



## Hebdo édition fiscale n°744 du 7 juin 2018

[Fiscalité des entreprises] Jurisprudence

### Exclusion de la neutralisation de la QPC afférente à des dividendes versés par des filiales implantées dans un Etat tiers : *rationale* ?

N° Lexbase : N4310BXW



par Lionel Agossou, Vaughan Avocats, Associé

**Réf. :** *Cons. const.*, 13 avril 2018, n° 2018-699 QPC (N° Lexbase : A8008XKS)

L'article 223 B, alinéa 2 du Code général des impôts (N° Lexbase : L3878KWK), dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2009 (loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, de finances rectificative pour 2009 N° Lexbase : L1817IGE) prévoyait la neutralisation de la quote-part de frais et charges (QPFC) réintégrée au résultat fiscal des sociétés mères à raison des produits de participations reçus de leurs filiales avec lesquelles elles sont membre d'un groupe fiscalement intégré.

Le bénéfice de cette neutralisation, initialement réservé aux seules sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, a été étendu aux filiales établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne sous l'effet de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 2 septembre 2015 (CJUE, 2 septembre 2015, aff. C-386/14, N° Lexbase : A3750NNg). La CJUE a, en effet, considérée, sur le fondement du principe de liberté d'établissement, qu'aucune différence de traitement n'est recevable entre les distributions perçues de sociétés résidentes membres du groupe fiscal et de sociétés situées dans un autre Etat membre de l'Union européenne remplissant les conditions pour être intégrées si elles avaient été résidentes.

En revanche, restent exclues du bénéfice de cette neutralisation les filiales implantées dans un Etat tiers. C'est cette différence de traitement qu'a souhaité contester la société Life Sciences Holdings France lorsqu'elle a constaté que

la loi lui interdisait de neutraliser la QPFC de 5 % relative à plusieurs dizaines de millions d'euros de dividendes versés par sa filiale américaine en 2012 et 2013.

Cette contestation initialement portée devant le tribunal administratif de Montreuil a donné lieu à une question prioritaire de constitutionnalité, transmise par le Conseil d'Etat au Conseil constitutionnel (CE 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch. — r., 24 janvier 2018, n° 415 726, inédit au recueil Lebon N° Lexbase : A2118XB3).

La société Life Sciences Holdings France dénonce une atteinte aux principes de valeur constitutionnelle d'égalité devant la loi (DDHC, art. 6 N° Lexbase : L1370AgM) et d'égalité devant l'impôt et les charges publiques (DDHC, art. 13 N° Lexbase : L1360AgA). Elle considère en effet que l'exclusion des produits de participations issus de filiales résidentes d'un Etat tiers procède d'une différence de traitement injustifiée.

La société Life Sciences Holdings France fait valoir deux arguments. D'une part, elle prétend que l'absence de justification d'une différence de situation entre une société appartenant à un groupe fiscalement intégré et une société non intégrée pour le bénéfice de la neutralisation de la QPFC. D'autre part, à considérer qu'une différence de situation soit justifiée, elle argue que celle-ci ne peut être maintenue entre des produits de participations issus de filiales issues d'Etats membres et ceux issus des filiales situées dans des Etats tiers dès lors que les principes d'intégration effective des filiales et de résidence a été écarté par l'arrêt Groupe Steria SCA.

Les griefs soulevés par la société Life Sciences Holdings France présentaient l'intérêt majeur, outre la potentielle économie d'impôt sur les sociétés dont pouvait bénéficier la société requérante, de confronter la méthode d'interprétation du principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques habituellement appliquée par le Conseil constitutionnel aux règles de droit européen.

Rappelons qu'en substance, le Conseil constitutionnel opère un contrôle de constitutionnalité de l'impôt, au visa des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789, en considérant que le législateur peut traiter de façon différente des contribuables placés dans des situations variables au regard de l'objet même de l'impôt ou dès lors que l'intérêt général le justifie.

Dans sa décision 2018-699 QPC, le Conseil constitutionnel va utiliser cette méthode d'interprétation pour écarter l'inconstitutionnalité de l'alinéa 2 de l'article 223 B du Code général des impôts.

Dans un premier temps, le Conseil constitutionnel confirme la constitutionnalité de la différence de traitement entre les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un Etat tiers et ceux dont les filiales sont établies en France ou dans un autre Etat membre de l'UE.

Fidèle à son approche d'interprétation, le Conseil constitutionnel commence par rechercher l'objet du dispositif contesté, à savoir *«définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements»*.

Ensuite, le Conseil constitutionnel prend acte de l'extension de cet avantage aux sociétés mères dont les filiales sont établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Se faisant, le Conseil constitutionnel incorpore le droit de l'UE au sein du bloc de constitutionnalité avant d'en apprécier la portée eu égard au dispositif contesté (Cons. const., 3 février 2016, n° 2015-520 QPC N° Lexbase : A4423PA3).

Logiquement, cette modification du champ d'application du dispositif permet au Conseil constitutionnel de constater une différence de situation entre les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un Etat tiers et ceux dont les filiales sont établies en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

Le Conseil constitutionnel écarte, cependant, l'inconstitutionnalité des dispositions contestées, sans que la modification de leur portée ne vienne modifier l'appréciation des situations en cause.

Pour échapper au caractère lapidaire de la solution, il convient de se référer au commentaire publié par le Conseil constitutionnel sur son site internet<sup>[1]</sup>, qui présente le *rationale* de sa solution en deux arguments principaux :

— l'incorporation du droit européen n'a pas d'incidence sur l'appréciation de l'objectif initial de la loi. Elle a pour unique effet de modifier le périmètre d'appréciation de la différence de situation. Ainsi, *«en soulignant que le régime de l'intégration fiscale -et donc les avantages qui y sont attachés— ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, le Conseil constitutionnel rappelle que l'objet initial de la loi était déjà d'instaurer une discrimination»*. Le Conseil constitutionnel fait donc application de la décision Epoux V. (Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC N° Lexbase : A6456TUN) qui admettait le principe d'une discrimination entre ressortissant de l'UE et ressortissants extra-communautaires au regard de l'exonération de CSG, dès lors que celle-ci était en rapport direct avec l'objet de la loi (dispositions applicables uniquement au sein de l'Union européenne) ;

— la discrimination issue d'une différence de situation entre filiales situées dans l'Union européennes et filiales situées hors de l'Union européenne ne bénéficie pas du même traitement que celle issue d'une différence de situation entre filiales françaises et filiales situées dans l'Union européennes au regard du contrôle de rationalité. Le Conseil constitutionnel entend donc limiter l'effet du contrôle de rationalité des discriminations dites «chimiquement pures».

Dans un second temps, le Conseil constitutionnel examine la seconde question posée par la société Life Sciences Holdings France, en cela rejointe par la société Carrefour, intervenante : l'appartenance ou non à un groupe fiscalement intégré pour le bénéfice de la neutralisation de la QPFC constitue-t-elle une différence de situation conforme à l'objet du dispositif ?

Le Conseil constitutionnel répond par l'affirmative en fondant sa position sur le motif d'intérêt général qui motive, selon lui, le bénéfice exclusif de la neutralisation de la QPFC aux groupes fiscalement intégrés. Il considère ainsi que *«en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instituée par les dispositions contestées, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général»*.

Comme cela résulte des commentaires officiels, le Conseil constitutionnel a considéré que *«la neutralisation de la quote-part de charges participe du même objectif que les autres mesures destinées à rendre attractif le régime de l'intégration fiscale»*.

La décision du Conseil constitutionnel appelle plusieurs commentaires, quant au maniement du critère de comparabilité de situations différentes, à l'identification de l'objet de la disposition contestée et l'identification du but d'intérêt général.

Sur le maniement du critère de comparabilité des situations, nous retiendrons que le Conseil constitutionnel a tranché, avec un certain conservatisme, la question posée par le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti, dans les termes suivants : «*Cette affaire pose, en effet, la question d'éventuelles différences d'approche, au stade de l'appréciation de la comparabilité des situations et de l'objet d'une législation nationale, entre liberté d'établissement et principe constitutionnel d'égalité*».

Le Conseil constitutionnel décide ainsi de s'affranchir de la méthode de comparabilité appliquée par la CJUE en ce qu'elle n'est pas basée sur l'objet de la loi contestée, à savoir l'appréciation de la situation différente eu égard à l'avantage de la neutralisation de la QPFC dans le régime de l'intégration fiscale, mais sur une appréciation de la situation différente eu égard à la nature propre de la QPFC dans le régime des sociétés mères.

Même conservatisme quant à l'identification de l'objet de la disposition contestée, aspect essentiel dans la démarche de compréhension de l'origine de la différence effective de situation. Le Conseil constitutionnel justifie la différence de situation quant au bénéfice de l'exonération de la QPFC en excipant des travaux préparatoires de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1897 (N° Lexbase : L643218Q) un principe d'alignement du résultat des sociétés fiscalement intégrées avec celui des sociétés à établissement. Cela ne fonctionne pas vraiment, dès lors qu'il est depuis longtemps acquis que cette mesure de neutralisation résulte non pas d'un besoin d'ajustement technique du résultat mais plutôt d'une dépense fiscale, d'un avantage fiscal indépendant de la logique poursuivie pour les autres neutralisations du régime d'intégration fiscale (voir en ce sens le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires : Entreprises et "niches" fiscales et sociales, des dispositifs dérogatoires nombreux — octobre 2010).

Comme l'indiquent les commentaires officiels, l'objectif du Conseil constitutionnel était de faire constater l'existence d'une discrimination établie dès l'origine de la loi et ainsi de légitimer *ab initio* toute différence de situation entre des sociétés fiscalement intégrées percevant des dividendes de sociétés intégrées et les autres.

Enfin, le Conseil constitutionnel justifie la rupture d'égalité sur le fondement du but d'intérêt général poursuivi par le législateur, à savoir la constitution de groupes nationaux. Certes, il ressort clairement des travaux préparatoires de la loi de finances pour 1988 que le législateur souhaitait rattraper le retard de la France sur ses partenaires économiques. Cependant, l'objectif de constitution de groupes nationaux justifie-t-il aisément la rupture d'égalité entre la société mère d'un groupe fiscalement intégré percevant des dividendes de ses filiales françaises ou européennes et la société mère d'un groupe fiscalement intégré percevant des dividendes de ses filiales établies dans un Etat tiers ? La neutralisation de la QPFC ne vient-elle pas renforcer dans les deux cas les fonds propres de la société mère française ? L'utilisation de ces fonds propres, issus de l'avantage fiscal, est-elle fléchée, réaffectée au seul bénéficiaire des sociétés effectivement membres du groupe fiscalement intégré ou est-elle libre dans une situation comme dans l'autre ?

Il semble bien qu'en fait le motif d'intérêt général invoqué participe à l'invalidation de la rupture d'égalité plus qu'il n'y paraît.

En définitive, la décision 2018-699 QPC, en clarifiant les contours du contrôle de conformité au principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques dans les cas de discriminations opérées dans un contexte extra-communautaire, en réduit également drastiquement le contenu. Elle légitime les différences de traitement entre les résidents français ou communautaires et les résidents extra-communautaires dès lors que celle-ci résulte d'une différence de situation ayant un rapport avec la loi interne ou le droit de l'Union européenne.

On regrettera également que le Conseil constitutionnel n'ait pas pris le soin de vérifier si cette rupture d'égalité procède de critères objectifs et rationnels permettant d'obtenir un résultat proportionné, ce qui, au cas d'espèce ne semble pas être évident sur un plan économique pour les groupes français.

---

[1] [http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2018699QPC2018699qpc\\_ccc.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2018699QPC2018699qpc_ccc.pdf)