

Commentaire

Décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015

Loi de finances rectificative pour 2015

Le projet de loi de finances rectificative (LFR) pour 2015 a été délibéré en Conseil des ministres le 13 novembre 2015. Il a été adopté en première lecture par l'Assemblée nationale le 8 décembre 2015 puis, modifié, par le Sénat le 11 décembre. Après l'échec de la commission mixte paritaire (CMP) le 14 décembre 2015, il a fait l'objet d'un nouveau vote de l'Assemblée nationale le 15 décembre 2015 et a été rejeté en nouvelle lecture par le Sénat le 16 décembre. Il a été adopté en lecture définitive par l'Assemblée nationale le 17 décembre 2015.

La loi adoptée a été déférée par plus de soixante sénateurs qui mettaient en cause la conformité à la Constitution de certaines dispositions de ses articles 29 et 50. Le Conseil constitutionnel a par ailleurs soulevé d'office la constitutionnalité des dispositions des articles 43, 100 et 115.

Dans sa décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions contestées de l'article 29. Il a en revanche jugé contraires à la Constitution les dispositions des paragraphes VII et VIII de l'article 50 au motif qu'elles avaient été introduites en nouvelle lecture sans être en relation directe avec une disposition restant en discussion (« entonnoir ») et les articles 43, 100 et 115 dès lors que leurs dispositions étaient étrangères au domaine des lois de finances (« cavalier »).

Seuls seront commentés les motifs par lesquels le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur certaines des dispositions de l'article 29 de la loi déférée relatives au régime fiscal des sociétés mères.

I. – Les dispositions contestées

La LFR pour 2015 comporte plusieurs dispositions modifiant le régime fiscal des sociétés mères. Certaines figurent à l'article 29 et d'autres à l'article 40.

Le Conseil constitutionnel était seulement saisi des dispositions de l'article 29 qui transposent, en droit interne, la « clause anti-abus » prévue par la directive n° 2011/96/UE du 30 novembre 2011 telle que modifiée par la directive (UE) n° 2015/121 du 27 janvier 2015, à laquelle les États membres doivent se

Commentaire

conformer au plus tard le 31 décembre 2015.

Le régime fiscal des sociétés mères prévu par le code général des impôts (CGI) constitue, désormais, la transposition des dispositions d'une directive de l'Union européenne qui régit les situations transfrontalières.

On doit rappeler qu'est ainsi qualifié le régime, issu d'une loi de 1920 modifiée à de très nombreuses reprises, qui a été historiquement conçu pour éviter le cumul d'impositions au niveau des associés de la société mère.

Ce régime fiscal, régi par les dispositions combinées des articles 145 et 216 du CGI, permet aux sociétés mères, sur option, d'être exonérées d'impôt sur les sociétés sur les produits de participation reçus de leurs filiales. L'article 216 prévoit que les produits nets des participations perçus au cours d'un exercice par une société mère peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges, fixée uniformément à 5 % du produit total des participations. L'article 145 détermine les conditions requises pour bénéficier du dispositif prévu à l'article 216 : y sont éligibles les sociétés mères qui détiennent pendant deux ans des titres de participation représentant au moins 5 % du capital de leur filiale.

L'article 119 *ter* du CGI garantit en principe l'identité de traitement des sociétés mères – françaises et étrangères – détenant des filiales françaises. Les sociétés mères établies dans l'UE et qui ne bénéficient pas d'un régime équivalent au régime des sociétés mères dans le pays où elles sont établies bénéficient d'une exonération de la retenue à la source de 30 % prévue par l'article 119 *bis*¹.

Au regard du droit communautaire, cette législation s'insère dans le cadre de la directive du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, dite « directive mère-fille ». Il s'agit de l'une des premières directives relative à la fiscalité des entreprises. Elle repose sur deux idées simples que l'on retrouve dans le régime de droit interne : d'une part, éviter que deux niveaux successifs d'imposition se superposent ; d'autre part, prévoir un taux de retenue à la source nul pour neutraliser le frottement fiscal dans ce type d'opérations².

¹ Sous réserve d'une condition de détention de 10 % du capital de la filiale.

² Ainsi que le rappelle le cons. (3) de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 qui refond la directive : « L'objectif de la présente directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère ».

Commentaire

Historiquement, c'est la loi du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991 qui a transposé la directive mais seulement s'agissant de la retenue à la source. Les règles préexistantes d'exonération de la société mère n'avaient pas été modifiées au motif, qui transparaît dans les travaux préparatoires de cette loi, que le régime français avait alors été considéré comme conforme, par anticipation, à la directive, à l'exception donc du mécanisme de retenue à la source.

La directive « mère-fille » ne régit que les situations transfrontalières intra-communautaires. Le 1^{er} de l'article 1^{er} de la directive du 30 novembre 2011, qui n'a pas été modifié par la directive du 15 janvier 2015, le prévoit ainsi expressément :

« 1. Chaque État membre applique la présente directive :

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

Le champ d'application de cette directive ne couvre donc que ces situations, le législateur national retrouvant en principe sa pleine souveraineté lorsque sont en cause l'ensemble des situations non transfrontalières au sein de l'UE.

II. – Les griefs des sénateurs requérants

Les sénateurs adressaient leurs reproches aux dispositions du 3^o du B et à celles du c) du 2^o du C du paragraphe I de l'article 29, l'ensemble de ces dispositions ayant en commun de prévoir de nouvelles dispositions « anti-abus » spécifiques au régime fiscal des sociétés mères.

Les dispositions du 3^o du B du paragraphe I réécrivent le 3 de l'article 119 *ter* du CGI pour prévoir :

« 3. Le 1 ne s'applique pas aux dividendes distribués dans le cadre d'un

Commentaire

montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de ce même 1, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

Pour l'application du présent 3, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

Cette modification, applicable aux dividendes dits « sortants », s'accompagne d'une autre modification, applicable aux dividendes dits « entrants ». Cette dernière résulte du neuvième alinéa du c) du 2° du C du paragraphe I, qui ajoute un k) au 6 de l'article 145 du CGI ayant pour effet de rendre inapplicable le régime fiscal des sociétés mères « *Aux produits des titres de participation distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages définis au 3 de l'article 119 ter* ».

Ces dispositions de l'article 29 sont directement issues d'une modification apportée à la directive mère-fille par la directive n° 2015/121 du Conseil en date du 27 janvier 2015. Elles sont la reproduction des dispositions de l'article 1^{er} de cette directive qui créent une clause « anti-abus ».

Les sénateurs saisissants faisaient valoir que les dispositions contestées constituent un « contournement » de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Ils s'appuyaient à cet égard sur la décision n° 2013-685 DC, relative à la loi de finances pour 2014, par laquelle le Conseil a jugé :

« Considérant que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales permet à l'administration, dans une procédure de rectification, d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes constitutifs d'un abus de droit "soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles" ; que les dispositions contestées modifient la définition de ces actes pour prévoir que sont constitutifs d'un abus de droit, non plus les actes qui "n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou

Commentaire

d'atténuer" l'impôt que l'intéressé aurait dû supporter "si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés" mais les actes qui "ont pour motif principal" d'éviter ou d'atténuer l'impôt ; qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale ;

« Considérant que, d'une part, la procédure de l'abus de droit fiscal peut s'appliquer à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers ; que, d'autre part, la mise en œuvre de cette procédure est assortie, outre du rétablissement de l'impôt normalement dû et du paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois en vertu du paragraphe III de l'article 1727 du code général des impôts, d'une majoration égale, en vertu de l'article 1729 du même code, à 80 % des impôts dus, ramenée à 40 % "lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire" ;

« Considérant que, compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées³, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant "pour motif principal" d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter »⁴.

Cette décision avait ainsi censuré l'utilisation du « motif principalement fiscal » pour caractériser un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), cette notion conférant une trop grande marge d'appréciation à l'administration fiscale. Or, on retrouve les termes « pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal » dans la disposition contestée, directement issus de la directive elle-même.

Les sénateurs requérants soutenaient également que l'imprécision des termes de l'article 29 de la loi déferée emporte une méconnaissance du principe de sécurité juridique, de l'article 34 de la Constitution et de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Ils faisaient enfin valoir que les dispositions contestées méconnaissent le principe de légalité des délits et des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Avant de prendre parti sur la conformité des dispositions contestées à sa propre jurisprudence et sur le bien-fondé des griefs soulevés par les sénateurs requérants, il revenait au Conseil constitutionnel de se déterminer sur la nature

³ La décision cite l'article 34 de la Constitution, l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi et le principe de légalité des délits et des peines.

⁴ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 116 à 118.

du contrôle qu'il devait exercer, compte tenu de sa jurisprudence relative aux directives communautaires. Les dispositions déferées soulevaient en effet une question inédite.

III. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative aux lois de transposition de directives

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence particulière relative aux dispositions législatives procédant à la transposition d'une directive communautaire.

En effet, dans le cadre de la procédure de l'article 61 de la Constitution, le Conseil constitutionnel a déduit de l'article 88-1 de la Constitution, aux termes duquel « *La République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007* », une exigence constitutionnelle de transposition en droit interne des directives de l'Union européenne.

Cette exigence constitutionnelle conduit le Conseil constitutionnel à exclure par principe de son contrôle de constitutionnalité les dispositions législatives qui assurent la transposition des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive en se bornant à en tirer des conséquences nécessaires. Ainsi, expressément depuis 2004, le Conseil constitutionnel considère qu'un moyen critiquant la constitutionnalité d'une loi portant transposition d'une directive n'est recevable que si elle s'avère contraire à une règle ou un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le pouvoir constituant y ait consenti, ou si la disposition législative est manifestement incompatible avec la directive qu'elle a pour objet de transposer⁵.

Dans sa décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, le Conseil constitutionnel a ainsi synthétisé sa jurisprudence :

⁵ Décisions n°s 2004-496 DC du 10 juin 2004, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, cons. 7 à 9 ; 2004-497 DC du 1er juillet 2004, *Loi relative aux communications électroniques et aux services de communication audiovisuelle*, cons. 18 et 19 ; 2004-498 DC du 29 juillet 2004, *Loi relative à la bioéthique*, cons. 4 ; 2004-499 DC du 29 juillet 2004, *Loi relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel et modifiant la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés*, cons. 7 ; 2006-540 DC du 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, cons. 17 à 19 ; 2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative au secteur de l'énergie*, cons. 4 à 6 ; 2008-564 DC du 19 juin 2008, *Loi relative aux organismes génétiquement modifiés*, cons. 42 à 44.

Commentaire

« *Considérant qu'aux termes de l'article 88-1 de la Constitution : " La République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 " ; qu'ainsi, la transposition en droit interne d'une directive communautaire résulte d'une exigence constitutionnelle ;*

« *Considérant qu'il appartient au Conseil constitutionnel, saisi dans les conditions prévues par l'article 61 de la Constitution d'une loi ayant pour objet de transposer en droit interne une directive communautaire, de veiller au respect de cette exigence ; que, toutefois, le contrôle qu'il exerce à cet effet est soumis à une double limite ; qu'en premier lieu, la transposition d'une directive ne saurait aller à l'encontre d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le constituant y ait consenti ; qu'en second lieu, devant statuer avant la promulgation de la loi dans le délai prévu par l'article 61 de la Constitution, le Conseil constitutionnel ne peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne sur le fondement de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ; qu'en conséquence, il ne saurait déclarer non conforme à l'article 88-1 de la Constitution qu'une disposition législative manifestement incompatible avec la directive qu'elle a pour objet de transposer ; qu'en tout état de cause, il appartient aux juridictions administratives et judiciaires d'exercer le contrôle de compatibilité de la loi au regard des engagements européens de la France et, le cas échéant, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel »⁶.*

Le Conseil constitutionnel a rappelé, en l'espèce, les principes de cette jurisprudence (cons. 4 et 5).

IV. – L'application à l'espèce

Les dispositions contestées de l'article 29 transposent les dispositions de l'article 1^{er} de la directive du 15 janvier 2015 qui a remplacé le paragraphe 2 de l'article 1^{er} de la directive du 30 novembre 2011 par de nouveaux paragraphes 2, 3 et 4 ainsi rédigés :

« *2. Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage*

⁶ Décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 17 et 18.

Commentaire

fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

« Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

« 3. Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

« 4. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus ».

1. – L'application des critères de la jurisprudence

Le Conseil constitutionnel devait d'abord se déterminer sur le point de savoir si les dispositions contestées transposent des dispositions inconditionnelles et précises d'une directive.

Ce caractère « inconditionnel et précis » des dispositions de la directive se déduit du fait qu'elles ne doivent pas, au sens de la jurisprudence communautaire, laisser leur libre arbitre aux États membres. À l'aune de ces critères, le texte transposé était effectivement contraignant.

Si l'article 1^{er} de la directive du 27 janvier 2015, dont les dispositions ont été insérées à l'article 1^{er} de la directive du 30 novembre 2011, comporte les dispositions précitées, son article 2 dispose ainsi que « *Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive au plus tard le 31 décembre 2015* ». Et si le considérant (9) mentionne que la directive « *ne devrait en aucune manière compromettre la faculté des États membres d'appliquer leurs dispositions nationales ou conventionnelles visant à prévenir la fraude fiscale ou les abus* »⁷, le considérant (5) prévoit quant à lui que « *l'insertion d'une règle anti-abus commune minimale dans la directive 2011/96/UE serait très utile pour éviter tout usage abusif de cette directive et faire en sorte qu'elle soit appliquée de façon plus cohérente dans les différents États membres* ». Autrement dit, dans l'esprit des auteurs de la directive du 15

⁷ Ce qui n'est que la reprise sous une autre forme du 2. de l'article 1^{er} de la directive « mère-fille », selon lequel « *La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus* ».

Commentaire

janvier 2015 modificatrice, le texte inséré dans la directive du 30 novembre 2011 présente un caractère *de minimis* : les États membres ont seulement la faculté de prévoir ou d'appliquer des règles de droit interne plus strictes. Au nombre de ces règles plus strictes peut figurer une règle « anti-abus » présentant un caractère général ou ayant une portée plus contraignante.

Le contexte de l'adoption de la directive modificatrice allait dans le même sens. L'objet de la réforme de la directive est de contribuer à la lutte contre le « *directive shopping* ». Il s'agissait d'éviter que la directive du 30 novembre 2011, dans sa rédaction résultant de celle du 15 janvier 2015, soit utilisée au sein de l'Union européenne dans le but de maximiser les avantages des différents droits internes ou d'avantages conventionnels. Dans ce cadre, on peut croire à la volonté d'imposer aux États membres l'établissement de cette clause minimale « anti-abus », l'objectif premier étant au demeurant d'imposer une telle clause à ceux des États qui n'ont pas de dispositif anti-abus ou pas de dispositif suffisant.

Dès lors que l'article 29 recopie les paragraphes 2 à 4 de l'article 1^{er} de la directive du 30 novembre 2011, il pouvait être considéré comme tirant les « *conséquences nécessaires* » de cette directive.

Enfin, s'agissant de l'exception prévue par la jurisprudence, à supposer même que le texte déferé soit contraire à la jurisprudence précitée du Conseil constitutionnel issue de la décision n° 2013-685 DC, celle-ci ne pouvait être regardée comme portant sur une règle ou un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France.

Dans ces conditions, compte tenu de la jurisprudence rappelée plus haut, il n'appartenait pas, en principe, au Conseil constitutionnel de se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions de transposition déferées.

La difficulté, et la nouveauté de la question posée, provenait toutefois du fait que le législateur avait choisi de rendre applicables les dispositions de la directive aussi bien à des situations transfrontalières communautaires, seules couvertes par la directive, qu'à des situations purement internes (des distributions d'une filiale française à une mère française) et à des situations transfrontalières hors UE (par exemple une distribution d'une filiale américaine à une mère française).

Ce choix confrontait le Conseil constitutionnel à une question entièrement nouvelle : comment appliquer sa jurisprudence relative aux directives

Commentaire

communautaires lorsque le législateur décide, de lui-même, d'appliquer le même traitement aux situations internes et à celles régies par le droit communautaire ?

Si cette situation apparaissait inédite pour le Conseil constitutionnel, elle s'inscrit toutefois dans un contexte plus large qui est celui des questions qui dérivent de la décision d'un législateur national d'étendre, dans son propre droit interne, les règles d'une directive au-delà du champ d'application de cette directive.

2. – La problématique des directives transposées en droit interne au-delà de leur champ d'application

On peut observer qu'habituellement, le législateur décide de procéder à une telle transposition au-delà du champ de la directive lorsqu'il souhaite éviter une discrimination à rebours à l'égard de ses ressortissants nationaux. Si le texte de la directive offre des règles plus favorables, le législateur est enclin à uniformiser les régimes pour ne pas pénaliser ses propres résidents. S'il ne le fait pas, il peut en effet s'exposer à être accusé de discrimination à rebours.

Cette problématique résulte notamment de la jurisprudence issue de la décision *Leur-Bloem* de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE)⁸.

Dans cette affaire, et contrairement aux conclusions de son avocat général, la Cour avait admis sa compétence pour interpréter le droit communautaire dans un cas où celui-ci ne régit pas directement la situation en cause mais où le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par la directive. La CJCE motivait ainsi sa décision : « *En effet, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou, comme en l'espèce au principal, d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer* ». Il revient cependant au juge national, seul, d'apprécier la portée du renvoi interne au droit communautaire (point 33).

⁸ [CJCE](#), 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, n° 28/95.

Commentaire

Le Conseil d'État a eu à appréhender ces difficultés et raisonne pour sa part de la manière suivante⁹ :

- d'une part, la jurisprudence *Leur-Bloem* n'entraîne aucune extension du champ de la directive, et dans une situation purement interne, le juge ne dispose pas de la légitimité pour écarter la loi pour incompatibilité avec la directive¹⁰ ;
- d'autre part, lorsque le Conseil d'État est saisi d'une situation dans laquelle la directive doit guider l'interprétation d'un texte, il tente alors d'assurer la cohérence de son interprétation et, le cas échéant, de faire prévaloir une interprétation neutralisante¹¹.

La question de savoir si la loi elle-même peut alors être source d'une discrimination à rebours, en ce qu'elle traite moins bien les ressortissants français dans une situation « de droit interne » que ceux qui relèvent du droit communautaire, a par ailleurs été soulevée en QPC.

La question a été abordée une première fois par le Conseil d'État dans sa décision du 15 décembre 2014 *SA Technicolor*¹². Le Conseil d'État était alors saisi d'une QPC portant – il s'agit toujours du régime fiscal des sociétés mères – sur les dispositions du c du 1 de l'article 145 du CGI, dont il était soutenu qu'elles créaient une différence de traitement entre les sociétés mères françaises, selon qu'elles perçoivent des distributions de dividendes provenant de filiales établies en France ou dans d'autres États membres. Le Conseil d'État a plus récemment renvoyé une QPC dans une affaire *Société Metro Holding France*¹³.

3. – La nature du contrôle du Conseil constitutionnel

Deux grandes catégories de solutions pouvaient être envisagées pour cette hypothèse particulière dans laquelle, à l'occasion de sa transposition en droit interne, le législateur national entend appliquer le même traitement aux situations régies par la directive et à celles qui échappent à son champ d'application.

⁹ Cf. en particulier Ph. Martin, « Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal », *Revue de droit fiscal*, n°41, 9 octobre 2014, p. 569.

¹⁰ CE, 17 janvier 2007, n°262967, *Banque fédérative du Crédit mutuel (BFCM)* ; CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France*.

¹¹ CE, 30 janvier 2013, n° 346683 précité.

¹² CE, 15 décembre 2014, n° 380942, *SA Technicolor*.

¹³ CE, 12 novembre 2015, n°367256, *Société Metro Holding France* ; affaire enregistrée au Conseil constitutionnel sous le n° 2015-520 QPC.

Commentaire

La première aurait consisté à faire produire des effets à la jurisprudence relative aux lois de transposition issue des décisions de 2004 y compris dans cette situation. Lorsque le législateur a pris le parti d'aller au-delà de ce que les obligations communautaires imposent à la France, un souci de cohérence pourrait plaider en faveur d'une uniformité du contrôle. À défaut, l'alignement des régimes courrait le risque potentiel d'être éliminé par une décision du Conseil constitutionnel relative à sa partie « interne », ce qui produirait une asymétrie, susceptible d'être à son tour source de discrimination.

Ne pas dissocier le contrôle de la loi, en pareil cas, selon qu'elle s'applique ou non à une situation entrant dans le champ de la directive, aurait le mérite de ne pas laisser ouverte l'hypothèse dans laquelle un régime jugé, d'un côté, contraire à la Constitution, continuerait néanmoins, par ailleurs, de s'appliquer aux situations communautaires.

C'était au demeurant la voie suggérée par le Gouvernement dans ses observations. Cette voie n'a cependant pas été empruntée pour plusieurs raisons.

En premier lieu, au regard de la jurisprudence relative aux transpositions de directives rappelée plus haut, cela aurait conduit le Conseil constitutionnel à devoir, pour la première fois, opérer un contrôle, même d'incompatibilité manifeste, d'un texte du législateur national au regard du droit communautaire alors même que ce texte intervient hors du champ directement régi par le droit de l'Union européenne. Même si le cas de figure se présentait dans des conditions très particulières, cela aurait conduit à interroger sa jurisprudence en matière de contrôle de conventionalité de la loi.

En deuxième lieu, aller dans le sens d'un contrôle identique des dispositions de transposition proprement dites et de celles assurant l'extension au-delà du champ d'application du droit communautaire aurait fait produire des effets puissants à une directive à la discrétion du législateur national. En choisissant d'étendre les effets de la directive au-delà de son champ d'application, il conférerait une immunité d'ensemble à la loi au regard de la Constitution. Or, du point de vue constitutionnel, la jurisprudence de 2004 trouve son fondement dans le seul article 88-1 de la Constitution dont les effets semblent difficilement pouvoir être étendus au-delà de sa stricte portée.

En troisième lieu, le maintien d'une différence éventuelle de régime entre les situations régies par la directive et celles qui ne le sont pas n'est pas problématique par principe et en toute hypothèse. Cela implique d'examiner les situations au cas par cas, d'autant qu'une telle situation procède à l'origine de la

Commentaire

décision du législateur communautaire de traiter, comme au cas d'espèce, les seules situations transfrontalières intracommunautaires.

Le Conseil constitutionnel a donc opté pour la seconde voie, qui consiste à dissocier son contrôle. Dans une hypothèse telle que celle de l'espèce, s'il ne peut en principe contrôler la loi de transposition qu'au regard des exigences de l'article 88-1 de la Constitution, il lui revient en revanche de contrôler cette même loi au regard des autres exigences constitutionnelles dès lors qu'elle fixe également une règle qui trouve à s'appliquer aux situations internes, hors du champ d'application de la directive.

Après avoir rappelé les dispositions de l'article 1^{er} de la directive transposée, notamment celles de son paragraphe 1 qui déterminent son champ « transfrontalier » (cons. 6), le Conseil constitutionnel a procédé en deux temps.

Il a d'abord jugé : *« Considérant, d'une part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États membres de l'Union européenne, seules visées par la directive du 30 novembre 2011 ainsi qu'il ressort des dispositions du 1 de son article 1^{er}, les dispositions du 3^o du B et du neuvième alinéa du c) du 2^o du C du paragraphe I de l'article 29 se bornent à tirer les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles des 2 et 3 de l'article 1^{er} de cette directive, qui ne mettent en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; que, par suite, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions »* (cons. 7).

Puis, marquant ainsi la dissociation des contrôles exercés, il a jugé : *« Considérant, d'autre part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes par des sociétés établies en France à des sociétés établies en France et les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États non membres de l'Union européenne, les dispositions du 3^o du B et du neuvième alinéa du c) du 2^o du C du paragraphe I de l'article 29 ne procèdent pas à la transposition de la directive du 30 novembre 2011 ; qu'il y a donc lieu pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions »* (cons. 8).

Dans le contexte de la jurisprudence *Leur-Bloem*, le Conseil constitutionnel pourrait ainsi être amené, dans certains cas, à procéder par voie d'interprétation neutralisante ou bien de déclaration de conformité assortie d'une réserve portant sur le sort des situations non visées par la directive transposée.

Il restait au Conseil constitutionnel à se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions contestées.

4. – Le contrôle de constitutionnalité

Le Conseil constitutionnel s'est d'abord déterminé sur la question de savoir si l'article 62 de la Constitution avait été méconnu. Comme il le fait en pareil cas, le Conseil constitutionnel a commencé par rappeler la portée exacte de la chose jugée par sa précédente décision¹⁴.

Il a ainsi relevé que « *dans sa décision du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 2014 qui modifiait la définition des actes constitutifs d'un abus de droit, figurant au premier alinéa de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'au regard des articles 4, 5, 6, 8 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et de l'article 34 de la Constitution, il a jugé que « d'une part, la procédure de l'abus de droit fiscal peut s'appliquer à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers ; que, d'autre part, la mise en œuvre de cette procédure est assortie, outre du rétablissement de l'impôt normalement dû et du paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois en vertu du paragraphe III de l'article 1727 du code général des impôts, d'une majoration égale, en vertu de l'article 1729 du même code, à 80 % des impôts dus, ramenée à 40 % "lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire" » et que « compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant "pour motif principal" d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter » ; que le Conseil constitutionnel a donc déclaré les dispositions de l'article 100 de la loi de finances pour 2014 contraires à la Constitution » (cons. 11).*

Ce faisant, le Conseil constitutionnel a rappelé que sa décision se fondait en particulier sur la méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines figurant à l'article 8 de la Déclaration de 1789. La censure du « *pour motif principal* » était à mettre en regard des conséquences lourdes, par les majorations appliquées, de l'abus de droit.

¹⁴ Cf. par exemple la décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *Société Red Bull On Premise et autre*, cons. 3 à 8.

Commentaire

Le Conseil constitutionnel a ensuite jugé que « *les dispositions contestées ne modifient pas les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; qu'elles se bornent à prévoir une nouvelle condition à laquelle est subordonné le bénéfice du régime fiscal dérogatoire des sociétés mères ; que ces dispositions déterminent donc une règle d'assiette ; que le non respect de cette condition n'emporte pas l'application des majorations du b de l'article 1729 du code général des impôts en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; que les dispositions contestées ont un objet différent de celui des dispositions déclarées non conformes ; que, par suite, en adoptant les dispositions contestées, le législateur n'a pas méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu du troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013* » (cons. 12).

Les dispositions contestées sont ainsi d'une toute autre portée que celles qui avaient été censurées. Si leur caractère « anti-abus » est affirmé, elles n'ont toutefois pas la même nature puisqu'elles permettent de bénéficier d'un avantage et n'entraînent pas une sanction, contrairement à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. Dès lors, aucune méconnaissance de l'article 62 de la Constitution ne pouvait être caractérisée.

Le Conseil constitutionnel a par ailleurs jugé, dans le droit fil de ce qui vient d'être indiqué « *que les dispositions contestées, qui déterminent une règle d'assiette suffisamment précise conditionnant le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères, n'instituent pas une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, par suite, les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de l'article 34 de la Constitution doivent être écartés* » (cons. 13).

La décision du Conseil constitutionnel aura cependant pour conséquence que la seule application des dispositions ainsi jugées conformes à la Constitution ne pourra emporter l'application des pénalités pour abus de droit¹⁵. Le choix du législateur a été de considérer que l'article L. 64 du LPF ne pouvait, à lui seul, suffire à permettre de transposer la clause « anti-abus » de la directive. Il en résulte logiquement qu'il reviendra à l'administration fiscale d'appliquer deux standards différents, l'un pour examiner si l'ensemble des conditions requises pour bénéficier de l'exonération sont satisfaites, l'autre pour réprimer un éventuel abus de droit.

¹⁵ Si le régime mère-fille n'est pas, en principe, le terrain d'élection de l'abus de droit, au sens de l'article L. 64 du LPF, il a néanmoins enrichi la jurisprudence récente du Conseil d'État en la matière : Cf. en particulier CE, 17 juillet 2013, n° 352989, *min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding* et, plus récemment : CE, 11 mai 2015, n° 365564, *SA Natixis*.