

N° 422475
SA Pierre et Vacances

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 26 septembre 2018
Lecture du 12 octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Vos chambres réunies ont déjà eu l'occasion en mars dernier d'examiner le litige opposant la SA Pierre et Vacances à l'administration fiscale, sur lequel se greffe la QPC qui vient d'être appelée.

Vous vous souvenez peut-être que cette société a eu recours au schéma bien connu sous le nom de « coquillage » en acquérant le 26 septembre 2003 la moitié du capital d'une société néerlandaise qui lui a versé le jour même des dividendes pour un montant de près de 135 millions d'euros. La société Pierre et Vacances s'est alors engagée à conserver les titres de sa filiale néerlandaise pendant deux ans, condition posée par le c du 1 de l'article 145 du code général des impôts au bénéfice du régime fiscal de faveur des sociétés mères, lui permettant de déduire les dividendes de son bénéficiaire imposable à l'impôt sur les sociétés¹.

Mais dès le 3 décembre 2003, sa filiale néerlandaise était absorbée par une autre société immatriculée aux Pays-Bas, et la société Pierre et Vacances a reçu des titres de la société absorbante en échange des titres de l'absorbée qu'elle possédait. Elle a constaté à cette occasion une moins-value de 136 millions d'euros, pratiquement égale au montant des dividendes perçus deux mois auparavant, qu'elle a immédiatement déduite, en s'abstenant d'exercer l'option pour le sursis d'imposition de cette moins-value jusqu'à la cession des titres reçus en contrepartie ouverte par le 7 bis de l'article 38 du CGI. Au terme de ces opérations, la SA Pierre et Vacances cumulait récupération des liquidités de son éphémère filiale en quasi franchise d'impôt et déduction concomitante de son résultat fiscal d'une moins-value sans avoir subi aucun appauvrissement économique.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause l'exonération des dividendes résultant de l'application du régime des sociétés mères, au motif que la requérante avait rompu l'engagement de conservation des titres de sa filiale pendant deux ans.

Par votre décision du 19 mars 2018, vous avez fait droit à l'analyse du ministre en subordonnant le maintien de l'exonération des dividendes, en cas d'échange des titres, à l'option pour le différé d'imposition de la plus ou moins-value d'échange jusqu'à la cession des titres reçus en contrepartie. Vous avez annulé les deux arrêts de la cour administrative d'appel de Versailles qui avait débouté le ministre de ses recours et lui avez renvoyé les deux affaires (*Min. c. Sté Pierre et Vacances*, n° 399868 et 399869, RJF 2018 n° 593, aux conclusions contraires de Yohann Bénard, RJF 2018 C-593).

¹ A l'exception d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Le redressement litigieux est fondé sur l'article 1758 bis du code général des impôts, qui prévoit qu'en cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres imposé par le c du 1 de l'article 145 de ce code, la société qui détenait ces participations est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été indûment exonérée, majoré des intérêts de retard au taux de 0,75 % par mois. L'article 1758 bis se borne ensuite à préciser que le versement est exigible dans les trois mois suivant la cession des titres.

Le débat a repris devant la cour sur **la nature de la somme exigible en application de ces dispositions**. La requérante soutient qu'il s'agit d'un supplément d'impôt sur les sociétés, ce dont elle déduit notamment qu'il était prescrit, le délai de reprise de trois ans prévu pour l'impôt sur les sociétés à l'article L. 169 du LPF ayant, selon elle, expiré à la date de la proposition de rectification. L'administration fiscale y voit pour sa part une « imposition innommée », dont la prescription, régie par l'article L. 186 du livre des procédures fiscales, n'intervient que dix ans après son fait générateur. L'avis de mise en recouvrement retient plus précisément la qualification d'« imposition innommée représentative de l'impôt sur les sociétés et des contributions non acquittés ».

C'est pour condamner cette porte de sortie que la société Pierre et Vacances a soumis à la cour une question prioritaire de constitutionnalité faisant valoir que si la qualification d'imposition innommée devait être retenue, l'article 1758 bis qui l'institue méconnaîtrait l'article 34 de la Constitution dans des conditions affectant le droit à un recours juridictionnel effectif garanti par l'article 16 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, faute pour le législateur d'avoir déterminé les modalités de recouvrement de cet impôt avec une précision suffisante.

Il vous revient à présent d'examiner cette QPC qui vous a été transmise par une ordonnance du 19 juillet dernier.

Comme en convient le ministre, les deux premières conditions d'un renvoi de la question au Conseil constitutionnel ne posent pas de difficulté : l'article 1758 bis, fondement de l'imposition contestée, est applicable au litige, et ses dispositions, aujourd'hui reprises à l'article 145 du CGI, n'ont fait l'objet d'aucune déclaration de conformité à la Constitution par le juge constitutionnel. Reste à déterminer si la question, qui n'est assurément pas nouvelle, présente un caractère sérieux.

Tel serait indéniablement le cas si la somme que réclame l'administration en application de l'article 1758 bis du CGI était une imposition à part entière.

Le CC juge en effet de manière constante que l'absence dans la loi de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition de toute nature affecte en elle-même le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la DDHC, ce grief remplissant ainsi la condition mise à l'opérance de l'invocation de l'incompétence négative du législateur à l'appui d'une QPC par sa jurisprudence (décision CC n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines-Force ouvrière*). Contrairement à ce que soutient le ministre, le contribuable n'a pas à justifier plus avant en quoi cette carence du législateur porte atteinte à son droit au recours. Le simple constat par le juge constitutionnel que le législateur n'a pas épuisé sur ce point la compétence que lui réserve l'article 34 de la Constitution suffit à entraîner la censure des dispositions législatives contestées.

Le Conseil constitutionnel a ainsi sanctionné l'omission de définition par le législateur des modalités de recouvrement de la taxe communale sur les activités saisonnières non salariées (décision n° 98-405 DC, 29 décembre 1998) puis de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne*). Le même vice de constitutionnalité a eu raison des dispositions régissant la taxe locale sur la publicité extérieure (décision n° 2013-351 QPC, 25 octobre 2013, *Société Boulanger* ; voyez également a contrario, s'agissant de la contribution au service public de l'électricité, sa décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair*, et plus récemment, sa décision n° 2017-657 QPC du 3 octobre 2017, *Société Valéo Systèmes de contrôle moteur* au sujet des impositions finançant le fonds national d'aide au logement).

Les modalités de recouvrement devant figurer dans la loi comprennent les règles régissant le contrôle de l'imposition, son recouvrement proprement dit, le contentieux, les garanties et les sanctions qui lui sont applicables. Or, à l'exception du délai dans lequel le versement est exigible, ces éléments ne sont pas expressément prévus par l'article 1758 bis du CGI, seul article qui régit spécifiquement la somme réclamée en cas de rupture de l'engagement de conservation des titres. Et si le Conseil constitutionnel a montré dans la décision *Société Valéo* précitée qu'il pouvait se contenter d'un renvoi aussi imprécis qu'une référence aux règles de recouvrement applicables en matière de sécurité sociale pour écarter le grief d'incompétence négative du législateur, il n'existe pas, à l'article 1758 bis, d'adossement de cette nature à un régime existant.

Toutefois, nous ne vous proposerons pas de renvoyer la QPC au Conseil constitutionnel, car la prémisse qui la sous-tend, la qualification du versement prévu par l'article 1758 bis du CGI d'« imposition innommée » que la société requérante emprunte sans conviction aux écritures du ministre, nous semble erronée.

Une imposition de toute nature est rangée par défaut dans la catégorie balai des impositions innommées lorsque ses caractéristiques ne permettent de la rattacher à aucune des catégories d'impositions que distingue l'article L. 199 du livre des procédures fiscales afin de répartir leur contentieux d'assiette entre les deux ordres de juridictions, c'est-à-dire s'il ne s'agit ni d'un impôt direct, ni d'une taxe sur le chiffre d'affaires, ni d'une contribution indirecte. Cette étiquette implique notamment la compétence du juge administratif, le contentieux de l'établissement de ces impôts étant compris, faute de dispositions spéciales, dans le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique (TC, 10 juillet 1956, *Société Bourgogne-Bois*, au rec. P. 586).

Ont été qualifiées d'impositions innommées les redevances perçues par les agences financières de bassin (Ass., 20 décembre 1985, n° 31927, *SA Etablissements Outters*, au Rec. p. 382, RJF 2/86 n° 194), la taxe dite hydraulique instituée au profit de Voies Navigables de France (TC, 20 octobre 1997, *Société Papeteries Etienne*, n° 2995, au Rec. p. 537 et TC, 26 mai 2003, *Association syndicale autorisée pour l'irrigation et la défense des eaux entre Rhône, Roubion et la route nationale 102*, n° 3347, RJF 11/03 n° 1287), la contribution au service universel du téléphone (CE, 18 juin 2003, *Société Tiscali Télécom*, n° 250608, au Rec. p. 255) et la contribution au service public de l'électricité (CE, 13 mars 2006, *Société Eurodif*, n° 255333, aux T., RJF 6/06 n° 802).

Le versement fondé sur l'article 1758 bis du CGI ne peut rejoindre cet ensemble hétéroclite de prélèvements sui generis, car à la différence de ces derniers, il ne s'agit pas d'une imposition autonome.

Non pas parce que son assiette serait dérivée de celle de l'impôt sur les sociétés - c'est le cas de nombreuses contributions additionnelles calculées à partir de l'impôt sur les sociétés mais clairement séparées de cet impôt, ou de la taxe sur les salaires, distincte de la TVA bien que leurs assiettes soient complémentaires -, mais parce que la lettre même de l'article 1758 bis montre que le législateur n'a pas entendu y instituer un prélèvement ad hoc.

Les articles 235 ter ZAA et 235 ter ZC du CGI, par exemple, créent sans ambiguïté deux impositions individualisées, la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale sur cet impôt, en prévoyant expressément dans chaque cas que les redevables de l'IS sont assujettis à une contribution égale à une fraction de l'IS. Le législateur n'a d'ailleurs pas omis d'y préciser que ces contributions sont établies, contrôlées et recouvrées comme l'impôt sur les sociétés, et sous les mêmes garanties et sanctions².

Les dispositions attaquées se démarquent aussi nettement de celles de l'article 209-0 A du CGI, qui, dans une hypothèse proche, disposent a contrario clairement qu'en cas de rupture de l'engagement de conservation pendant 5 ans des parts de fonds commun de placement à risque auquel est subordonné un régime de faveur, l'entreprise acquitte spontanément une taxe dont le montant est calculé en appliquant à l'impôt qui aurait été versé sans cet avantage fiscal un taux de 0,75 % par mois. La loi ajoute que cette taxe est acquittée dans les trois mois de la clôture de l'exercice, qu'elle est liquidée, déclarée et recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions.

Rien de tel à l'article 1758 bis du CGI, qui fait seulement référence à une somme à verser au Trésor, mais sans prévoir explicitement le principe d'une contribution ou d'une taxe.

Il ne fait que tirer les conséquences de la remise en cause d'un avantage fiscal auquel le contribuable n'a plus droit, dès lors que l'une des conditions de son octroi n'est plus respectée. L'article 1758 bis se contente ainsi de remettre l'impôt sur les sociétés éludé à la charge de son redevable. La somme visée à l'article 1758 bis n'est autre que l'impôt sur les sociétés dont la société détentrice des titres a été exonérée indûment, augmentée des intérêts de retard, c'est-à-dire du prix du temps pendant lequel le Trésor a été privé d'une somme qui lui était due. Elle s'analyse ainsi à notre sens comme un supplément d'impôt sur les sociétés majoré des intérêts de retard. Les dispositions de l'article 1758 bis ont d'ailleurs été réintégrées en 2005 au sein de l'article définissant le régime mère-fille³, où les avaient placées la loi du 12 juillet 1965⁴. Y voir une imposition innommée conduirait à qualifier comme telle – et à rendre inconstitutionnelle faute de définition de modalités de recouvrement propres – toute reprise d'un impôt normalement dû consécutive à la déchéance d'un régime de faveur initialement consenti.

Les arguments du ministre pour vous persuader que cette somme ne peut être assimilée à une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés ne sont guère convaincants.

² Il en allait de même de feu la contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués de l'ancien article 235 ter ZCA.

³ Cf 8° du I de l'art. 22 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

⁴ Cf 3° alinéa du 1 de l'article 21 de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

Le fait qu'elle soit composée de deux termes de référence différents (l'impôt élué et les intérêts de retard) n'en fait pas une imposition différente. Et si la somme litigieuse bénéficie selon le ministre d'un « fait générateur » (la rupture de l'engagement) et d'une date d'exigibilité propres (dans les trois mois suivant cette rupture), le législateur s'est ainsi contenté d'organiser les conditions de reprise d'une exonération d'IS, sans instituer un nouveau prélèvement.

Selon nous, l'absence de modalités de recouvrement n'est pas le signe que l'article 1758 bis est contraire à la Constitution, mais qu'il ne crée pas une imposition autonome qui l'exigerait.

Nous pensons donc qu'il n'y a pas matière à une saisine du juge constitutionnel.

Par ces motifs, nous concluons au non-renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.