

## Impôt sur les sociétés

## 567 Contribution de 3 % : inconstitutionnalité de l'exonération des distributions au sein des seuls groupes fiscalement intégrés



**Philippe DEROUIN,**  
avocat au barreau de Paris



**Marc PELLETIER,**  
professeur à l'université Paris VIII,  
avocat associé, Frenkel & Associés

**1** – Dans sa décision du 30 septembre 2016 (*Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*) relative à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués, le Conseil constitutionnel a déclaré les mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A du CGI* » figurant à l'article 235 ter ZCA du CGI contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Il a reporté au 1<sup>er</sup> janvier 2017 l'effet de la déclaration d'inconstitutionnalité et de l'abrogation qui en résulte.

Rappelons que cette contribution, instaurée en 2012, est d'un genre nouveau. En dépit de son caractère de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, elle est assise sur une assiette spécifique : les montants distribués. Cette contribution s'applique cumulativement, en cascade, lors de chaque distribution entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. La question posée au Conseil constitutionnel concernait la double imposition économique des dividendes qui en découle et qui n'était écartée que pour les montants distribués « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A du CGI* », c'est-à-dire entre sociétés françaises ayant opté pour le régime de l'intégration fiscale.

### 1. La méconnaissance du principe d'égalité

2 – Pour conclure à la méconnaissance du principe d'égalité, le Conseil constitutionnel a examiné la constitutionnalité des dispositions litigieuses suivant une démarche en deux temps.

**Nda** : Les auteurs précisent qu'ils sont intervenus en qualité de conseils de la société requérante.

3 – Au point 8 de la décision, il a comparé les caractéristiques de la contribution de l'article 235 ter ZCA (qui constitue un « impôt autonome, distinct de l'impôt sur les sociétés » en raison « de ses redevables, de son fait générateur et de son assiette ») et celles du 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 ») pour en déduire que l'exonération de contribution est « sans lien » avec ce régime particulier d'imposition des bénéficiaires. Le Conseil a ainsi jugé que la différence de traitement entre, d'une part, les sociétés fiscalement intégrées et, d'autre part, les sociétés qui, tout en remplissant la condition de détention à 95 % au moins, ne relèvent pas du régime de l'intégration fiscale, notamment parce que la société mère est établie à l'étranger n'est pas justifiée, au regard de l'objet de la loi, par une différence objective de situation. Cette solution est indifférente au lieu d'établissement de la société mère détenant 95 % au moins d'une filiale française. Il peut s'agir aussi bien d'une société étrangère, établie dans un État membre de l'Union ou dans un État tiers, que d'une société française.

Ce premier temps de l'analyse se situe dans le prolongement de solutions antérieures, dans lesquelles le Conseil constitutionnel avait censuré la technique législative du renvoi à un régime fiscal apparaissant dépourvu de pertinence par rapport à l'objet de la loi (V. par exemple *Cons. const.*, 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC : *Rec. Cons. const.* 2009, p. 218 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 4, comm. 98, note L. Vallée ; *RJF* 3/2010, n° 273 ; *Cons. const.*, 13 déc. 2012, n° 2012-659 DC : *JO* 18 déc. 2012 ; *Cons. const.*, 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, act. 2). Cela marque également une évolution dans l'intensité du contrôle de constitutionnalité des lois. Il tend à se rapprocher des méthodes mises en œuvre par la CJUE lors de l'examen de la conformité des mesures fiscales nationales aux grandes libertés (V. sur ce point *M. Pelletier, La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme* : *Dr. fisc.* 2015, n° 13, comm. 230). Il est révélateur que le commentaire officiel revendique l'existence d'un raisonnement comparable à celui de la CJUE dans la présente affaire.

4 – Le second élément justifiant la décision du Conseil est plus intéressant encore. Pour le Conseil constitutionnel, l'objectif de « rendement » poursuivi par le législateur « 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 » (pt 9).

Cette exigence était déjà présente dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel sans être formulée de manière aussi explicite. Le Conseil affirme ici que la poursuite d'un objectif de rendement budgétaire d'un impôt ne permet pas tout, et notamment pas de déroger au principe d'égalité. Il précise que, pour la mise en œuvre de ce dernier, il refuse d'admettre l'existence de dispositions « hybrides » poursuivant, à la fois, un objectif de rendement et un objectif comportemental. Au cas particulier, il écarte l'objectif avancé par le législateur de « favoriser l'autofinancement des entreprises ». En ce sens, la décision participe également au renforcement des contraintes pesant sur le législateur.

## 2. La portée de la décision

5 – Ayant caractérisé une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a pu déclarer le texte inconstitutionnel sans prendre parti sur les conséquences qui en découlent. Il a différé l'abrogation des mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

6 – Amputé des termes abrogés, l'article 235 ter ZCA du CGI se lit : « *La contribution est égale à 3 % des montants distribués. Toutefois, elle n'est pas applicable : 1° Aux montants distribués (...) ou de l'article 223 A bis (...)* ». L'abrogation des dispositions litigieuses conduit ainsi à étendre le champ de l'exonération à l'ensemble des montants distribués, privant la contribution de toute assiette et l'article 235 ter ZCA de toute portée. L'argument avancé par le Conseil constitutionnel selon lequel l'abrogation « aurait pour effet d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur » ne paraît pas résulter des termes du dispositif qui, en eux-mêmes, ne remettent pas en cause l'exonération dont bénéficient les groupes fiscalement intégrés. Toujours est-il que le Conseil n'a pas souhaité empiéter sur les prérogatives du législateur, estimant qu'il « ne lui appartient pas d'indiquer les modifications des règles d'imposition qui doivent être choisies pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée ».

7 – En se prononçant ainsi, le Conseil a davantage condamné la méthode législative employée que le fond du droit. À aucun moment, la décision, ni le commentaire officiel qui l'accompagne, n'aborde la question, qui était au cœur des débats de fond, de l'élimination de la double imposition économique des montants distribués entre sociétés. À plusieurs reprises, dans la période récente, le Conseil a montré que l'élimination de la double imposition est une exigence constitutionnelle (*Cons. const.*, 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *M. Pierre-Yves M.* : *JurisData* n° 2010-030835 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 6, comm. 209, note F. Dieu ; *RJF* 2/2011, n° 210 ; *Gaz. Pal.* 2011, n° 58, p. 18, note E. Glaser), y compris envers des redevables distincts à raison de faits générateurs successifs (*Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-537 QPC, *Sté Sofadig Exploitation* : *JurisData* n° 2016-007341 ; *Énergie-Env.-Infrastr.* 2016, alerte 209). De même, n'est nullement abordé le statut normatif de l'obligation de neutraliser la double imposition économique des dividendes entre sociétés mères et filiales consacrée, de manière constante, par la législation depuis 1920. Enfin, rien n'est dit non plus sur l'obligation de faire prévaloir les « données économiques et financières objectives » des groupes de sociétés sur la « diversité des techniques de gestion et des méthodes de présentation comptable suivies par les sociétés » – consacrée par le Conseil constitutionnel en 1982 (*Cons. const.*, 16 janv. 1982, n° 81-132 DC : *Rec. Cons. const.* 1982, p. 18) – alors qu'il s'agit, comme l'avait relevé le Conseil d'État dans sa décision de renvoi, d'un aspect important du débat de fond.

Ces contraintes, comme les exigences du droit de l'Union européenne, devraient encadrer les choix du législateur pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée.

8 – L'autorité qui s'attache, en application de l'article 62 de la Constitution, aux motifs qui constituent le soutien nécessaire de la décision du Conseil constitutionnel conduit à retenir que l'inégalité de traitement des distributions au sein des groupes de sociétés, selon qu'ils relèvent ou non du régime d'intégration fiscale, lorsque la condition de détention à 95 % est satisfaite, n'est justifiée ni par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général. Cette constatation est transposable pour caractériser une méconnaissance de certains engagements internationaux de la France. Ainsi, les dispositions litigieuses méconnaissent également les stipulations de l'article 49 du TFUE garantissant la liberté d'établissement, les stipulations combinées des articles 14 de la CEDH et 1<sup>er</sup> de son Premier protocole additionnel et, sous réserve de particularités de rédaction, les clauses de non-discrimination des conventions fiscales internationales. Sous cet angle, les contribuables concernés peuvent prétendre à la décharge des impositions acquittées et ne sont limités que par l'expiration des délais de réclamation. Dans une telle configuration, le contrôle de conventionnalité prend alors le relais du contrôle de constitutionnalité et se voit d'ailleurs renforcé par ce dernier.