

### Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016

*Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash*

*(Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 13 novembre 2015 par le Conseil d'État (décision n° 367256 du 12 novembre 2015), d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash, portant sur la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du *b ter* du 6 de l'article 145 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions contraires à la Constitution.

#### **I. Les dispositions contestées**

##### **A. – Historique et objet des dispositions contestées**

###### **1. – Le régime fiscal des sociétés mères**

Le régime fiscal des sociétés mères est un régime optionnel destiné à neutraliser une double imposition économique en évitant que les bénéficiaires taxés à l'impôt sur les sociétés au niveau d'une filiale soient de nouveau soumis au même impôt au niveau de la société mère, qui perçoit les dividendes versés par la filiale.

L'origine de ce régime est à trouver dans l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 portant fixation du budget général de l'exercice 1920. Le professeur Guy Gest rappelle que ce régime de faveur « *avait pour objet d'alléger, non la charge de la mère, mais celle que les associés de la mère auraient dû normalement supporter lors de la redistribution par celle-ci des produits de la filiale, en exonérant cette redistribution de l'IRVM [l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières]* »<sup>1</sup>. Dès l'origine, on trouve les principales caractéristiques de ce régime : pour être éligibles, les titres dégageant des produits doivent avoir été détenus pendant une durée minimale et la participation correspondant à ces titres doit être une fraction significative du capital de la filiale.

---

<sup>1</sup> G. Gest, « *Histoire et esprit du régime des sociétés mères* », Droit fiscal 2014, n° 41, comm. 565.

Ce régime fiscal, régi par les dispositions combinées des articles 145 et 216 du CGI, permet aux sociétés mères, sur option, d'être exonérées d'impôt sur les sociétés sur les produits de participation reçus de leurs filiales.

L'article 216 prévoit que les produits nets des participations perçus au cours d'un exercice par une société mère peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges<sup>2</sup>.

L'article 145 détermine les conditions requises pour bénéficier du dispositif prévu à l'article 216. Pour être éligibles, les titres de participations doivent répondre à un certain nombre de caractéristiques définies au 1 de l'article 145 du CGI :

- ils doivent revêtir une forme nominative (a du 1) ;
- ils doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice (b du 1) ;
- ils doivent avoir été conservés pendant un délai minimal de deux ans (c du 1).

Le fait que les filiales soient des sociétés étrangères ne fait en revanche pas obstacle à l'application du régime des sociétés mères.

Le 6 de l'article 145 du CGI prévoit les cas dans lesquels des produits de titres de participation versés par des filiales à leur société mère sont exclus du bénéfice du régime des sociétés mères, soit en l'état actuel du droit :

- les distributions de bénéfices qui sont déductibles du résultat imposable de la société distributrice (b du 6) ;
- les produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote (c du 6, qui était auparavant codifié au b *ter* renvoyé au Conseil constitutionnel dans la présente QPC) ;
- les produits de titres d'une société établie dans un ETNC (d du 6) ;
- les produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés exerçant une activité de marchand de biens (e du 6).

---

<sup>2</sup> La valeur de cette quote-part a évolué. Elle s'élève actuellement à 5 % du produit total des participations exonérées.

## 2. – Les distributions transfrontalières et les exigences communautaires

La directive n° 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents s'applique aux distributions de bénéfices entre une société mère et sa filiale lorsqu'elles sont situées dans des États membres de l'Union européenne différents. Depuis lors, les dispositions de cette directive ont été reprises par la directive n° 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, laquelle a été modifiée en dernier lieu par la directive n° 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015.

Il s'agit de l'une des premières directives relative à la fiscalité des entreprises. Elle repose sur deux idées simples que l'on retrouve dans le régime de droit interne : d'une part, éviter la double imposition économique des remontées de dividendes des « filles » vers les « mères » lorsqu'elles sont situées dans des États membres différents ; d'autre part, prévoir un taux de retenue à la source nul pour neutraliser le frottement fiscal dans ce type d'opérations.

En ce qui concerne son champ d'application, l'article 1<sup>er</sup> de cette directive prévoit que : « *Chaque État membre applique la présente directive :*

- « *a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ;*
- « *b) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales ;*
- « *c) aux distributions de bénéfices perçues par des établissements stables, situés dans cet État membre, de sociétés d'autres États membres, et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable ;*
- « *d) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des établissements stables, situés dans un autre État membre, de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales ».*

Cette directive ne couvre donc que les situations transfrontalières intracommunautaires, de sorte que le législateur national retrouve en principe sa pleine souveraineté lorsque sont en cause les autres situations : les distributions de dividendes par des filiales établies dans le même État que la société mère et les distributions de dividendes par des filiales établies dans des États tiers.

Historiquement, c'est la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991 qui a transposé cette directive. Toutefois, le législateur a, alors, seulement adopté des dispositions particulières à la retenue à la source, en insérant un nouvel article 119 *ter* dans le CGI. En effet, ainsi que le relève Olivier Fouquet, « *Il résulte très explicitement des travaux parlementaires relatifs à la loi de finances rectificative pour 1991 et de ceux relatifs au projet de loi de finances pour 1993 que les pouvoirs publics, Gouvernement et Parlement, ont estimé que les dispositions alors en vigueur des articles 145 et 216 du CGI transposaient à l'avance la directive n° 90/435/CEE du 23 juillet 1990 dite mère-fille. C'est d'ailleurs l'explication donnée par le Gouvernement à la Commission européenne pour justifier de la transposition en droit interne de la directive* »<sup>3</sup>.

### **3. – L'interprétation par le juge des textes régissant des situations communautaires et des situations purement internes**

Comme le relevait Olivier Fouquet, le choix de maintenir des dispositions législatives uniques applicables tant aux distributions purement internes qu'aux distributions transfrontalières implique que « *le législateur français a entendu appliquer le même régime mère-fille aux situations purement françaises et aux situations transfrontalières* »<sup>4</sup>.

La décision de renvoi de la QPC reprend ce raisonnement : « *Considérant que le régime des sociétés mères résultant des articles 145 et 216 du code général des impôts, issu de textes législatifs antérieurs à la directive du 23 juillet 1990 et qui n'a pas été modifié à la suite de l'intervention de cette directive, doit être regardé comme assurant la transposition de ses objectifs ; que le législateur n'a pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, et celles qui, concernant des sociétés d'Etats membres différents, sont seules dans son champ* »<sup>5</sup>.

Dans une telle hypothèse, Benoît Bohnert rappelait dans ses conclusions sous la décision de renvoi de la QPC que « *le droit interne se trouve ipso facto "contaminé" par le droit européen, et ce, alors même que la directive ne s'impose pas en tant que norme supérieure en dehors de son champ d'application* »<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> O. Fouquet, « *Régime des sociétés mères : l'interprétation ne doit pas surpondérer la jurisprudence Ambulances de France* », Droit fiscal 2015, n° 11, comm. 203.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> CE 12 novembre 2015, n° 367256, *Sté Metro Holding France*, cons. 7.

<sup>6</sup> B. Bohnert, conclusions sous CE 12 novembre 2015, n° 367256, *Sté Metro Holding France*, Droit fiscal 2015, n° 49, comm. 717.

Or, comme le soulignait également Benoît Bohnert dans ses conclusions, « *il est jugé qu'il appartient au juge administratif de donner, dans toute la mesure du possible, aux textes de droit interne une interprétation conforme aux sources de droit supérieures dans la hiérarchie des normes, y compris donc au droit de l'Union pour autant bien sûr que la matière entre dans le champ de celui-ci* »<sup>7</sup>.

Pour assurer son office, le juge peut recourir à une « interprétation neutralisante » de la norme<sup>8</sup>.

Toutefois, comme l'explique Philippe Martin, lorsque le texte interprété régit, comme dans la QPC objet de la décision commentée, à la fois des situations communautaires et des situations purement internes, « *il ne s'agit pas vraiment d'une interprétation neutralisante classique puisque la situation juridique interne n'est pas régie par la directive, si bien que la directive ne s'impose pas sur ce point en tant que norme supérieure. Il s'agit seulement d'assurer une interprétation cohérente d'une loi française applicable à la fois aux situations transfrontalières régies par la directive et aux situations internes. Il s'agit essentiellement de respecter l'intention du législateur* »<sup>9</sup>.

\* Dans la mesure du possible, le juge applique la même interprétation du texte aux deux catégories de situations, selon le principe « *À texte unique, interprétation unique* »<sup>10</sup>.

Ainsi, dans sa décision SA *Technicolor*, le Conseil d'État, après avoir relevé « *que le régime des sociétés mères résultant des dispositions des articles 145 et 216 du code général des impôts, issu de textes législatifs antérieurs et qui n'a pas été modifié à la suite de l'intervention de cette directive, doit être regardé comme assurant la transposition de ses objectifs ; que, le législateur n'ayant pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans le champ de la directive, les dispositions en cause doivent en conséquence être interprétées à la lumière de ses objectifs, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre* », a ainsi jugé « *que la condition tenant à l'engagement de conserver les titres pendant deux ans prévue par le c du 1 de l'article 145, qui est demeurée inchangée depuis lors, ne*

---

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> Ph. Martin, « *Le juge, pour assurer le respect de la hiérarchie des normes, est parfois conduit à interpréter une norme afin de la rendre compatible avec une norme supérieure. Cette démarche peut conduire à interpréter une loi à la lumière d'une directive ou un traité à la lumière de la Constitution* » in « *Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal* », Droit fiscal 2014, n° 41, comm 569

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> O. Fouquet, *Ibidem*.

*peut donc être regardée, en raison de son objet, que comme s'appliquant, conformément au deuxième alinéa du 2 de l'article 3 de la directive du 23 juillet 1990, aux titres de participation donnant droit à la qualité de société mère » (soit des titres représentant au moins 5 % du capital de la société émettrice)<sup>11</sup>.*

Cette logique d'interprétation est inspirée de l'arrêt *Leur-Bloem* de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>12</sup>, l'objectif étant « *d'assurer une interprétation uniforme lorsque le législateur national a choisi d'aligner le régime des opérations internes sur celui de la directive* »<sup>13</sup>.

Dans son commentaire sur cette décision *SA Technicolor*, Olivier Fouquet expliquait que « *le juge, chargé d'interpréter les articles 145 et 216 pour régler une situation purement française, ne peut les interpréter que conformément à l'interprétation qui serait la sienne s'il avait à les interpréter pour régler une situation transfrontalière. Le juge ne peut pas donner de la même disposition une première interprétation propre aux situations purement françaises et une seconde interprétation propre aux situations transfrontalières. À texte unique, interprétation unique. Le juge, pour régler les situations transfrontalières, doit s'efforcer de donner des dispositions qu'il a appliquées, une interprétation respectant les objectifs de la directive. S'il estime qu'il existe une interprétation spécifique susceptible de s'appliquer exclusivement aux situations purement françaises, il doit y renoncer pour faire prévaloir une interprétation conforme aux objectifs de la directive même lorsqu'il règle une situation purement française* »<sup>14</sup>.

\* Il en va, cependant différemment « *lorsque la lettre du texte est telle qu'elle interdit au juge d'en donner une interprétation conforme aux objectifs de la directive* »<sup>15</sup>. Dans ce cas, le juge ne peut s'écarter de l'interprétation littérale pour les situations régies par le droit interne. Le Conseil d'État a procédé de la sorte dans une décision *Sté Ambulances de France*, par laquelle il a jugé « *qu'il ressort du texte clair de ces dispositions [de l'article 210 B du CGI] qu'elles subordonnent le bénéfice du régime d'exonération d'imposition des plus-values constatées à l'occasion des scissions de sociétés à la condition que celles-ci concernent des sociétés ayant au moins deux branches complètes d'activités et que chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoive au moins l'une de ces branches ; que la circonstance, d'une part, que la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents devrait, selon la société requérante, être interprétée comme*

<sup>11</sup> CE, 15 décembre 2014, n° 380942, *SA Technicolor*, cons. 3.

<sup>12</sup> CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, A. *Leur-Bloem*.

<sup>13</sup> Ph. Martin, *Ibidem*.

<sup>14</sup> O. Fouquet, *Ibidem*.

<sup>15</sup> O. Fouquet, *Ibidem*.

*ne comportant pas une telle condition et, d'autre part, qu'il ressortirait des travaux préparatoires de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991, qui en a opéré la transposition, que le législateur n'a pas entendu, à cette occasion, traiter moins favorablement les opérations concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, que celles qui mettent en cause les sociétés d'États membres différents, qui entrent dans le champ de cette directive, ne saurait conduire à donner des dispositions précitées une interprétation contraire à leur lettre »<sup>16</sup>.*

\* De l'impossibilité pour le juge de retenir une interprétation globale d'un texte s'appliquant de manière uniforme à des situations communautaires et à des situations purement internes peut naître un risque de discrimination à rebours, c'est-à-dire de traitement moins favorable des secondes par rapport aux premières.

#### **4. – Les dispositions contestées**

Les dispositions contestées, qui figuraient au b *ter*) du 6 de l'article 145 du CGI, ont été recodifiées au c) du 6 du même article par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014. Elles prévoient l'une des hypothèses dans lesquelles l'application du régime fiscal des sociétés mères est exclue : celle dans laquelle les produits correspondent à des titres auxquels ne sont pas attachés de droits de vote.

Antérieurement à cette recodification, la disposition a connu plusieurs rédactions successives : était d'abord prévue une exclusion de l'application du régime fiscal des sociétés mères « *aux produits des actions à dividende prioritaire sans droit de vote prévues par l'article 177-1 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966* ».

Puis, l'exclusion a été appliquée, en vertu de l'article 104 de la loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993, « *aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote* ». Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires de cette loi, il s'agissait de tenir compte de l'apparition de nouveaux produits financiers. En procédant à cette modification, la loi du 30 décembre 1992 a modifié la transposition de la directive communautaire.

Enfin, l'article 39 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 a tempéré l'exclusion prévue par les dispositions contestées, en disposant que cette exclusion n'est pas applicable « *si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice* ». Ce

---

<sup>16</sup> CE, 30 janvier 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France*, cons. 4.

tempérament a été rendu applicable à compter de la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005.

En vertu de cette dernière disposition, une société qui détient plus de 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice peut déduire de l'assiette de l'IS l'ensemble des produits des titres de cette société, y compris si certains d'entre eux n'ouvrent pas de droit de vote. En revanche, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que, si la société détient 5 % du capital de la société sans détenir dans le même temps 5 % des droits de vote, le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères est réservé à ceux des titres de la société émettrice auxquels sont attachés des droits de vote, et à eux seuls<sup>17</sup>.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

La société CRFP Cash, filiale intégralement détenue par le groupe Carrefour, avait reçu en apport la participation de ce groupe dans la société Metro Holding France SA, à hauteur de 20 %. En 2001, le groupe Carrefour a cédé sa filiale CRFP Cash à une société, laquelle l'a, à son tour, cédée à la société Metro Holding France SA en 2002. Cette dernière détenait ainsi, par la voie de la société CRFP Cash, une fraction de ses propres actions. En 2003, la Société Metro Holding France SA a racheté ses propres actions à sa filiale, la société CRFP Cash. La société CRFP Cash a alors réalisé un produit exceptionnel, auquel elle a appliqué le régime fiscal des sociétés mères.

L'administration fiscale a remis en cause l'application de ce régime fiscal pour l'exercice 2003, en considérant que les produits exceptionnels retirés du rachat de la participation correspondaient à des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote.

Venant aux droits de la société CRFP Cash, dissoute sans liquidation par transmission universelle de patrimoine en août 2003, la société Metro Holding France SA a contesté ce redressement. Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise et la cour administrative d'appel (CAA) de Versailles ont rejeté sa requête. Ils ont également refusé de transmettre une QPC portant sur les dispositions du *b ter*) du 6 de l'article 145 du CGI, tirée de ce qu'elles instaurent une discrimination à rebours contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dès lors que les sociétés mères détenant des filiales françaises sont soumises à un régime moins favorable que les sociétés mères détenant des filiales dans d'autres États membres de l'Union européenne.

---

<sup>17</sup> CE, 5 novembre 2014, n° 370650, *Min. c/ Sté Sofina*.



À l'occasion du pourvoi en cassation à l'encontre de l'arrêt de la CAA, a été contesté le refus de transmettre la QPC.

Le Conseil d'État a d'abord considéré que les dispositions du b *ter*) du 6 de l'article 145 du CGI n'étaient pas compatibles avec l'article 4 §1 de la directive, qui ne permet pas d'exclure du bénéfice du régime des sociétés mères les dividendes provenant de titres non assortis de droits de vote dès lors que ces titres représentent au moins 5 % du capital de la filiale. Il a procédé à une interprétation neutralisante de ces dispositions dans le cas de distributions transfrontalières intracommunautaires. Il a toutefois limité cette interprétation neutralisante aux seules situations intracommunautaires. En effet, le principe d'interprétation littérale du texte clair faisait obstacle à l'extension de cette interprétation neutralisante aux situations purement internes. La règle « *À texte unique, interprétation unique* » se heurtait à la lettre du texte.

Ainsi, le Conseil d'État a relevé, dans la décision de renvoi de la QPC, qu'« *en excluant la possibilité de déduire du bénéfice net total de la société mère les produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché, alors que ni l'article 4 ni l'article 1<sup>er</sup> de la directive ne prévoient une telle restriction, les dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du CGI méconnaissent les objectifs de la directive dont elles assurent la transposition ; qu'elles ne peuvent, dès lors, être légalement appliquées qu'aux situations concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, et que le juge, saisi de moyens en ce sens, doit en écarter l'application lorsque sont en cause des sociétés d'États membres différents* »<sup>18</sup>.

Le Conseil d'État a alors constaté que les dispositions contestées « *créent une différence de traitement entre les sociétés mères françaises, selon que les filiales dont elles perçoivent des distributions sont établies en France ou dans d'autres États membres de l'Union européenne* ». Il en a déduit que les griefs tirés de l'atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques présentaient un caractère sérieux et que la QPC devait être renvoyée au Conseil constitutionnel.

## **II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

### **A. – La détermination de la version des dispositions contestées renvoyée au Conseil constitutionnel**

Faute pour le Conseil d'État de préciser dans quelle rédaction est renvoyé le b *ter*) du 6 de l'article 145 du CGI, lequel a connu des rédactions successives, il

---

<sup>18</sup> CE 12 novembre 2015, n° 367256, *Sté Metro Holding France*, cons. 7.

revenait au Conseil constitutionnel de déterminer celle des rédactions dont il est saisi. Pour cela, il était nécessaire d'examiner le litige à l'occasion duquel la QPC a été posée<sup>19</sup>.

Le litige porte sur un rehaussement du résultat imposable pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 23 septembre 2003.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il est saisi du *b ter*) dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1992, laquelle a été en vigueur jusqu'au 31 décembre 2005, soit les termes : « *Aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote* », qui ont pour objet d'exclure l'application du régime fiscal des sociétés mères pour de tels titres (cons. 1).

## **B. – La question du contrôle à opérer sur les dispositions contestées**

La décision commentée posait au Conseil constitutionnel la question du contrôle à opérer sur les dispositions contestées.

La société requérante invitait le Conseil à considérer l'interprétation asymétrique des dispositions contestées, retenue par la décision de renvoi du Conseil d'État, comme valant jurisprudence constante<sup>20</sup>. En effet, la situation de discrimination à rebours qu'elle dénonçait naît de l'impossibilité dans laquelle s'est trouvé le Conseil d'État de retenir une interprétation globale des dispositions contestées. Ainsi qu'il a été dit, celui-ci a recouru à une interprétation neutralisante pour les situations régies par la directive et à une interprétation littérale pour les situations internes.

Pour sa part, le Premier ministre faisait valoir qu'il convient de considérer ces dispositions indépendamment des incompatibilités avec le droit de l'Union européenne. Au soutien de son argumentation, le Premier ministre avançait que le Conseil constitutionnel refuse par principe de s'engager dans une forme de contrôle le conduisant à se faire juge de la conventionalité de la loi, comme en attesterait en particulier la décision n° 2011-217 QPC<sup>21</sup>.

Tout d'abord, le problème posé par la QPC n'était pas comparable à celui évoqué par le Premier ministre et qui avait donné lieu à la décision n° 2011-217 QPC. Dans cette précédente affaire, les requérants invitaient le Conseil constitutionnel à considérer qu'il ne pouvait, au regard de la jurisprudence

---

<sup>19</sup> Voir en ce sens par ex. décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement)*, cons. 1.

<sup>20</sup> V. décision n° 2011-185 QPC du 21 octobre 2011, *M. Jean-Louis C. (Levée de l'hospitalisation d'office des personnes pénalement irresponsables)*, cons. 5.

<sup>21</sup> Décision n° 2011-217 QPC du 3 février 2012, *M. Mohammed Akli B. (Délit d'entrée ou de séjour irrégulier en France)*.

communautaire, admettre qu'une peine d'emprisonnement puisse être appliquée à tout étranger du seul fait d'un séjour irrégulier sur le territoire français sans méconnaître le principe de nécessité des peines. Il s'agissait donc d'une invitation à tenir compte de la jurisprudence de la CJUE. Le Conseil avait logiquement considéré que son contrôle était différent de celui exercé par la CJUE, et qu'il n'avait pas à le prendre en considération : *« un grief tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux et européens de la France ne saurait être regardé comme un grief d'inconstitutionnalité ; que, par suite, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, saisi en application de l'article 61-1 de la Constitution, d'examiner la compatibilité des dispositions contestées avec les traités ou le droit de l'Union européenne ; que l'examen d'un tel grief relève de la compétence des juridictions administratives et judiciaires »*<sup>22</sup>.

Dans la QPC objet de la décision commentée, le problème ne gisait pas dans l'éventuelle inconvictionnalité des dispositions législatives nationales – inconvictionnalité que le Conseil constitutionnel ne saurait apprécier lorsqu'il contrôle la conformité à la Constitution de dispositions législatives (sous réserve de sa jurisprudence relative à la transposition des dispositions inconditionnelles et précises d'une directive communautaire) et qui a été purgée en l'espèce par l'interprétation neutralisante qu'en a donnée le Conseil d'État.

Le problème tenait à ce que les dispositions contestées ont notamment (mais non exclusivement) pour objet la transposition d'une directive.

Le Conseil constitutionnel a déduit de l'article 88-1 de la Constitution, aux termes duquel *« la République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 »*, une exigence constitutionnelle de transposition en droit interne des directives de l'Union européenne.

Cette exigence constitutionnelle issue de l'article 88-1 conduit le Conseil constitutionnel à exclure par principe de son contrôle de constitutionnalité les dispositions législatives qui assurent la transposition des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive en se bornant à en tirer des conséquences nécessaires. Ainsi, expressément depuis 2004, le Conseil constitutionnel considère qu'un moyen critiquant la constitutionnalité d'une loi portant transposition d'une directive n'est recevable que si elle s'avère contraire à une

---

<sup>22</sup> Décision n° 2011-217 QPC du 3 février 2012, cons. 3.

règle ou un principe inhérent à l'identité constitutionnelle française, sauf à ce que le pouvoir constituant y ait consenti<sup>23</sup>.

Ce raisonnement a été confirmé dans le cadre du contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, où le Conseil constitutionnel a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'examiner une QPC portant sur des dispositions législatives se bornant à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive qui ne mettent en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France<sup>24</sup>. Autrement dit, l'exigence constitutionnelle de transposition des directives n'est pas au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit, seuls invocables dans le cadre du contrôle *a posteriori*.

Dans sa récente décision sur la loi de finances rectificative pour 2015, le Conseil constitutionnel a accepté de contrôler la conformité à la Constitution de dispositions législatives relatives au régime fiscal des sociétés mères en tant qu'elles n'étaient pas des mesures de transposition de la directive « mère fille », se refusant en revanche à contrôler ces mêmes dispositions en tant qu'elles étaient des mesures de transposition de la directive : « *Considérant, d'une part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États membres de l'Union européenne, seules visées par la directive du 30 novembre 2011 ainsi qu'il ressort des dispositions du 1 de son article 1er, les dispositions du 3° du B et du neuvième alinéa du c) du 2° du C du paragraphe I de l'article 29 se bornent à tirer les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles des 2 et 3 de l'article 1er de cette directive, qui ne mettent en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; que, par suite, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions ;*

*« Considérant, d'autre part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes par des sociétés établies en France à des sociétés établies en France et les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États non membres de l'Union européenne, les dispositions du 3° du B et du neuvième alinéa du c) du 2° du C du paragraphe I de l'article 29 ne procèdent pas à la*

---

<sup>23</sup> Décisions n<sup>os</sup> 2004-496 DC du 10 juin 2004, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, cons. 8 et 9 ; 2004-497 DC du 1<sup>er</sup> juillet 2004, *Loi relative aux communications électroniques et aux services de communication audiovisuelle*, cons. 18 et 19 ; 2004-498 DC du 29 juillet 2004, *Loi relative à la bioéthique*, cons. 4 ; 2004-499 DC du 29 juillet 2004, *Loi relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel et modifiant la loi n<sup>o</sup> 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés*, cons. 7 ; 2006-540 DC du 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, cons. 17 à 19 ; 2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative au secteur de l'énergie*, cons. 4 à 6 ; 2008-564 DC du 19 juin 2008, *Loi relative aux organismes génétiquement modifiés*, cons. 42 à 44.

<sup>24</sup> Décision n<sup>o</sup> 2010-79 QPC du 17 décembre 2010, *M. Kamel D. (Transposition d'une directive)*.

*transposition de la directive du 30 novembre 2011 ; qu'il y a donc lieu pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions »<sup>25</sup>.*

Selon cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel ne saurait contrôler les dispositions contestées en ce qu'elles définissent le régime des sociétés mères pour les distributions transfrontalières intra-communautaires dès lors qu'elles transposent des dispositions inconditionnelles et précises d'une directive et ne mettent en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France. Aussi, dans la mesure où l'interprétation neutralisante retenue par le Conseil d'Etat conférerait aux dispositions contestées cette portée, le Conseil constitutionnel n'avait pas à contrôler les effets donnés aux dispositions contestées par cette interprétation. En revanche, il devait contrôler ces dispositions lorsqu'elles sont appliquées aux distributions internes et aux distributions transfrontalières extra-communautaires : dans la mesure où les dispositions contestées s'appliquaient à des distributions placées hors du champ de la transposition de la directive, il y avait lieu pour le Conseil constitutionnel de statuer sur la QPC.

*Le Conseil constitutionnel a donc expressément relevé « que l'exclusion de l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France tire les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles de la directive n° 90/435/CE susvisée et ne met en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; qu'en revanche, l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies en France ou dans un État non membre de l'Union européenne ne procède pas à la transposition de la directive n° 90/435/CE » (cons. 9).*

### **C. – L'examen des griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques**

Une fois admis que le Conseil constitutionnel devait contrôler pleinement les dispositions contestées en ce qu'elles s'appliquent aux distributions internes et aux distributions extra-communautaires, il revenait au Conseil constitutionnel de déterminer si, dans le cadre du contrôle de ces dispositions par rapport au principe d'égalité, il devait prendre en considération le régime applicable aux distributions transfrontalières intra-communautaires résultant de l'interprétation neutralisante retenue par le Conseil d'Etat.

---

<sup>25</sup> Décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*, cons. 7 et 8.

## 1. – La question des dispositions à prendre en considération pour opérer le contrôle au regard du principe d'égalité

À l'inverse de la disposition relative au régime fiscal des sociétés mères qui a été contrôlée dans la décision du 29 décembre 2015 précitée, les dispositions objet de la décision commentée ne s'appliquent pas identiquement pour les dividendes soumis aux exigences de la directive et pour les autres dividendes, du fait de l'interprétation asymétrique qu'en a retenue le Conseil d'État.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a admis qu'il est possible de confronter les dispositions contestées, relatives aux dividendes provenant de filiales françaises ou extra-communautaires, avec la réduction du champ d'application de ces dispositions résultant de l'interprétation neutralisante du juge s'agissant de leur application aux situations régies par la directive.

Le Conseil constitutionnel a donc accepté de contrôler au regard du principe d'égalité un régime juridique résultant de la volonté du législateur national et un régime juridique découlant de l'application du droit communautaire

Cette solution, qui sauvegarde la possibilité, pour les victimes des discriminations à rebours, de les contester sur le fondement du droit interne est en cohérence avec l'invitation faite par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) aux juridictions des États membres de sanctionner elles-mêmes, sur le fondement de leur droit national, les éventuelles discriminations à rebours. La Cour de justice a ainsi expressément jugé qu'« *il appartient à la juridiction nationale, confrontée à une question de droit interne, d'apprécier s'il y a une discrimination dans le cadre de ce dernier et si et comment celle-ci doit être éliminée. (...) Le droit communautaire n'empêche pas une juridiction nationale d'examiner la compatibilité avec sa constitution d'une règle interne qui désavantage, par rapport aux ressortissants d'autres États membres, les travailleurs nationaux* »<sup>26</sup>. La Cour de justice, sur la base de sa jurisprudence relative aux situations dites « purement internes », refuse en effet de manière constante de contrôler les discriminations à rebours<sup>27</sup>. Le juge administratif<sup>28</sup> comme le juge judiciaire<sup>29</sup> jugent également que les discriminations à rebours ne peuvent être sanctionnées sur le fondement du droit communautaire.

---

<sup>26</sup> CJCE, 16 juin 1994, *Steen II*, aff. C-132/93, Rec. CJCE I-2715. Cf. également CJCE, 5 juin 1997, *Uecker et Jacquet*, aff. C-64/96 et C-65/96, Rec. CJCE I-3171 et plus récemment CJUE, 1<sup>er</sup> avril 2008, *Gvt de la communauté française et Gvt wallon*, C-212/06 ; CJUE, 5 mars 2002, *Reisch*, C-515/99

<sup>27</sup> Cf. notamment les arrêts CJCE, 13 mars 1979, *Peureux* aff. 86/78, Rec. CJCE 897 ; CJCE, 23 octobre 1986, *Cognet*, aff. 355/85, Rec. CJCE 3231 ; CJCE, 18 février 1987, *Mathot*, aff. 98/86, Rec. CJCE p. 809.

<sup>28</sup> CE Ass., 27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, Rec. p. 335.

<sup>29</sup> Cass. com., 3 mai 2006, *Entremont*, pourvoi n°03-14.171 ; Cass. Soc., 17 avril 2008, *Wattecamps*, pourvoi n°06-45.270.

Au demeurant, le Conseil d'État accepte de contrôler les discriminations à rebours sur le fondement du droit interne. Ainsi, dans sa décision *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres*<sup>30</sup>, le Conseil d'État a jugé « que les dispositions de l'article 9 du décret attaqué ont pour effet de priver les architectes établis en France, qu'ils soient, comme le relève l'association requérante, de nationalité française ou, d'ailleurs, ressortissants d'autres États membres de la Communauté européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen, de la possibilité de bénéficier de l'accès à la maîtrise d'œuvre des travaux de restauration des monuments historiques classés n'appartenant pas à l'État ; que s'il était loisible au Gouvernement de réserver, pour des raisons d'intérêt général, l'exercice de la maîtrise d'œuvre de la restauration de ces monuments historiques classés à des professionnels disposant d'une qualification et d'une expérience suffisantes en ce domaine, la différence de situation existant entre les professionnels français et les ressortissants d'autres États membres de la Communauté européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen qui remplissent les conditions de diplôme et d'expérience professionnelle mentionnées à l'article 9 du décret du 28 septembre 2007, selon qu'ils sont établis en France ou bien dans un autre État membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, n'est pas en rapport avec l'objet de l'article 9 qui, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, est de permettre de confier la maîtrise d'œuvre des travaux de restauration des monuments historiques classés n'appartenant pas à l'État à d'autres catégories de professionnels que les architectes en chef des monuments historiques ; qu'il ne ressort pas des pièces du dossier que des raisons d'intérêt général suffisantes justifient la différence de traitement qu'instituent les dispositions précitées au détriment des professionnels établis en France ; qu'ainsi, les dispositions de l'article 9 du décret du 28 septembre 2007 méconnaissent dans cette mesure le principe d'égalité ».

Par ailleurs, dans la décision commentée, la discrimination à rebours dénoncée par la société requérante résulte effectivement des dispositions contestées et non seulement du choix du législateur communautaire de régir les situations transfrontalières. Ce sont les dispositions contestées, par le défaut de transposition qu'elles contiennent, qui suscitent l'intervention du juge national, tenu par l'interprétation conforme s'agissant des situations communautaires, laquelle conduit à la discrimination contestée. La différence avec la situation dans laquelle c'est le droit interne lui-même qui fixe deux règles différentes peut ainsi n'apparaître qu'optique.

---

<sup>30</sup> CE, 6 octobre 2008, n<sup>os</sup> 310146, 311080, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres*.

## 2. - L'application à l'espèce

Selon la société requérante, il résultait des dispositions contestées telles qu'interprétées par le Conseil d'État « *une discrimination à rebours contraire au principe d'égalité devant la loi dès lors que les sociétés mères françaises dont une filiale est située dans un autre Etat de l'Union européenne pourront se prévaloir de la directive communautaire du 23 juillet 1990 et bénéficier du régime des sociétés mères institué à la seule condition qu'elles détiennent une participation minimum dans leur filiale (...) alors que les sociétés mères françaises qui détiennent des filiales en France (...) demeureront soumises aux seules dispositions de l'article 145 du CGI de sorte qu'elles devront justifier non seulement d'une participation minimum dans leurs filiales mais aussi de la détention de titres auxquels sont attachés des droits de vote (...). Par conséquent à situation égale – deux sociétés mères françaises détenant une participation minimum dans leurs filiales – l'une pourra bénéficier du régime des sociétés mères nonobstant le fait qu'aucun droit de vote n'est attaché à cette participation, tandis que l'autre devra justifier de l'existence de droits de vote attachés à sa participation pour bénéficier de ce régime* ». Il en résulterait une différence de traitement qui ne serait justifiée par aucun motif d'intérêt général. Ainsi, le principe d'égalité devant la loi serait méconnu.

Le Conseil constitutionnel a considéré qu'il ressort des dispositions contestées telles qu'interprétées une différence de traitement qui ne repose pas sur une différence de situation. En effet, dans tous les cas, les dividendes sont perçus par une société qui est éligible au régime fiscal des sociétés mères, et ces dividendes correspondent à des titres de participation dans des sociétés qui revêtent une forme nominative, ont été conservés pendant au moins deux ans et s'élèvent à plus de 5 % du capital de ces sociétés. Le Conseil constitutionnel a ainsi relevé « *qu'il résulte des dispositions contestées telles qu'interprétées par une jurisprudence constante une différence de traitement des sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne ou, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne ; que ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation* » (cons. 8).

Il convenait alors d'examiner si cette différence de traitement est justifiée par un motif d'intérêt général et si elle est en rapport avec l'objectif poursuivi. Le Premier ministre avançait que le législateur a souhaité, par l'édiction de la condition de détention de titres correspondant à des droits de vote, « *favoriser l'implication de sociétés mères dans le développement économique de sociétés filles* ». Le Conseil constitutionnel a admis cela et considéré « *qu'en édictant*



*une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales » (cons. 10).*

Toutefois, dès lors que la condition posée par les dispositions contestées telles qu'interprétées ne s'applique qu'aux dividendes distribués à des sociétés mères soit par des filiales françaises soit par des filiales extra-communautaires, à l'exclusion des filiales intra-communautaires, les critères retenus par le législateur ne sont pas en rapport avec un tel objectif. L'implication dans le développement économique des filiales n'est pas révélé par l'existence de droits de vote attachés aux titres uniquement pour les premières de ces sociétés.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé « *que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ; que le b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution » (cons. 10).*

#### **D. – Les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité**

La déclaration d'inconstitutionnalité porte sur les dispositions dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 1993, qui est demeurée en vigueur jusqu'à sa modification par la loi de finances pour 2006. Compte tenu de la période ainsi concernée, les sociétés ne peuvent plus introduire de contestations pour les impositions acquittées au titre des exercices correspondants. Il n'était donc pas nécessaire pour le Conseil constitutionnel de restreindre le bénéfice de cette déclaration d'inconstitutionnalité<sup>31</sup> autrement qu'en précisant que seules des instances introduites à la date de la décision et non jugées définitivement pouvaient bénéficier de cette déclaration d'inconstitutionnalité.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a pris en considération le fait qu'à l'inverse d'une rupture du principe d'égalité résultant de la discrimination entre deux régimes législatifs dont l'un comme l'autre seraient tout aussi constitutionnels (cas dans lequel le Conseil constitutionnel, qui ne saurait choisir à la place du législateur lequel des deux régimes il entend privilégier, prévoit une censure à effet différé<sup>32</sup>), la rupture du principe d'égalité résulte d'une

---

<sup>31</sup> Voir, pour un exemple de restriction du bénéfice d'une déclarations d'inconstitutionnalité en matière fiscale, la décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*.

<sup>32</sup> Voir en ce sens, récemment, la décision n° 2015-492 QPC du 16 octobre 2015, *Association Communauté rwandaise de France (Associations pouvant exercer les droits reconnus à la partie civile en ce qui concerne l'apologie des crimes de guerre et des crimes contre l'humanité)*, cons. 9.

discrimination entre deux situations dont l'une est imposée par l'exigence de transposition des directives communautaires (cons. 9). Dès lors, seul le régime applicable hors du champ de transposition de la directive pouvait être censuré, et il devait donc l'être à effet immédiat.

Le Conseil a donc jugé « *que la déclaration d'inconstitutionnalité du b ter du 6 de l'article 145 du code général des impôts prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision ; qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement* » (cons. 12).