

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. On sait qu'en vertu des dispositions combinées des articles 324 AE de l'annexe III au CGI et de l'article 38 *quinquies* de la même annexe, la valeur locative des immobilisations industrielles passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) est en principe déterminée à partir de leur prix de revient, lequel s'entend de la valeur d'origine pour laquelle elles doivent être inscrites au bilan. Les cessions d'immobilisation peuvent donc conduire à des baisses - parfois sensibles - de la valeur servant à l'assiette de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ou à la TFPB.

C'est précisément pour limiter la réfaction de la valeur locative des immobilisations industrielles en cas de cession à un nouveau propriétaire que l'article 1518 B du CGI institue des valeurs locatives planchers. Ce texte, qui s'applique tant à la CFE qu'à la TFPB, institue d'abord, pour les immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement, un minimum de valeur locative qui varie selon la date de réalisation de ces opérations (alinéas 1 à 5). Pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 1992, cette valeur est fixée aux quatre cinquièmes de la valeur locative retenue avant l'opération (alinéa 5). Ce dispositif s'étend également aux transmissions universelles du patrimoine (alinéa 6).

Il fixe ensuite diverses exceptions, abaissant ou rehaussant la valeur plancher selon la nature et la date de réalisation des opérations. La valeur plancher est abaissée à 50 % pour les opérations de reprise d'immobilisations de certaines entreprises en difficulté (alinéas 7 ; 8 et 10 ; 14). Elle est en revanche rehaussée à 90 % pour les opérations entre sociétés membres d'un groupe au sens des articles 223 A ou 223 A *bis* du CGI (alinéas 8 et 9 ; 11 et 13). Cette valeur est même portée à 100 % de son montant avant l'opération pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011 entre entreprises liées, soit plus précisément « *lorsque, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ou lorsque ces*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise » (alinéas 11 et 12). C'est cette règle dite de « fixité », introduite par l'article 108 de la loi de finances pour 2011¹, qui est prise pour cible dans le présent litige.

Ces dispositions s'inspirent de celles applicables à la taxe professionnelle qui figuraient au 3^o *quater* de l'article 1469 du CGI, introduit par l'article 72 de la loi de finances rectificative pour 2004², pour la cession d'une immobilisation corporelle dite isolée entre entreprises liées, lorsque cette immobilisation est rattachée au même établissement avant et après la cession. Malencontreusement abrogées lors de la réforme de la taxe professionnelle, pourtant réalisée à droit constant, elles ont été rétablies par la loi de finances pour 2011 au sein de l'article 1518 B ainsi remanié (alinéa 15).

2. Le point de savoir laquelle de ces valeurs planchers trouvait en l'espèce à s'appliquer est au cœur du différend qui oppose la société par actions simplifiée (SAS) ArianeGroup à l'administration fiscale. Cette société, dont les sociétés Safran SA et Airbus SE détiennent indirectement 50 % chacune des droits de vote, a été créée en 2015 en vue de réorganiser la filière européenne des lanceurs spatiaux civils et militaires. Elle exerce son activité de construction aéronautique et spatiale sur plusieurs sites, et notamment dans un établissement industriel situé à Vernon (Eure) dont la propriété lui a été transférée par la société Safran Aircraft Engines, contrôlée par la société Safran SA, à l'occasion d'une opération d'apport partiel d'actifs du 30 juin 2016.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a reconstitué les valeurs locatives foncières imposables de plusieurs établissements industriels apportés dans le cadre de cette opération, dont celui situé à Vernon. Elle a estimé que sa valeur locative ne pouvait être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération d'apport en application de la règle dite de « fixité » prévue par les onzième et douzième alinéas de l'article 1518 B en cas d'entreprises liées. Elle a informé la SAS ArianeGroup des nouvelles bases imposables à la TFPB et à la CFE au titre de l'année 2017, puis en a ensuite tiré les conséquences au titre des années 2018 et 2019.

La contribuable a contesté ces impositions en revendiquant l'application de la valeur locative plancher prévue par le cinquième alinéa de cet article 1518 B à hauteur des quatre cinquièmes de la valeur locative retenue avant l'opération. N'ayant pas obtenu satisfaction sur ce point au stade précontentieux, elle s'est tournée vers le juge de l'impôt. Mais ses espoirs ont été déçus. Par les deux pourvois qui viennent d'être appelés, elle se pourvoit en cassation contre deux jugements du 23 novembre 2021 (classés en C+) par lesquels le tribunal administratif de Rouen, statuant en premier et

¹ Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

² Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

dernier ressort, a rejeté ses demandes tendant à la réduction des cotisations de TFPB mises à sa charge. Elle soulève à l'appui, par mémoire distinct comme elle doit l'être, une question prioritaire de constitutionalité (QPC) mettant en cause la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution, et plus particulièrement aux principes d'égalité et d'égalité devant les charges publiques, de l'article 1518 B du CGI dans sa rédaction issue de l'article 108 de la loi de finances pour 2011.

2. Nous commencerons par l'examen de cette QPC.

2.1. Eu égard aux moyens qu'elle invoque, la société requérante doit être regardée comme ne contestant que les onzième et douzième alinéas de cet article, dispositions qui sont à l'évidence applicables au litige. Ces dispositions n'ayant pas déjà été déclarées conformes à la Constitution et la question posée n'étant pas nouvelle, il reste à examiner si elle présente un caractère sérieux.

Pour vous en convaincre, la SAS ArianeGroup fait valoir que ces dispositions instituent un dispositif anti-abus et en déduit qu'elles méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques protégés par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, faute de prévoir la possibilité pour le contribuable de démontrer que l'opération de restructuration effectuée et, corrélativement la transmission de l'immobilisation, ne revêtent pas un caractère artificiel.

Vous l'aurez déjà compris, elle entend ainsi se prévaloir de la jurisprudence par laquelle le Conseil constitutionnel a remis en cause les présomptions irréfragables instituées par le législateur en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et formulé des réserves d'interprétation afin de prévenir les ruptures caractérisées de l'égalité devant les charges publiques. Selon les commentateurs autorisés, on trouve les premières traces de cette ligne jurisprudentielle dans deux décisions n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 et n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 portant, pour la première, sur le dispositif anti-évasion institué à l'article 155 A du CGI permettant d'imposer les sommes perçues par des personnes morales établies à l'étranger en rémunération de services rendus en France par des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu entre les mains de ces dernières et, pour la seconde, sur le dispositif anti-fraude de l'article 168 du même code prévoyant la taxation forfaitaire du contribuable en fonction de son train de vie.

Le Conseil constitutionnel ne l'a depuis pas démentie, restant vigilant à l'occasion de certains dispositifs anti-évasion ou anti-fraude. Citons en guise d'illustration les réserves formulées à l'occasion de dispositifs applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif conduisant, dans la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *AFEP* (RJF 4/15 n° 436), à priver ces opérations du bénéfice de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

régimes de faveur (régime des sociétés mères et régime des plus ou moins-values à long terme) et, dans la décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance* (RJF 2/17 n° 160), à appliquer un taux spécifique de retenue à la source, fixé à 75 %, aux produits distribués dans un tel Etat ou territoire. Vous pouvez également voir la décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017 (RJF 3/18 n° 293) rendue à propos de la présomption de rattachement au patrimoine du constituant des biens qu'il a placés dans un trust en vue de son assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Dans sa jurisprudence plus récente, le Conseil constitutionnel se montre toutefois plus nuancé, excluant de ce contrôle approfondi les dispositifs visant seulement à limiter des pratiques d'optimisation fiscale. Tel est le cas du dispositif prévu à l'article 223 B du CGI, connu sous le nom « d'amendement Charasse » et qui limite la déduction de certaines charges financières dans le cadre du régime de l'intégration fiscale. Dans sa décision n° 2018-701 QPC du 20 avril 2018, *Société Mi Développement 2* (RJF 7/18 n° 782), il s'est uniquement assuré, après avoir relevé que ces dispositions n'instaurent pas une présomption de fraude ou d'évasion fiscale, que ce dispositif ne méconnaît pas, de manière plus générale, le principe d'égalité devant les charges publiques. Il a jugé à cet égard que « *la situation visée par ces dispositions étant effectivement susceptible de donner lieu à un cumul d'avantages fiscaux, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi* ».

Cette décision a été remarquée. Outre que cette expression de « *cumul d'avantages fiscaux* » a suscité des interrogations, la solution pouvait surprendre au regard de la teneur des travaux parlementaires qui mettaient en avant l'objectif de lutter contre les risques d'abus liés à certaines opérations de « *rachat à soi-même* », motivées par un but fiscal. Le commentaire aux cahiers souligne néanmoins que ce n'était pas le motif déterminant et que le législateur avait cherché, à titre principal, « *à atténuer le coût fiscal que représente le régime institué en faveur des groupes de société, en évitant que les restructurations et les rachats d'entreprises qu'il entendait encourager se fassent au détriment du Trésor public* ».

La décision n°2018-748 QPC du 30 novembre 2018, *Société Zimmer Biomet France Holdings* (RJF 2/19 n° 186), est plus explicite encore. Prenant appui sur les travaux préparatoires, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions du 1 du paragraphe IX de l'article 209 du CGI, qui prévoient la réintégration dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés des charges financières afférentes à l'acquisition de participations non gérées depuis la France, ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscale mais visent à « *faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale consistant, pour une société établie à l'étranger, à rattacher des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger ». Il en a déduit que le législateur avait poursuivi un objectif d'intérêt général et retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi au prix d'une réserve d'interprétation portant sur un autre point³.

Vous coulant dans un raisonnement similaire, vous avez, par votre décision du 30 mai 2018, *Société Highco SA*, (n°412964, inédite au Rec., RJF 8-9/18 n° 886), écarté le moyen tiré de ce que les dispositions du *a septies* du I de l'article 219 du CGI portent atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques faute de « clause de sauvegarde », au motif qu'elles ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscale mais ont pour objet de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale consistant à céder à une filiale ou à une société sœur, dans les deux années de leur acquisition, des titres de participation ayant normalement vocation à être détenus sur le long terme, afin de constater des moins-values à court terme déductibles des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés.

Pas plus que le Conseil constitutionnel dans sa décision *Société Mi Développement 2*, vous n'avez été troublés par le fait que les travaux préparatoires insistaient sur l'intention d'empêcher et de sanctionner les abus consistant à déduire des moins-values lorsque l'entreprise aurait dû, en réalité, passer une provision pour dépréciation non déductible. Nous ne pouvons que renvoyer aux éclairantes conclusions d'Emilie Bokdam-Tognetti qui indiquait que le dispositif fonctionnait plutôt comme « *un dispositif de neutralité, dans lequel le législateur a choisi d'apprécier la condition de durée de détention dont dépend le régime fiscal applicable aux moins-values comme aux plus-values intragroupe au niveau du groupe économique formé par des entreprises liées* » et soulignait en outre que le dispositif finalement mis en place était plus large et plus équilibré en ce qu'il visait non seulement les moins-values mais aussi les plus-values.

Cette symétrie de traitement n'a toutefois pas été déterminante dans votre raisonnement, ainsi que vous avez eu l'occasion de le préciser dans la décision du 16 septembre 2019, *Société Abo Wind* (n° 431828, inédite au Rec., RJF 12/19 n° 1183 avec concl. R. Victor). Saisi d'une nouvelle QPC ciblant ce dispositif, vous avez confirmé cette solution, alors même que le législateur l'avait recentré sur l'interdiction de la déduction des moins-values à court terme et supprimé ainsi la possibilité de reporter l'imposition des plus-values à court terme entre entreprises liées. Comme l'a souligné Romain Victor dans ces conclusions, aucune exigence constitutionnelle

³ Le législateur avait réservé le droit à déduction de ces charges financières aux cas dans lesquels les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés par la société détentrice des titres, sa société mère ou une de ses sociétés sœurs établies en France, en excluant les autres sociétés du même groupe même lorsqu'elles sont établies en France.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

n'impose le traitement symétrique du résultat d'une cession de titres et le maintien de ce type d'avantage fiscal.

2.2. Bien que l'hésitation soit permise, nous pensons que vous pourrez vous inscrire en l'espèce dans le prolongement de ces précédents.

Les travaux parlementaires⁴ ne sont pas aussi univoques que le soutient la société requérante. Le législateur a indéniablement mis l'accent sur l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. Le dispositif est présenté comme un « *dispositif anti-abus* » qui vient compléter la procédure générale de répression des abus de droit, délicate à mettre en œuvre, ou un garde-fou tendant à « *empêcher les montages réalisés par certains groupes consistant à transmettre entre des entreprises liées des immobilisations qui demeurent en pratique rattachées au même établissement dans le seul but de réduire les bases de taxe professionnelle afférentes* ». Le législateur avait dans le collimateur les cessions motivées, non par un but économique, mais par l'attrait d'une minoration artificielle du prix de revient en cédant l'immobilisation à une entreprise contrôlée par la même entité.

Ce n'était toutefois pas l'unique motif mis en avant, ni même le principal. L'objectif plus général était budgétaire : le législateur souhaitait limiter les conséquences de certaines opérations de restructuration sur le calcul des bases imposables en matière d'impôts directs locaux et, partant, préserver les ressources des collectivités territoriales. Pour reprendre les termes mêmes de Philippe Marini, qui a expressément souligné au cours des débats que c'était à ses yeux « *le plus important* », cette mesure constituait « *un signal de la volonté du Parlement de ce que la réforme de la taxe professionnelle s'attache à stabiliser les ressources des collectivités locales et à préserver une concurrence équitable entre entreprises en limitant les possibilités d'optimisation fiscale* ». Les dispositions critiquées sont ainsi à resituer dans l'ensemble de l'article 1518 B qui, nous y avons insisté au début de notre propos, fixe, pour les immobilisations et opérations entrant dans son champ d'application, différentes valeurs locatives planchers auxquelles il ne peut être dérogé, plus ou moins élevées en fonction des situations et des possibilités d'optimisation qu'elles ménagent au contribuable. Ces règles s'apparentent ainsi davantage à des règles d'assiette⁵.

Si la règle de fixité imposée en cas d'entreprises liées est la plus stricte, cela ne justifie pas, à nos yeux, de lui réserver un sort particulier et y voir une clause anti-abus. Il ne

⁴ Projet de loi de finances rectificatives pour 2004 (art. additionnel avant l'article 40 *undecies*) : rapport n° 114 de M. Ph. Marini, Sénat, tome II, déposé le 15 décembre 2004 ; intervention de M. Marini au cours de la séance du 17 décembre 2004. Voir également, dans le même sens, l'exposé des motifs de l'amendement n°II-305 rectifié, déposé le 4 décembre 2010 dans le cadre du projet de loi de finances pour 2011.

⁵ Formule empruntée à Emilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur les décisions du 21 décembre 2022, *Société DA Alizay*, n° 458650, aux T., RJF 3/23 n° 221 à propos de la valeur plancher prévue au cinquième aliéna de l'article 1518 B.

s'agit pas de présumer du caractère frauduleux ou fictif des opérations visées lorsqu'elles sont réalisées entre entreprises liées. Il nous semble du reste qu'il serait le plus souvent bien difficile d'établir que l'opération concernée est dictée par des motifs exclusivement fiscaux. Le présent litige en est une illustration. Le législateur a plutôt entendu veiller à ce qu'une partie de la matière imposable ne s'échappe pas à l'occasion de restructurations qui n'emportent pas de changement de consistance ou dans les modalités d'exploitation de l'immobilisation concernée et peuvent être regardées comme faites à « soi-même » ou de pure convenance eu égard aux liens étroits unissant les parties prenantes. L'inscription de ce mécanisme, qui figurait à l'origine au 3^o *quater* de l'article 1469 du CGI, au sein d'un article fixant les règles d'évaluation de la valeur locative servant de base tant à la CFE qu'en matière de taxe foncière ne dément pas cette lecture.

Si vous nous suivez, c'est en vain que la société requérante se plaint de l'absence de « clause de sauvegarde » permettant au contribuable de démontrer que l'opération de restructuration réalisée et, corrélativement la transmission de l'immobilisation, ne revêtent pas un caractère artificiel.

2.3. Bien que vous ne soyez saisis d'aucune argumentation sur ce terrain, il nous semble qu'il vous faudra également vous assurer, ainsi que le fait le Conseil constitutionnel qui assortit, le cas échéant, sa déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation (voyez notamment la décision déjà mentionnée *Société Zimmer Biomet France Holdings*), que le dispositif critiqué ne méconnaît pas, d'une manière plus générale et à l'aune des critères habituels, les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.

Il ne nous paraît certainement pas conduire à méconnaître le principe d'égalité devant la loi fiscale. Il est à la fois rationnel et objectif de traiter différemment les opérations réalisées entre entreprises liées et celles qui ne le sont pas et cette différence de traitement est bien en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Au surplus, l'objectif de préservation des finances locales constitue un objectif d'intérêt général, ainsi que vous l'avez déjà jugé pour d'autres valeurs planchers fixées par l'article 1518 B (CE QPC, 21 décembre 2018, *SCI Halls Faction*, n° 422835, RJF 4/19 n° 375, avec concl. R. Victor ; CE(na), 9^{ème} ch., 27 décembre 2019, *Société Masson Marine*, n°429256, RJF 3/20 n° 260 avec concl. M-A. Nicolazo de Barmon). Et le Conseil constitutionnel a déjà reconnu qu'il en allait de même de la lutte contre l'optimisation fiscale, distincte de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (voyez, entre autres, la décision déjà mentionnée *Société Zimmer Biomet France Holdings*).

Nous ne voyons pas non plus matière à transmission sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques, la reprise à l'identique de la valeur locative antérieure à l'opération pouvant difficilement être regardée comme exposant le nouveau

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

propriétaire de l'immobilisation cédée au risque d'une imposition excédant ses facultés contributives.

3. Venons-en à présent à la question d'interprétation posée par les pourvois : la notion de contrôle, qui conditionne l'entrée dans le champ du dispositif dérogatoire propre aux entreprises liées, doit-elle être entendue comme ne visant que le contrôle exclusif ou comme s'étendant également au cas de contrôle conjoint ?

3.1. Le tribunal a donné toute sa portée à ce dispositif en jugeant qu'eu égard à l'objectif poursuivi de maintien des bases d'imposition, le législateur n'avait pas entendu exclure de son champ d'application le cas des restructurations qui placent l'entreprise bénéficiaire sous le contrôle conjoint de deux actionnaires égaux. La société ArianeGroup soutient, à titre principal, qu'en statuant ainsi, il a méconnu tant la lettre que l'esprit de l'article 1518 B du CGI.

Certes, ce texte ne vise explicitement que trois hypothèses : celle où l'entreprise cessionnaire ou bénéficiaire de l'apport contrôle, directement ou indirectement, l'entreprise cédante ; celle où, à l'inverse, c'est l'entreprise cédante qui contrôle, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire ou bénéficiaire de l'apport ; enfin, celle où l'entreprise cédante et l'entreprise bénéficiaire de l'apport sont contrôlées par la même entreprise. Néanmoins, ce texte ne définissant pas la notion de contrôle, sa lettre ne commande pas l'interprétation restrictive qu'appelle de ses vœux le pourvoi. En l'absence de définition propre, il est au contraire d'usage de mobiliser la définition communément admise, soit ici celle retenue en droit des sociétés.

L'article L. 233-3 du code de commerce appréhende la notion de contrôle par des critères assez divers et englobe tant des situations de pur droit que des situations de fait. Selon son I, une société est notamment considérée comme en contrôlant une autre lorsqu'elle détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société (cf 1^o du I) ou lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans ses assemblées générales (cf 3^o du I). Le III de cet article, introduit par la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques⁶ afin de faire échec à une jurisprudence judiciaire, mentionne expressément le cas du contrôle conjoint, défini comme la situation dans laquelle deux ou plusieurs personnes agissant de concert déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

La société requérante objecte que l'article 1518 B ne renvoie pas à ces dispositions, contrairement par exemple à l'article 223 B du CGI déjà évoqué. Elle souligne que vous avez pris appui, dans vos deux décisions *Société Mi Développement 2*, sur ce

⁶ N° 2001-420

renvoi exprès pour juger que ce dernier article est applicable « *non seulement dans l'hypothèse d'une identité entre le ou les actionnaires de la société cédée et le ou les actionnaires exerçant le contrôle de la société cessionnaire mais également dans le cas où l'actionnaire qui contrôlait la société cédée exerce, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire* » (CE, 1^{er} février 2018, n° 412155, inédite au Rec., RJF 4/18 n° 421 avec concl. V. Daumas ; CE, 15 mars 2019, n° 412155, inédite au Rec., RJF 6/19 n° 523 avec concl. L. Cytermann).

Il ne saurait toutefois s'en déduire qu'en l'absence de renvoi, la notion de contrôle doit recevoir en matière fiscale une définition plus restrictive qu'en droit des sociétés. Cette lecture *a contrario* est d'ailleurs démentie par la décision du 13 juillet 2011, *SAS FTR* (n° 312285, aux T., RJF 11/11 n° 1137), par laquelle vous avez estimé, sous l'empire de l'ancien article 223 B qui ne faisait pas encore ce pont entre les deux législations, que le renvoi aux dispositions alors applicables régissant les sociétés commerciales, reprises ultérieurement à l'article L. 233-3 du code de commerce, était implicite. Julien Boucher relevait dans ses conclusions au soutien de cette solution que la notion de contrôle au sens du droit commercial s'est progressivement imposée, au-delà de son strict champ d'application, comme un standard de référence. Vous aviez déjà consenti un effort analogue pour l'application du dispositif d'exemption d'impôt sur le revenu d'une fraction de certaines indemnités perçues par les salariés à l'occasion de leur licenciement ou de leur mise à la retraite prévu à l'article 80 *duodecies* du CGI (CE, 10 décembre 2010, *Min. c/ L...*, n° 303722, aux T. RJF 3/11 n°305, concl. J. Boucher BDCF 3/11 n° 32).

Vous avez récidivé plus récemment pour interpréter la notion d'entreprise liée mentionnée au 12 de l'article 39 du CGI, clé d'entrée dans le dispositif de limitation du droit à déduction des intérêts prévu à l'article 212 du CGI (CE (na), 2 juin 2022, *Société Obol France 3*, n° 458874, RJF 10/22 n° 823, éclairée par les conclusions de Céline Guibé ; solution implicitement confirmée par : CE, 20 septembre 2022, *Société HGF I Saint-Martin*, n°455655, inédite au Rec., RJF 12/22 n° 1024, avec concl. R. Victor). Vous ne vous êtes pas arrêtés au fait que, formellement, les dispositions du 12 de l'article 39 prévoient seulement le cas dans lequel « *une* » société exerce un pouvoir de décision sur l'autre et celui d'entreprise contrôlée par une même tierce entreprise, sans mentionner l'hypothèse d'un pouvoir de décision de fait qui serait exercé en commun.

A la lumière de cette jurisprudence, nous ne voyons pas de raison de consacrer une définition autonome de la notion de contrôle au sens de l'article 1518 B. Les travaux préparatoires ne sont d'aucun secours. Le silence du législateur sur cette question peut laisser penser soit que la difficulté n'a pas été identifiée, soit qu'il n'y a pas lieu de s'éloigner de la définition communément admise. Nous relevons, à titre confortatif, que lors de l'introduction par l'article 87 de la loi de finances pour 2006 de la valeur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

locative plancher de 90 % spécifique aux opérations réalisées entre sociétés membres d'un même groupe, le législateur a un temps envisagé de recourir à la notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce plutôt qu'à celle plus restrictive de groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A⁷.

Cette solution est par ailleurs cohérente avec l'objet même du texte et la finalité poursuivie par le législateur. S'agissant d'un dispositif visant à limiter les pratiques d'optimisation fiscale afin de prémunir les collectivités territoriales contre une perte de bases imposables, il est logique d'appréhender toute situation de contrôle reconnue par le droit des sociétés, sans en exclure aucune. Or, si le contrôle conjoint est un contrôle de nature différente que le contrôle exclusif, il n'en demeure pas moins une forme de contrôle, si vous nous pardonnez cette Lapalissade. Et l'on peut admettre, y compris dans cette hypothèse particulière où la prise de décision ne peut être le fruit que de décisions communes aux deux sociétés, que la cession, même si elle obéit à une logique économique propre et non à des buts exclusivement fiscaux, ne se traduira pas par une véritable évolution des conditions d'exploitation des immobilisations concernées.

Si nous vous avons convaincus, le tribunal n'a pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée.

3.2. Reste à déterminer si les éléments constitutifs du contrôle conjoint sont, en l'espèce, réunis.

Vous exercez un contrôle de qualification juridique sur la notion de contrôle conjoint mais laissez à l'appréciation souveraine des juges du fond, sous réserve de dénaturation, le point de savoir si, à partir d'un faisceau d'indices, les « concertistes » déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale (CE, 6 décembre 2021, *Min. c/ Société Financière des Eparses*, n° 439650, aux T., RJF 2/22 n° 132 avec concl. C. Guibé).

La société requérante ne se place pas sur ce terrain factuel mais reproche au tribunal, sous l'angle de l'erreur de droit et de la motivation, d'avoir insuffisamment caractérisé l'existence d'un contrôle conjoint en se bornant à relever que les sociétés Airbus SE et Safran SA détiennent, chacune, 50 % des droits de vote attachés aux actions de la SAS ArianeGroup, sans rechercher si, au-delà de cette répartition égalitaire des parts sociales, l'existence d'une action de concert était établie.

Au regard des critères posés par le III de l'article L. 233-3 du code de commerce, le contrôle conjoint suppose la réunion de deux conditions distinctes : l'existence d'une

⁷ Projet de loi de finances pour 2006 (art. 67 bis C), Rapport général n° 99 de M. Ph. Marini, tome III, vol.1, déposé le 24 novembre 2005

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

action de concert et la détermination en fait des décisions prises en assemblée générale par les « concertistes ». Comme le rappelle la société requérante, cette notion d'action de concert, que vous appréciez au cas par cas, ne se confond pas avec l'*affectio societatis*. Elle suppose, conformément aux termes du I de l'article L. 233-10 du code de commerce⁸, la réunion de trois éléments : l'existence d'un accord contraignant, qu'il soit verbal ou écrit ; la conclusion d'un accord portant sur les droits de vote, en vue de les acquérir, les céder ou les exercer ; la conclusion d'un accord ayant pour finalité l'exercice d'une politique commune à l'égard de la société⁹. La société requérante en déduit que la circonstance qu'une entreprise soit codétenue par deux associés à parts égales n'implique pas automatiquement une action de concert ni, *a fortiori*, un contrôle conjoint au sens du III de l'article L. 233-3.

Le tribunal n'est pas entré dans les détails de cette analyse et prête, pour ce motif, le flanc au moyen d'erreur de droit invoqué. Vous pourriez toutefois, dans la configuration particulière de l'espèce, surmonter cette fragilité. Il nous semble en effet que les trois éléments constitutifs de l'action de concert sont ici, par construction, réunis. Tout d'abord, la société ArianeGroup se présente comme une coentreprise des sociétés Safran SA et Airbus SE : il y a donc bien un accord à l'origine de sa création et même un contrat de collaboration. Ensuite, la clause prévoyant une répartition à parts égales du capital entre ces deux uniques associés, dont il n'est pas soutenu qu'elle serait contrebalancée par d'autres clauses, traduit la volonté d'organiser la coordination dans l'exercice de droits de vote. Enfin, cette société a été créée afin de mettre en commun leurs compétences et leur permettre de gagner en compétitivité dans un environnement international très concurrentiel. Les coassociées doivent, sous peine de blocage, nécessairement s'entendre pour parvenir à l'objectif précis qu'elles se sont fixé, à savoir développer une nouvelle gamme de lanceur européen.

Ajoutons, puisque le pourvoi y insiste, que la préservation de l'autonomie décisionnelle de chacune des parties et de leur intérêt propre n'est pas antinomique avec la reconnaissance de l'existence d'une action de concert. Aucune des deux sociétés ne peut effectivement imposer sa volonté à sa coassociée. Néanmoins, la finalité de l'opération de restructuration est bel et bien de s'accorder pour mettre en œuvre une politique commune, à tout le moins à la date de l'opération litigieuse. Or, c'est bien à cette date qu'il convient de se placer, lorsque la valeur plancher de l'immobilisation cédée est fixée, pour vérifier si le contrôle conjoint est caractérisé et non en fonction de la politique commune effectivement suivie par la société bénéficiaire.

⁸ « Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société ».

⁹ Répertoire Dalloz de droit des sociétés, Action de concert, D. Schmidt et N. Rontchevsky.

La seconde condition, relative à la détermination en fait des décisions prises en assemblée générale par les « concertistes », est à l'évidence satisfaite compte tenu de la répartition égalitaire du capital entre les coassociées.

Nous vous invitons donc à écarter le moyen d'erreur de droit soulevé. Le jugement attaqué, qui vous met à même d'exercer votre contrôle de cassation, est par ailleurs suffisamment motivé.

PCMNC :

- **au non renvoi de la QPC soulevée au Conseil constitutionnel ;**
- **au rejet des pourvois.**

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.