

Décision n° 2016-571 QPC
du 30 septembre 2016

(Société Layher SAS)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 30 juin 2016 par le Conseil d'État (décision n° 399506 du 27 juin 2016), 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 Layher SAS, par Mes Philippe Derouin et Marc Pelletier, avocats au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2016-571 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mots « entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 ;
- 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 Derouin et Pelletier, enregistrées les 13 juillet et 1^{er} août 2016 ;
- les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 22 juillet 2016 ;

– les observations en intervention présentées pour les sociétés Aero Textile Concept SAS, Ahlstrom Industries SA, Ahlstrom Specialties SAS, Air Processing Components SAS, Aquair SAS, Emergence SASU, Établissement Dubois et Fils SA, Eurofrance SA, Longere et Cie SARL, Munksjö Labelpack SAS, Munksjö La Gere SAS, Munksjö Rottersac SAS, Munksjö Stenay SAS, Sintex France SAS et Vent Service Société Nouvelle SAS par Me Rodolphe Mossé, avocat au barreau de Lyon, enregistrées le 7 juillet 2016 ;

– les observations en intervention présentées pour la société Dow Corning France SAS par Me Mossé, enregistrées le 18 juillet 2016 ;

– les observations en intervention présentées pour la société Namsa SAS par Me Michel Guichard, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, enregistrées les 20 et 29 juillet 2016 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Mes Derouin et Pelletier pour la société requérante, Me Guichard pour la société Namsa SAS et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 20 septembre 2016 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. L’article 235 *ter* ZCA du code général des impôts institue la contribution additionnelle à l’impôt sur les sociétés au titre des montants distribués. Le 1^o du paragraphe I de cet article, dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 mentionnée ci-dessus, dispose que cette contribution n’est pas applicable aux montants distribués « entre sociétés du même groupe au sens de l’article 223 A » du même code.

2. La société requérante et les parties intervenantes soutiennent qu’en réservant cette exonération aux seules distributions réalisées entre sociétés d’un même groupe fiscalement intégré au sens de l’article 223 A du code général des impôts, les dispositions contestées traitent différemment les distributions réalisées au sein d’un tel groupe et celles réalisées au sein d’un groupe ne relevant pas du régime de l’intégration

fiscale. Il en résulterait, selon elles, une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

– Sur le fond :

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 ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. 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. L'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts institue, à la charge des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés, une imposition dénommée « contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués ». Cette contribution est due par la personne qui procède aux distributions de revenus, au sens des articles 109 à 117 du même code. Elle a pour fait générateur la distribution et est égale à 3 % des montants distribués.

6. En sont exonérées, en vertu des dispositions contestées, les distributions réalisées entre sociétés du même groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du code général des impôts. Cet article permet, sur option, à une société 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. Le régime de l'intégration fiscale 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.

7. 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 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.

8. 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.

9. 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.

10. Il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Les mots « entre sociétés du

même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 doivent être déclarés contraires à la Constitution.

– Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

11. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

12. L'abrogation immédiate des mots « entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 aurait pour effet d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur. Or, le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation de même nature que celui du Parlement. Il ne lui appartient pas d'indiquer les modifications des règles d'imposition qui doivent être choisies pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée. Il y a lieu de reporter au 1^{er} janvier 2017 cette abrogation.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Les mots « entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, sont contraires à la Constitution.

Article 2.– La déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 1^{er} prend effet dans les conditions prévues au paragraphe 12 de cette décision.

Article 3.– 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 septembre 2016, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HUEST, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 30 septembre 2016.