



## Commentaire

### Décision n° 2016-629 QPC du 19 mai 2017

#### *Société FB Finance*

#### *(Taux effectif de la CVAE pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 mars 2017 par le Conseil d'État (décision n° 406024 du 1<sup>er</sup> mars 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société FB Finance. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du premier alinéa du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2016-629 QPC du 19 mai 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution le premier alinéa du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

### **I. – Les dispositions contestées**

#### **1. – La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises**

La cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) est, avec la contribution foncière des entreprises (CFE), l'un des deux éléments de la contribution économique territoriale (CET), qui s'est substituée à la taxe professionnelle depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010. En instituant ce nouveau dispositif d'imposition, le législateur entendait répartir plus équitablement son poids entre les différents secteurs d'activité et améliorer la compétitivité des entreprises. La CVAE est régie par les articles 1586 *ter* à 1586 *nonies* du CGI.

En pratique, sont assujetties à la CVAE les personnes physiques et morales qui exercent une activité passible de la CFE dont le chiffre d'affaires annuel excède 500 000 euros<sup>1</sup>.

La CVAE a pour assiette la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie (II de l'article 1586 *ter* du CGI). La valeur ajoutée ici prise en compte ne se confond pas avec la valeur

---

<sup>1</sup> En effet, si le montant légal d'assujettissement est en droit fixé à 152 500 euros (I de l'article 1586 *ter* du CGI), il est en réalité porté à 500 000 euros par l'effet du dégrèvement « barémique » présenté ci-après.

ajoutée sur laquelle est assise la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle correspond, de manière schématique, au chiffre d'affaires de l'entreprise, déduction faite de certaines charges, selon l'approche dite « différentielle »<sup>2</sup>.

En principe, la CVAE s'applique uniformément au taux de 1,5 % (2 du paragraphe II de l'article 1586 *ter* du CGI). Toutefois, cette contribution est en réalité un impôt progressif, dont le taux effectif varie en fonction du chiffre d'affaires. Cette progressivité est assurée par un dégrèvement « barémique ».

## **2. – Le dégrèvement « barémique » de la CVAE**

L'article 1586 *quater* du CGI, institué par la loi du 30 décembre 2009, fixe le principe de ce dégrèvement et ses modalités de calcul. Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la cotisation calculée au taux de 1,5 % et l'application à la valeur ajoutée produite par l'entreprise d'un taux fonction du montant du chiffre d'affaires.

Sont définis à cet effet quatre seuils (500 000 euros puis 3, 10 et 50 millions d'euros), cinq tranches de barème et cinq taux croissants (allant de 0 % à 1,5 %). Le coût de ce dégrèvement est supporté par l'État, et non par les collectivités territoriales.

## **3. – Le dégrèvement « barémique » pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré**

### **a. – Les dispositions spécifiques prévues au paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI**

Le paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI, objet de la présente QPC, prévoit que le dégrèvement barémique s'applique selon des modalités spécifiques pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré (*cf.* encadré ci-dessous) dont la société mère ne bénéficie pas du taux réduit d'impôt sur les sociétés (IS) prévu à l'article 219 du CGI (c'est-à-dire dont le chiffre d'affaires consolidé du groupe n'excède pas 7 630 000 euros).

---

<sup>2</sup> Maurice Cozian et Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2014/2015, LexisNexis, n° 1582 : « La valeur ajoutée peut être déterminée de deux manières, soit par une approche différentielle, soit par une approche additive : - selon l'approche différentielle, la valeur ajoutée résulte de la différence entre la production globale de l'entreprise et les consommations de biens et services fournis par des tiers pour cette production, sans déduction des transferts de charges les concernant ; - selon l'approche additive, la valeur ajoutée correspond à la somme des rémunérations des facteurs de production, déduction faite des transferts de charges affectés ».

Dans ce cas, le chiffre d'affaires à retenir « *s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe* » – et non du chiffre d'affaires de la seule société redevable.

Ainsi, à l'exception des sociétés dont le chiffre d'affaires excède 50 000 000 d'euros<sup>3</sup>, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré sont, à chiffre d'affaires égal, plus lourdement imposées que les entreprises n'appartenant pas à un tel groupe.

Cette consolidation s'applique uniquement pour le calcul du dégrèvement barémique. Elle ne s'applique pas pour le montant de chiffre d'affaires déterminant le champ d'application (152 500 euros), qui s'apprécie au niveau de chaque société.

### **Le régime de l'intégration fiscale pour le paiement de l'impôt sur les sociétés (IS)**

Le régime de l'intégration fiscale a pour objet la réduction de la charge d'IS globale pesant sur un groupe d'entreprise grâce à la compensation des bénéfices et des déficits des différentes sociétés membres de ce groupe.

À cet effet, la société tête de groupe se constitue seule redevable de l'IS dû sur le résultat d'ensemble du groupe, qui résulte de l'agrégation des résultats individuels de chacune des sociétés membres du groupe.

Le bénéfice du régime de l'intégration fiscale, ouvert sur option, est régi par les articles 223 A à 223 U du CGI. Il ne s'applique qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

Il est subordonné au respect de conditions contraignantes. En particulier :

- le capital des sociétés membres du groupe doit être détenu, directement ou indirectement, à hauteur d'au moins 95 % par la société tête de groupe ;
- toutes les sociétés membres du groupe doivent être soumises à l'IS ;
- la société tête de groupe ne doit pas être détenue, directement ou indirectement, par une autre société française soumise à l'IS ;

Une fois l'option exercée par la société mère, elle est valable pour cinq exercices. La société-mère peut toutefois dénoncer l'option avant ce terme et provoquer ainsi la dissolution du groupe fiscalement intégré.

#### **b. – Origine de ces dispositions**

Les dispositions prévoyant la consolidation du chiffre d'affaires pour l'application du barème ont été introduites au premier alinéa du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI par le 2° du B du paragraphe II de l'article 108

---

<sup>3</sup> Au-delà de ce montant, en effet, la société est en tout état de cause soumise au taux maximal (1,5 %).

de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011. Elles sont issues d'un amendement présenté par M. Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances du Sénat, au projet de loi de finances pour 2011<sup>4</sup>.

Des dispositions similaires avaient déjà été introduites par amendement dans le projet de loi de finances pour 2010, créant la CVAE, à l'initiative du rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez<sup>5</sup>. Selon l'exposé sommaire de cet amendement, l'objectif de la règle de calcul en cause était de contrecarrer « *l'introduction d'un biais concurrentiel en faveur des petites entités juridiques, y compris lorsqu'elles appartiennent à des groupes, et le risque d'une optimisation par la multiplication de celles-ci* ».

Lors des débats, en octobre 2009, devant l'Assemblée nationale, Mme Christine Lagarde, ministre de l'économie s'était opposée à cet amendement et avait déposé un sous-amendement supprimant les dispositions en cause et prévoyant un dispositif alternatif, qui est à l'origine du mécanisme « anti-abus » aujourd'hui prévu au paragraphe III de l'article 1586 *quater* du CGI, applicable en cas de restructuration au sein d'un groupe fiscalement intégré<sup>6</sup> : ainsi, en cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprises ayant des « *activités similaires ou complémentaires* », entraînant une diminution significative de cotisation complémentaire, le chiffre d'affaires utilisé pour calculer le taux de cotisation complémentaire est celui de l'ensemble des entreprises « *parties à l'opération* ». Mme Lagarde justifiait ainsi les avantages de ce dispositif par rapport à celui de l'amendement de M. Carrez : « *Vous m'objecterez probablement qu'il serait préférable de prévoir un mécanisme qui, en toutes hypothèses, prenne en compte le chiffre d'affaires de l'intégralité d'un groupe. Dans ce cas, on ne se situe plus dans le domaine du mécanisme anti abus, mais dans celui de la recomposition, un peu comme dans le cadre d'une intégration fiscale d'un périmètre de groupes pour les seuls besoins de la contribution économique territoriale. Or on ne voit pas pourquoi des groupes qui existent depuis dix, vingt, trente, voire quarante ans, avec une maison mère et des filiales seraient pénalisés.*

« *Pourquoi, selon moi, la prise en compte d'un périmètre d'intégration pour les besoins de la contribution économique territoriale est-il pénalisant ?*

« *Prenons une société A avec un chiffre d'affaires de 5 millions d'euros. Imaginons que ce même chiffre d'affaires corresponde à trois sociétés qui se*

---

<sup>4</sup> Amendement n° II-563 adopté le 6 décembre 2010. Les dispositions en question n'ont ensuite plus fait l'objet que de modifications rédactionnelles en commission mixte paritaire (CMP).

<sup>5</sup> Amendement n° I-45 : « (...) *Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A, le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du présent 2 s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe. (...)* ».

<sup>6</sup> Sous-amendement n° I-706 à l'amendement n° 45.

*facturent entre elles, dans le cadre d'un processus d'élaboration d'une partie de l'activité, de la mise en œuvre, ou encore de l'amélioration de la finalité du produit, comme c'est le cas dans certains groupes textiles. Dans ces conditions, il faudra prendre le chiffre d'affaires intra groupes, c'est-à-dire les sommes que se facturent les sociétés les unes aux autres, et cela arrive plus souvent qu'on ne le croit; à cela on ajoutera le chiffre d'affaires final de 5 millions d'euros. Pour un chiffre d'affaires réel de 5 millions d'euros, vous aurez pris en compte le million facturé entre la société A et la société B, les 3 millions facturés entre la société B et la société C plus les 5 millions qui seront facturés au final.*

*« Cela s'apparente à un double comptage. C'est pourquoi je vous encourage vivement à adopter le sous-amendement du Gouvernement, qui vise à combattre l'optimisation fiscale que nous souhaitons éviter par tous les moyens ».*

L'adoption des dispositions proposées par le Gouvernement a ainsi corrélativement conduit à la suppression des dispositions relatives à la consolidation du chiffre d'affaires dans les groupes fiscalement intégrés.

Néanmoins, lors de l'examen, l'année suivante, du projet de loi de finances pour 2011 par l'Assemblée nationale, MM. Gilles Carrez et Jérôme Cahuzac, alors président de la commission des finances, ont déposé un amendement n° II-462 ayant le même objet que l'amendement susmentionné. Selon son exposé sommaire, *« Il n'est pas justifié qu'une même entreprise puisse, au titre du calcul de l'impôt sur les sociétés, être considérée comme partie intégrante d'un ensemble, ce qui permet notamment une consolidation des bénéficiaires et des pertes souvent favorable aux groupes d'entreprises, et soit considérée au contraire comme une entité totalement indépendante pour le calcul du chiffre d'affaires qui déterminera son taux d'imposition au titre de la CVAE ».*

Cet amendement poursuivait également un objectif de rendement : selon M. Cahuzac, *« Lorsque le chiffre d'affaires d'une entreprise est inférieur à 50 millions d'euros, elle bénéficie d'un dégrèvement de la CVAE à la charge de l'État. Or, il me semble peu cohérent que, pour une même entreprise appartenant à un groupe, une consolidation soit réalisée pour ce qui est de l'impôt sur les sociétés alors que ce n'est pas le cas pour la CVAE. Si l'on retenait le chiffre d'affaires du groupe pour le calcul du dégrèvement, on limiterait le coût du dégrèvement pour l'État sans que les ressources des collectivités en soient affectées ».*

Lors des débats du 15 novembre 2010, Mme Lagarde s'est opposée à ce nouvel amendement : *« Le Gouvernement n'est pas favorable à cette proposition et je vais vous en donner les raisons, afin de vous convaincre et de vous inciter à retirer cet amendement.*

*« J'aurais parfaitement compris et soutenu un amendement de ce type si le régime d'entrée dans l'ex-taxe professionnelle était resté au seuil de 7,5 millions d'euros. Vous savez que, dans le nouveau régime, le seuil est beaucoup plus bas, puisqu'il est de 500 000 euros. J'aurais donné un avis favorable à votre proposition si elle avait été destinée à lutter contre des tentatives d'optimisation caractérisées, au sein de certains groupes, par la filialisation systématique pour passer en dessous de certains seuils et, par exemple, sous l'ex-seuil de 7,5 millions d'euros. Mais, s'agissant de votre suggestion, le risque n'existe pas. En effet, une entreprise dans un groupe, au sens du code général des impôts, ne s'amusera pas à créer une myriade de petites filiales à 500 000 euros de chiffre d'affaires pour échapper au taux de cotisation sur la valeur ajoutée et, par-delà, à la contribution économique territoriale.*

*« Il me paraîtrait discriminatoire d'imposer, pour un même secteur d'activité, aux filiales au sein d'un groupe un taux de cotisation beaucoup plus élevé que celui qui s'appliquerait à des sociétés concurrentes, mais qui, elles, n'appartiennent pas à un groupe. C'est au nom de la non-discrimination entre des sociétés qui exercent des activités similaires, dès lors que les unes ne seraient pas en groupe et que les autres le seraient, que je vous propose de retirer votre amendement. Mais, comme vous ne me suivrez sans doute pas, je donne un avis défavorable à cet amendement ».*

L'amendement a néanmoins été adopté, avant que l'Assemblée nationale ne revienne dessus, en seconde délibération, le 17 novembre 2010. M. François Baroin, ministre du budget et des comptes publics, a alors fait valoir : *« cet amendement introduit une complexité supplémentaire – et vous le savez, monsieur le rapporteur général – pour les entreprises. Il faudrait notamment neutraliser les refacturations internes entre sociétés membres d'un groupe, à défaut de quoi le même chiffre d'affaires serait compté plusieurs fois pour déterminer le montant de CVAE. Par ailleurs, la mesure que vous avez adoptée pénaliserait tout particulièrement les groupes intégrés de taille moyenne ou petite, alors qu'elle serait sans effet pour les groupes de taille importante dont les filiales seraient déjà toutes imposées au taux maximum de 1,5 %. Enfin, votre mesure défavoriserait les filiales de groupes français par rapport aux filiales de groupes étrangers. En effet, une filiale en France d'un groupe étranger ne serait pas concernée par la consolidation que vous proposez, en l'absence de groupe intégré en France ».*

Quelques jours plus tard, lors de l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2010, la commission des finances de l'Assemblée nationale a, de nouveau, adopté le dispositif de consolidation du chiffres d'affaires pour l'application de la CVAE, en y ajoutant une dérogation au profit des sociétés membres d'un groupe dont la mère bénéficie du taux réduit d'IS prévu au b du

paragraphe I de l'article 219 du CGI (chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 euros)<sup>7</sup>.

Examinant à son tour le projet de loi de finances pour 2011, le Sénat a repris ces dispositions afin de les intégrer à ce texte. Un amendement n° II-563 a été présenté en ce sens par M. Marini le 4 décembre 2010, puis adopté par la commission des finances. Selon l'exposé des motifs de cet amendement, « ***cette mesure, qui reprend un dispositif adopté en termes identiques par la commission des finances de l'Assemblée nationale, lors de son examen du projet de loi de finances rectificative pour 2010, présente les avantages suivants :***

« - ***elle tient compte de la réalité économique des sociétés concernées, qui bénéficient pour l'IS du régime d'intégration ;***

« - ***elle permet d'éviter d'éventuels montages optimisants, consistant par exemple à filialiser de petites sociétés de façon à minorer, voire annuler, l'imposition à la CVAE ;***

« - ***ne concerne pas les groupes de petite taille ;***

« - ***elle permet de réduire le coût de la dépense fiscale afférente au dégrèvement ».***

Lors de la séance du 6 décembre 2010, M. Philippe Richert, ministre chargé des collectivités territoriales, s'en est remis à la sagesse du Sénat après avoir indiqué que le Gouvernement n'était pas favorable à cette « *proposition* », au motif que « *si elle aboutissait, elle pénaliserait les entreprises qui filialisent certaines de leurs activités pour des raisons légitimes, notamment quand plusieurs activités distinctes sont exploitées au sein d'un même groupe* ».

La disposition a été définitivement adoptée dans la loi de finances pour 2011, à l'article 108, II, B, 2°. Elle n'a pas été contrôlée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

La société FB Finance est la mère d'un groupe fiscalement intégré comprenant les sociétés Holding Groupe Bulteau et Bulteau Systems Distributions, qui exercent une activité dans le secteur de la fabrication et la distribution d'emballages industriels. À la suite d'un contrôle, l'administration a remis en cause le taux d'imposition effectif à la CVAE auquel cette société a été soumise au motif que, pour le calcul du dégrèvement barémique, elle avait pris en compte son chiffre d'affaires et non la somme des chiffres d'affaires de toutes les sociétés du groupe dont elle est membre, en méconnaissance des dispositions du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI.

---

<sup>7</sup> Amendement n° 13 de MM. Gilles Carrez et Jérôme Cahuzac.

Par une proposition de rectification du 21 juillet 2014, l'administration lui a notifié des suppléments de CVAE au titre des années 2011, 2012 et 2013. Après le rejet de sa réclamation, la société requérante a demandé au tribunal administratif de Lille la décharge de ces suppléments d'imposition. À l'appui de ce recours, elle a présenté une QPC portant sur les dispositions du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI.

Par ordonnance du 13 décembre 2016, le président de la 4<sup>e</sup> chambre du tribunal administratif a transmis cette question au Conseil d'État.

Par la décision du 1<sup>er</sup> mars 2017 précitée, après l'avoir restreinte au seul premier alinéa du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI, le Conseil d'État a renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel, au motif que « *Le moyen tiré de ce qu'elle porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution et notamment au principe d'égalité devant la loi soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

La société requérante et les parties admises à intervenir soutenaient qu'en traitant différemment, pour la détermination du taux effectif de la CVAE due par 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. Elles reprochaient également aux dispositions contestées de méconnaître la garantie des droits, protégée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à un double titre. Elles estimaient, d'une part, que les dispositions contestées s'appliquaient de manière rétroactive aux sociétés ayant déjà opté pour le régime de l'intégration fiscale et, d'autre part, qu'elles privaient les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré des effets qu'elles pouvaient attendre du mécanisme de dégrèvement transitoire pour la contribution économique territoriale.

Appliquant le principe de l'économie des moyens, le Conseil constitutionnel a uniquement statué sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

### **A. – L'identification de la version des dispositions contestées**

La décision de renvoi du Conseil d'État ne précisait pas la version dans laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Par conséquent, il lui revenait de procéder à l'identification de la version applicable au litige.



Réitérant sa formulation de principe, le Conseil constitutionnel a jugé : « *La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (paragr. 1).

La QPC avait été posée « *à l'occasion d'un litige relatif à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises due au titre des années 2011 à 2013* ». Il a donc jugé qu'il était 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* » (même paragr.).

## **B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi**

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle**

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le principe d'égalité devant la loi est formulée par un considérant de principe bien connu : « *Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse" ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »<sup>8</sup>. En revanche, « *il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes* »<sup>9</sup>.

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère « *qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Voir récemment, la décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015, *Association Fondation pour l'École (Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libérateurs effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage)*, cons. 5.

<sup>9</sup> Décisions n°s 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 ; 2011-136 QPC du 17 juin 2011, *Fédération nationale des associations tutélaires et autres (Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs)*, cons. 9.

<sup>10</sup> Voir notamment la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)*, cons. 5.

Parmi une jurisprudence abondante en matière fiscale, trois décisions méritent d'être mentionnées. La première est relative au régime des sociétés mères, les deux autres sont en lien avec le régime de l'intégration fiscale :

– Dans sa décision n° 2015-520 QPC, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques une différence de traitement, pour le bénéfice du régime des sociétés mères, de mêmes dividendes versés à raison de titres auxquels n'étaient pas attachés de droit de vote : selon qu'il s'agissait d'une distribution intracommunautaire ou bien d'une distribution interne ou extracommunautaire, ces dividendes étaient éligibles ou non au régime des sociétés mères (qui permet une quasi-franchise d'IS). Le Conseil a jugé : « *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* »<sup>11</sup>.

– Dans sa décision n° 2014-456 QPC, le Conseil constitutionnel a admis la conformité au principe d'égalité d'une différence de traitement entre sociétés, selon qu'elles sont ou non membres d'un groupe fiscalement intégré : le seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés différait selon que les sociétés assujetties étaient ou non membre d'un groupe fiscalement intégré. Le Conseil a jugé : « *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 (...) ; 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*

---

<sup>11</sup> 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)*, cons. 10.

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 »<sup>12</sup>.

En revanche, dans sa décision n° 2016-571 QPC, *Société Layher SAS*, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions qui instituaient une différence de traitement entre des sociétés appartenant à un groupe, selon que ce dernier est ou non fiscalement intégré. Le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement ainsi instituée entre les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale, n'est justifiée ni par une différence de situation, ni par un motif d'intérêt général : « *Sont exclues du bénéfice de cette exonération les distributions réalisées entre sociétés d'un même groupe dès lors que celui-ci ne relève pas du régime de l'intégration fiscale, même si la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A est remplie. Il en va ainsi pour les filiales françaises de sociétés étrangères qui se trouvent dans l'impossibilité de constituer un groupe fiscalement intégré avec leur société mère dès lors que, n'étant pas établie en France, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt sur*

---

<sup>12</sup> Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 6 à 8. Voir également, dans un sens proche, la décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 13 à 16.

*les sociétés. Il en résulte, lorsque la condition de détention est satisfaite, une différence de traitement entre les sociétés d'un même groupe qui réalisent, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.*

*« Or, d'une part, la contribution instituée par l'article 235 ter ZCA est un impôt autonome, distinct de l'impôt sur les sociétés. En effet, si les modalités de recouvrement et de réclamation applicables à cette contribution sont identiques à celles prévues pour l'impôt sur les sociétés, il en va différemment de ses redevables, de son fait générateur et de son assiette. L'exonération instituée par les dispositions contestées est donc sans lien avec le régime de l'intégration fiscale, qui ne concerne que l'impôt sur les sociétés et n'a pas pour objet d'exonérer de cet impôt les sociétés membres d'un groupe. Par conséquent, lorsque la condition de détention mentionnée ci-dessus est satisfaite, les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions sont placées, au regard de l'objet de la contribution, dans la même situation, que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.*

*« D'autre part, 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, lorsque la condition de détention est satisfaite, la différence de traitement instituée entre les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale »<sup>13</sup>.*

## **2. – L'application à l'espèce**

La société requérante, se prévalant de la décision du Conseil constitutionnel *Société Layher SAS*, soutenait que les dispositions contestées instituent une différence de traitement, contraire au principe d'égalité devant la loi, entre les sociétés qui appartiennent à un groupe de sociétés, selon que ce groupe est fiscalement intégré ou non, alors que la CVAE est un impôt dépourvu de lien avec l'IS.

En défense, le Premier ministre, qui admettait l'existence d'une différence de traitement, invoquait le motif d'intérêt général tiré de la volonté de faire échec à des stratégies d'optimisation fiscale consistant à « filialiser » l'activité, afin de bénéficier des tranches les plus basses du barème de la CVAE.

---

<sup>13</sup> Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS (Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré)*, paragr. 7, 8 et 9.

Après avoir rappelé sa formulation de principe en matière d'égalité devant la loi (paragr. 4), le Conseil constitutionnel a exposé les caractéristiques de la CVAE et du dégrèvement « barémique » qui confère un caractère progressif à cette imposition : « *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* » (paragr. 5).

Il a également rappelé l'objet du régime des groupes fiscalement intégrés : « *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* » (paragr. 6).

Il a, enfin, rappelé le mode de calcul spécifique du dégrèvement « barémique » prévu par les dispositions contestées : « *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* » (paragr. 7).

Il a ensuite procédé à l'analyse constitutionnelle des dispositions contestées.

Il a, tout d'abord, constaté l'existence d'une différence de traitement : « *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* » (paragr. 8).

Il a ensuite recherché si cette différence de traitement était justifiée par une différence de situation ou un motif d'intérêt général.

Il a considéré que cette différence de traitement n'est pas justifiée par une différence de situation : « *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* » (paragr. 9). Ce faisant, il a implicitement écarté l'un des deux motifs, autre que celui de rendement, évoqués dans les travaux parlementaires pour justifier la mesure, tiré de la volonté de tenir compte « *de la réalité économique des sociétés concernées, qui bénéficient pour l'IS du régime d'intégration* ».

Il a, en revanche, considéré que la différence de traitement était justifiée par le motif d'intérêt général consistant à faire obstacle à des comportements d'optimisation de la part des sociétés membres de groupes fiscalement intégrés : « *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* » (paragr. 10).

C'est l'application du dernier critère posé par la formulation de principe en matière d'égalité devant la loi, c'est-à-dire le critère du « rapport direct entre la différence de traitement et l'objet de la loi », qui a conduit le Conseil constitutionnel à censurer les dispositions contestées. Il a en effet considéré qu'en l'espèce le critère retenu par le législateur pour fonder la différence de traitement n'était pas en adéquation avec l'objet de la loi : « *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* » (même paragr.).

Il a, par conséquent, déclaré contraire à la Constitution le premier alinéa du paragraphe I *bis* de l'article 1586 *quater* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 (paragr. 11).

S'agissant des effets dans le temps de sa décision, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que la censure prend effet à compte de la date de publication de sa décision.

Il a jugé, d'autre part, que cette décision 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* » (paragr. 13). Par conséquent, la décision commentée peut être invoquée dans toutes les instances contentieuses (réclamation, requête) en cours ou à venir dès lors que les conditions du LPF, notamment celles relatives au délai de réclamation, sont satisfaites.