

CONSEIL D'ETAT
SECTION DU CONTENTIEUX

MEMOIRE EN REPLIQUE N° 2

POUR :

La société Layher
Société par actions simplifiée ayant son siège
ZAC du Parc du Bel Air
19, avenue Joseph Paxton
77614 Ferrières-en-Brie

Ayant pour avocats :

M^e Marc Pelletier
Avocat au barreau de Paris

094480.pelletiermarc@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré
75008 Paris
pelletier@taxlex.com

M^e Philippe Derouin
Avocat au barreau de Paris

001576.derouinphilippe@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré
75008 Paris
philippe.derouin@cabinet-derouin.com

CONTRE :

Le Ministre de l'Economie et des Finances

A l'appui de la requête n° 399506

Par sa décision du 30 septembre 2016 (n° 2016-571 QPC), le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnels les mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » figurant au 1° du I de l'article 235 ter ZCA du CGI, car contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a jugé que la disposition réservant l'exonération de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés aux seules distributions effectuées au sein d'un groupe fiscalement intégré était inconstitutionnelle. Il a relevé qu'au regard de l'objet de la contribution additionnelle les groupes de sociétés dans lesquels le seuil de détention de 95 % est atteint sont dans une situation identique, « *que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale* » (points 8 et 9). Il a également estimé qu'aucun motif d'intérêt général ne saurait justifier une telle différence de traitement au détriment des groupes n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration fiscale (point 9). La déclaration d'inconstitutionnalité de ces mots a toutefois vu ses effets reportés au 1^{er} janvier 2017.

La décision du 30 septembre dernier appelle ainsi le Conseil d'Etat à censurer le § 130 de l'instruction attaquée, étant précisé que la société requérante entend se désister de son action dirigée contre les § 70, 200, 230 et 240 du BOFIP BOI-IS-AUT-30. A présent, elle conteste uniquement les commentaires relatifs aux « *Distributions entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré* » publiés au § 130 de cette même instruction.

1. Dans la décision d'Assemblée *M'Rida* du 13 mai 2011 (n° 316734), le Conseil d'Etat a précisé les modalités d'articulation du contrôle de constitutionnalité et du contrôle de conventionnalité des lois dans les termes suivants :

« Considérant que, dans l'exercice du contrôle de conformité des lois à la Constitution qui lui incombe selon la procédure définie à l'article 61-1 de la Constitution, le Conseil constitutionnel a le pouvoir d'abroger les dispositions législatives contraires à la Constitution ; que les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher ; qu'il appartient, par suite, au juge du litige, s'il n'a pas fait droit à l'ensemble des conclusions du requérant en tirant les conséquences de la déclaration d'inconstitutionnalité d'une disposition législative prononcée par le Conseil constitutionnel, d'examiner, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, s'il doit, pour statuer sur les conclusions qu'il n'a pas déjà accueillies, écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne dont la méconnaissance n'aurait pas été préalablement sanctionnée ».

Le Conseil d'Etat a fait application de cette solution en matière fiscale dans une affaire où le Conseil constitutionnel avait justement prononcé une abrogation différée de dispositions législatives (Cons. const., 19 septembre 2014, n° 2014-417 QPC ; à propos de la taxe sur les boissons énergisantes).

Dans sa décision *Red Bull on Premise et Red Bull off Premise* du 10 avril 2015 (n° 377207), le Conseil d'Etat a commencé par indiquer que « *le Conseil constitutionnel ayant ainsi différé jusqu'au 1^{er} janvier 2015 les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité qu'il prononçait, les sociétés requérantes ne sont pas fondées à s'en prévaloir à l'appui de leur recours pour excès de pouvoir contre la circulaire du 6 mars 2014* » (cons. n° 3).

Conformément à la jurisprudence *M'Rida*, le Conseil d'Etat a rappelé, au considérant suivant, que : « *toutefois, (...) les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher ; qu'il appartient, par suite, au juge du litige, s'il n'a pas fait droit aux conclusions d'une requête en tirant les conséquences de la déclaration d'inconstitutionnalité d'une disposition législative prononcée par le Conseil constitutionnel, d'examiner, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, s'il doit écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne* » (cons. n° 4).

Faisant application des stipulations combinées des articles 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme (CEDH) et de l'article 1^{er} de son Premier protocole additionnel, le Conseil d'Etat a jugé en conséquence que les dispositions déclarées contraires au principe d'égalité par le Conseil constitutionnel étaient également contraires au principe de non-discrimination, faute de justification objective et raisonnable.

Le Conseil d'Etat a ainsi donné satisfaction aux requérants dans le cadre du contrôle de conventionnalité, sans que la limitation des effets dans le temps de la déclaration d'inconstitutionnalité exerce la moindre influence au détriment de l'auteur de la QPC ou des instances en cours sur le terrain conventionnel. En d'autres termes, le contrôle de conventionnalité a pris le relais du contrôle de constitutionnalité.

2. La société requérante demande l'application des jurisprudences *M'Rida* et *Red Bull* au présent litige et étend se placer, par priorité, sur le terrain de la méconnaissance des stipulations de la CEDH.

A titre principal, les commentaires du § 130 de l'instruction contestée méconnaissent les stipulations combinées des articles 14 de la CEDH et 1^{er} de son Premier protocole additionnel.

Ces commentaires administratifs réitèrent et précisent les dispositions de l'article 235 ter ZCA qui réservent l'exonération de contribution de 3 % aux seules distributions effectuées au sein de groupes fiscalement intégrés. Ces dispositions privent ainsi les distributions effectuées entre les sociétés des groupes dans lesquelles le seuil de détention de 95 % est rempli mais qui n'ont pas opté pour le régime de l'intégration fiscale du bénéfice de cette mesure.

Cette différence de traitement entre des groupes de sociétés placés dans des situations analogues au regard de l'objet de la contribution sur les montants distribués n'est assortie d'aucune justification objective et raisonnable. A l'évidence, cette différence de traitement ne poursuit pas un objectif d'utilité publique et n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi. L'article 235 ter ZCA méconnaît ainsi le principe conventionnel de non-discrimination et le Ministre ne pouvait prescrire l'application de ces dispositions.

Le § 130 de l'instruction attaquée doit donc être annulé en tant qu'il exclut du bénéfice de l'exonération les distributions effectués entre sociétés d'un même groupe n'ayant pas opté pour le régime d'intégration fiscale au sein desquels le seuil de participation est supérieur ou égal à 95 %. L'exonération doit profiter à toutes les distributions intervenues entre sociétés respectant ce seuil de détention sans considération du lieu d'établissement de la société bénéficiaire des montants distribués.

Bien que le contrôle de conventionnalité s'exerce au regard de normes de référence différentes de celles du contrôle de constitutionnalité, il faut souligner la grande proximité matérielle entre les droits protégés par la CEDH et les garanties constitutionnelles.

Au cas présent, le Conseil constitutionnel a considéré, dans les motifs qui sont le soutien nécessaire de sa décision, d'une part, que le texte critiqué instaurait une différence de traitement entre les sociétés d'un même groupe qui réalisaient, en son sein, des distributions selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale (point n° 7). Le Conseil a jugé qu'aucune différence de situation ne pouvait être identifiée, au regard de l'objet de la mesure, entre les groupes au sein desquels le seuil de détention est supérieur ou égal à 95 % selon qu'ils aient ou non opté pour le régime de l'intégration fiscale (point n° 8) et qu'aucun motif d'intérêt général ne saurait justifier de pénaliser les groupes n'ayant pas opté pour ce régime dérogatoire d'imposition des bénéfices réalisés (point n° 9).

Les mêmes considérations s'appliquent au regard du principe de non-discrimination énoncé à l'article 14 de la CEDH et invocable notamment en matière fiscale, laquelle relève du champ de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel (CE, 10 avril 2015, préc.).

Dans ces conditions et compte tenu de la teneur similaire des contrôles exercés respectivement par le juge constitutionnel et le juge de l'application des conventions internationales, les dispositions inconstitutionnelles de l'article 235 ter ZCA méconnaissent également le principe conventionnel de non-discrimination. Le § 130 de l'instruction qui précise et amplifie cette atteinte au principe de non-discrimination encourt donc la même censure.

Une décision fondée sur la violation du principe de non-discrimination serait fidèle aux motifs qui ont inspiré le Conseil constitutionnel. Elle bénéficierait tant aux filiales françaises de sociétés étrangères qu'aux groupes français non intégrés.

3. Subsidiairement, à supposer que le Conseil d'Etat ne se place pas sur ce terrain pour prononcer l'annulation qui s'impose, les commentaires administratifs litigieux réitèrent des dispositions législatives incompatibles avec les exigences posées par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

La société requérante a longuement détaillé, dans ses précédentes écritures, les griefs qu'encourent les dispositions de l'article 235 ter ZCA au regard de la liberté d'établissement et qui sont mentionnés dans la mise en demeure adressée par la Commission européenne. La méconnaissance du droit de l'Union européenne paraît si évidente que le Conseil d'Etat n'a pas estimé devoir poser une question préjudicielle à la Cour de Justice. Seule la question de la compatibilité des dispositions de l'article 235 ter ZCA avec les articles 4 et 5 de la directive « mère-fille » du 30 novembre 2011 a été regardée comme suffisamment sérieuse pour devoir être renvoyée à la Cour de Justice le 27 juin dernier (n° 399024).

Le Conseil constitutionnel a précisé, au point n° 7 de sa décision, que la disparité de traitement litigieuse concerne notamment les filiales françaises de sociétés étrangères. Le commentaire accompagnant la décision du 30 septembre dernier précise que la déclaration d'inconstitutionnalité des mots « *entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A* » figurant à l'article 235 ter ZCA s'inspire directement de la jurisprudence de la Cour de Justice et que, dans la présente affaire, le Conseil a « *retenu un raisonnement comparable à celui de la CJUE dans un arrêt Groupe Steria SCA du 2 septembre 2015* » (p. 20). L'analyse du Conseil constitutionnel a ainsi dissipé tout doute qui pouvait encore subsister sur la limitation de l'exonération de contribution de 3 % aux seules distributions entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré au regard de la liberté d'établissement.

En définitive, si les commentaires administratifs contestés n'étaient pas annulés sur le terrain de la méconnaissance du principe de non-discrimination garanti par la CEDH, ils devraient nécessairement être annulés pour avoir réitéré des dispositions législatives incompatibles avec les stipulations de l'article 49 du TFUE en ne prévoyant pas d'étendre l'exonération de contribution de 3 % aux distributions effectuées en faveur d'une société étrangère détenant à 95 % ou plus la société française distributrice.

PAR CES MOTIFS, la société Layher conclut à ce qu'il plaise au Conseil d'Etat :

- 1°/ Annuler le paragraphe 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en tant qu'il exclut du bénéfice de l'exonération les distributions réalisées entre sociétés d'un même groupe lorsqu'il ne relève pas du régime de l'intégration fiscale même si la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A du CGI est remplie ;
- 2°/ Constaté le désistement du surplus de la requête de sorte qu'il ne reste rien d'autre à juger ;
- 3°/ Mettre à la charge de l'Etat la somme de 3000 € en application de l'article L 761-1 du Code de justice administrative.

Fait à Paris, le 3 novembre 2016



Marc Pelletier



Philippe Derouin