

Décision n° 2019-813 QPC
du 15 novembre 2019

(M. Calogero G.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 17 septembre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 431784 du 16 septembre 2019), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Calogero G. par Me Hugues Martin, avocat au barreau de Lyon. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-813 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du troisième alinéa du 1 de l'article 121 du code général des impôts, issu de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002, dans la rédaction de cet article résultant de la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 ;
- la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer ;
- la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 ;

– 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 par le Premier ministre, enregistrées le 3 octobre 2019 ;

– les observations présentées pour le requérant par Me Martin, enregistrées le 23 octobre 2019 ;

– les secondes observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 24 octobre 2019 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Martin pour le requérant et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 6 novembre 2019 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. Le troisième alinéa du 1 de l'article 121 du code général des impôts, tel qu'issu de la loi du 29 décembre 2001 mentionnée ci-dessus, dans la rédaction de cet article résultant de la loi du 21 juillet 2003 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les dispositions prévues au 2 de l'article 115 sont applicables en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère et placé sous un régime fiscal comparable au régime de l'article 210 A ».

2. Le requérant reproche à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, de soumettre les associés d'une société étrangère, non établie dans un État membre de l'Union européenne, à une procédure d'agrément pour bénéficier du régime fiscal favorable, prévu par l'article 115 du code général des impôts, en matière de distribution de titres consécutive à un apport partiel d'actif. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée selon l'État dans lequel la société est établie, en violation des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Par ailleurs, le requérant estime que les associés privés du bénéfice de ce régime fiscal favorable se trouveraient imposés sur un revenu qui ne

correspond pas à un enrichissement réel, en méconnaissance du droit de propriété et du principe d'égalité devant les charges publiques.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « *en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère* » figurant au troisième alinéa du 1 de l'article 121 du code général des impôts.

– Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

4. Aux termes de 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.

5. Aux termes du 2 de l'article 115 du code général des impôts, l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu. Ces dispositions, dans leurs rédactions antérieures à la loi du 28 décembre 2017 mentionnée ci-dessus, soumettaient toutefois le bénéfice de ce régime fiscal favorable à l'obtention préalable, par la société apporteuse, d'un agrément délivré par le ministre du budget afin de s'assurer, notamment, que l'opération est justifiée par un motif économique et qu'elle n'a pas pour objectif la fraude ou l'évasion fiscales.

6. Le troisième alinéa de l'article 121 du code général des impôts étend aux sociétés étrangères, sous certaines conditions, le bénéfice de ce régime fiscal favorable. Il résulte toutefois de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de la directive européenne du 19 octobre 2009 mentionnée ci-dessus, que l'exigence d'un agrément ministériel n'est pas applicable aux attributions de titres effectuées par des sociétés étrangères établies dans un État membre de l'Union européenne.

7. Il s'ensuit que, avant l'entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 2017, les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, instauraient, pour l'accès au régime fiscal favorable des distributions consécutives à un apport partiel d'actif, une différence de traitement entre les associés des sociétés étrangères, selon que ces sociétés

étaient établies dans un État membre de l'Union européenne ou un État tiers, seules les premières étant dispensées de l'exigence d'agrément préalable.

8. Toutefois, ces dispositions, ainsi interprétées, ont pour objet d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union européenne. Ce dernier, qui instaure un régime fiscal commun pour ces opérations au sein de l'Union européenne, s'oppose à ce que la législation d'un État membre soumette l'octroi de tels avantages fiscaux à une procédure d'agrément préalable reposant sur une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales.

9. D'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des autres sociétés étrangères. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi.

10. Par conséquent, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

– Sur les autres griefs :

11. La distribution de titres consécutive à un apport partiel d'actif constitue, pour chacun des associés en cause, une distribution de revenus dont ils ont la disposition. Dès lors, le fait qu'ils soient exclus du bénéfice du régime fiscal favorable du 2 de l'article 115 du code général des impôts n'a pas pour conséquence de les soumettre à une imposition sur un revenu dont ils ne disposeraient pas. Il s'ensuit que le grief tiré de la méconnaissance du droit de propriété doit être écarté. Il en va de même, compte tenu également des motifs énoncés aux paragraphes 8 et 9, de celui tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

12. Il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Les mots « *en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère* » figurant au troisième alinéa du 1 de l'article 121 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer, sont conformes à la Constitution.

Article 2. – 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 14 novembre 2019, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, M. Alain JUPPÉ, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET et Michel PINAULT.

Rendu public le 15 novembre 2019.