'a pas suivi cette lecture du texte, puisque l'administration a publié le 10 avril 2013 une instruction dans laquelle elle estimait au contraire que ce dispositif bénéficiait aux seules « sociétés bénéficiant d'abandons de créances consentis » et non à celles qui avaient consenti l'abandon.

Le législateur a confirmé cette analyse du dispositif prévu à l'article 209-I du CGI par une modification résultant du I de l'article 17 de la loi de finances pour 2017 auquel le II de ce même texte a conféré un caractère interprétatif.

La société Technicolor a entendu contester la conformité à la Constitution de cette disposition interprétative, sur le fondement de la jurisprudence

issue de la décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017 société Alinéa. Elle a à cette fin formé un recours pour excès de pouvoir contre l'instruction de 2013 en invoquant à l'appui de cette dernière une QPC portant sur le II de l'article 17 de la loi de finances pour 2017.

Cette argumentation soulevait cependant une difficulté relative à la condition d'applicabilité au litige à laquelle est subordonné la transmission au Conseil constitutionnel d'une QPC par les juridictions saisies. En effet, comme l'avait relevé Romain Victor dans ses conclusions sur la décision du Conseil d'État du 26 janvier 2018 *« l'applicabilité au litige de la disposition législative contestée, adoptée fin 2016, n'est pas une donnée immédiate de la conscience car le litige est ici un recours contre des commentaires administratifs publiés au BOFiP-Impôts en avril 2013. (...) a priori, il semble raisonnable de tenir que l'Administration n'a pu commenter en 2013 une disposition législative adoptée plus de trois ans plus tard »*.

Mais, et c'est ce qui confère tout son intérêt à la décision du Conseil d'État, Romain Victor avait néanmoins proposé à ce dernier de considérer que la condition d'applicabilité au litige était satisfaite. Après avoir relevé *« que la disposition législative contestée est expressément interprétative et qu'elle revêt, pour ce motif, un caractère rétroactif (...) dès lors, si le quatrième alinéa du I de l'article 209 du CGI est bien applicable au litige, au sens et pour l'application de l'article 23, 5 de l'ordonnance organique, il en va de même des dispositions permanentes du II de la loi de finances pour 2017 qui ont vocation à s'incorporer au texte interprété »*, il avait indiqué qu'il convenait de *« tirer toutes les conséquences de la fiction juridique qui résulte de l'adoption par le législateur de dispositions ouvertement interprétatives et considérer que l'Administration est réputée avoir commenté en 2013 le texte issu de la loi de finances pour 2017 »*.

Romain Victor ajoutait qu'il *« n'en irait différemment que si le Conseil d'État devait « estimer que, nonobstant le caractère expressément interprétatif de la disposition contestée, celle-ci ne serait pas réellement rétroactive faute d'une différence de substance entre le texte nouveau et le texte ancien. Mais en l'espèce, nous avons acquis la conviction que la réécriture n'est pas neutre mais introduit bien un changement par rapport au sens du texte interprété. »*

Bien qu'il ne se soit pas expressément prononcé sur ce point, le Conseil d'État a décidé de transmettre la QPC au Conseil constitutionnel si bien qu'il n'a donc pu juger applicables au litige les dispositions du II de l'article 17 de la loi de finances pour 2017 qu'en faisant sienne l'interprétation des dispositions du 4ème alinéa de l'article 209-I du CGI proposée par son rapporteur public, c'est-à-dire en considérant que l'interprétation qu'il convenait de retenir des dispositions initiales de cet article était bien celle que défendait la société Technicolor et non celle qui avait été retenue par l'administration.

Pourtant, dans sa décision du 13 avril 2018, le Conseil constitutionnel a jugé tout au contraire que *« en complétant le paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts par la loi du 29 décembre 2012 [de finances pour 2013], le législateur a, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires, entendu donner aux sociétés auxquelles ont été consentis des abandons de créances (...) la possibilité de majorer la limite de déficit déductible du bénéfice d'un exercice, à hauteur du montant des abandons de créances qui leur ont été consentis au cours de cet exercice »*. Ayant retenu cette interprétation des dispositions initiales résultant de l'article 24 de la loi de finances pour 2013, il en a logiquement déduit que le caractère interprétatif conféré aux dispositions du I de l'article 17 de la loi de finances pour 2017 par le II de ce même article n'avait pas porté atteinte à la garantie des droits protégée par l'article 16 de la déclaration de 1789 puisque les dispositions du I avaient *« le même objet et la même portée »* que les dispositions initialement adoptées.

Les raisons pour lesquelles le Conseil constitutionnel s'est ainsi écarté de l'interprétation qui avait été certes implicitement mais sans aucun doute nécessairement retenue par le Conseil d'État pour considérer que les dispositions étaient applicables au litige sont explicitées de la manière suivante par le commentaire de la décision :

« Cette question du sens des dispositions adoptées en 2012 -- s'appliquaient-elles aux sociétés ayant consenti des abandons de créances ou à celles en ayant bénéficié ? -- n'était pas tranchée dans les motifs de la décision de renvoi du Conseil d'État, qui se limitait à reproduire les dispositions en cause (point 2), à rappeler que les dispositions contestées « confèrent un caractère interprétatif » au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI et à conclure au caractère sérieux de la question (point 3). La reconnaissance de ce caractère sérieux, justifiant le renvoi au Conseil constitutionnel, ne permettait pas non plus, à elle seule, de conclure à une interprétation implicite du Conseil d'État des dispositions législatives adoptées en 2012 : ce caractère sérieux pouvait également découler d'une incertitude sur le sens de ces dispositions, que n'avait pas levée le juge du filtre »

Il est bien clair en effet que la seule circonstance que le juge du filtre retienne le caractère sérieux d'un moyen ne suffit pas, sauf motivation expresse, à considérer que ce dernier aurait pris position sur l'interprétation des dispositions législatives faisant l'objet de la QPC. Mais il n'en reste pas moins que cette analyse n'explique pas pourquoi le Conseil constitutionnel n'a pas pris en considération la solution implicite nécessairement retenue par le Conseil d'État pour juger les dispositions applicables au litige.

Cette prise de position du Conseil constitutionnel constitue donc un enseignement important pour le juge du filtre puisqu'il en résulte que ce dernier devra désormais prendre soin d'explicitier expressément les raisons pour lesquelles l'interprétation qu'il retient des dispositions législatives contestées

le conduit à regarder ces dernières comme applicables au litige.

Citer cet article

Stéphane AUSTRY. « Chronique de droit économique et fiscal », Titre VII [en ligne], n° 1, *Le sens d'une constitution*, septembre 2018. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal>