

Décision n° 2018-748 QPC
du 30 novembre 2018

(Société Zimmer Biomet France
Holdings)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 19 septembre 2018 par le Conseil d'État (décision n° 421688 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Zimmer Biomet France Holdings par Mes Pascal Schiele, Didier Tixier et Morgan Vail, avocats au barreau des Hauts-de-Seine. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2018-748 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 1 du paragraphe IX de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour la société requérante par Mes Schiele, Tixier et Vail, enregistrées les 10 et 24 octobre 2018 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 11 octobre 2018 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Mes Schiele et Tixier, pour la société requérante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 20 novembre 2018 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Le 1 du paragraphe IX de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les charges financières afférentes à l'acquisition des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 sont rapportées au bénéfice de l'exercice lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de démontrer par tous moyens, au titre de l'exercice ou des exercices couvrant une période de douze mois à compter de la date d'acquisition des titres ou, pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2012, du premier exercice ouvert après cette date, que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I de l'article L. 233-3 du code de commerce ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens du même article L. 233-3 et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I dudit article L. 233-3 ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens de ce même article ».

2. La société requérante reproche à ces dispositions de réserver la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation aux cas dans lesquels les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés par la société détentrice des titres, sa société mère ou une de ses sociétés sœurs établies en France, à l'exclusion des autres sociétés du même groupe même lorsqu'elles sont établies en France. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Soutenant, par ailleurs, que ces dispositions institueraient un dispositif de lutte contre la

fraude et l'évasion fiscales, la société requérante reproche également au législateur d'avoir institué une présomption irréfragable de fraude fiscale, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

3. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. Le 1 du paragraphe IX de l'article 209 du code général des impôts prévoit, par principe, la réintégration dans le résultat imposable des charges financières afférentes à l'acquisition de certains titres de participation. Par exception, ces mêmes dispositions permettent que ces charges soient déduites lorsqu'il est démontré que la société détentrice des titres, sa société mère ou l'une de ses sociétés sœurs, à condition qu'elles soient établies en France, exercent le pouvoir de décision sur les titres et, le cas échéant, exercent effectivement le pouvoir de contrôle ou d'influence sur la société acquise.

6. En premier lieu, les dispositions contestées traitent différemment les sociétés détentrices des titres de participation au regard du droit à déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de ces titres selon la nature de leurs liens avec les sociétés qui exercent le pouvoir de décision et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle sur les sociétés acquises.

7. Il ressort des travaux préparatoires que, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire obstacle à une pratique

d'optimisation fiscale consistant, pour une société établie à l'étranger, à rattacher des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général.

8. Les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans instaurer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, interdire la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation lorsqu'il est démontré que le pouvoir de décision sur ces titres et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle effectif sur la société acquise sont exercés par des sociétés établies en France autres que les sociétés mère ou sœur de la société détentrice des titres et appartenant au même groupe que cette dernière.

9. En second lieu, compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale, les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi.

10. Il résulte de tout ce qui précède que, sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le 1^{er} du paragraphe IX de l'article 209 du code général des impôts ne méconnaît pas les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Ces dispositions, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous cette même réserve, être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le 1^{er} du paragraphe IX de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre de finances rectificative pour 2011, est conforme à la Constitution.

Article 2. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 29 novembre 2018, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 30 novembre 2018.