

Décision n° 2023-1063 QPC
du 6 octobre 2023

(Société Compagnie Gervais Danone)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 18 juillet 2023 par le Conseil d'État (décision n° 455810 du 13 juillet 2023), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Compagnie Gervais Danone par la SARL Matuchansky, Poupot et Valdelièvre, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2023-1063 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, notamment ses articles 63 à 65 ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 22 novembre 2018, n° C-575/17 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

– les observations présentées pour la société requérante par la SARL Matuchansky, Poupot et Valdelièvre, enregistrées le 2 août 2023 ;

– les observations présentées par la Première ministre, enregistrées le même jour ;

– les secondes observations présentées pour la société requérante par la SARL Matuchansky, Poupot et Valdelièvre, enregistrées le 16 août 2023 ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Mes Olivier Matuchansky, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, et Ronan Vallerie, avocat au barreau de Paris, pour la société requérante, et M. Benoît Camguilhem, désigné par la Première ministre, à l'audience publique du 26 septembre 2023 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

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

1. Le 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2009 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France ou lorsqu'ils sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. Un décret fixe les modalités et conditions d'application de cette disposition.

« Toutefois, la retenue à la source ne s'applique pas aux sommes visées au premier alinéa du a de l'article 111.

« La retenue à la source ne s'applique pas aux distributions des sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions prévues à l'article 1^{er}-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 modifiée lorsque :

« a) la distribution entre dans les prévisions du 5 de l'article 39 terdecies ;

« b) le bénéficiaire effectif est une personne morale qui a son siège de direction effective dans un État ayant conclu avec la France une

convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative pour l'application du droit interne ;

« c) la distribution est comprise dans des bénéfices déclarés dans cet État mais bénéficie d'une exonération d'impôt ».

2. La société requérante reproche, d'une part, à ces dispositions de prévoir que les revenus distribués de source française perçus par les sociétés déficitaires établies à l'étranger donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, alors que ces revenus ne seraient pas imposés au cours de l'exercice concerné lorsqu'ils sont perçus par des sociétés déficitaires établies en France. Elle reproche, d'autre part, à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, de ne plus soumettre à une retenue à la source les revenus distribués perçus par les sociétés déficitaires établies dans un autre État membre de l'Union européenne, alors qu'une telle retenue continuerait à s'appliquer à ceux perçus par certaines sociétés établies en dehors de l'Union européenne. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre ces sociétés, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « *ou leur siège en France* » figurant à la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts.

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. En application de l'article 209 du code général des impôts, les sociétés établies en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs bénéfices ou revenus, qui comprennent les revenus distribués. Toutefois, en cas de déficit subi pendant un exercice, elles ne sont pas imposées au titre de cet impôt à raison des revenus perçus au cours de l'exercice concerné.

6. Selon les dispositions contestées du 2 de l'article 119 *bis* du même code, les revenus distribués de source française perçus par des sociétés qui n'ont pas leur siège en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.

7. Dans son arrêt du 22 novembre 2018 mentionné ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que les articles 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatifs à la libre circulation des capitaux « *doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre ... en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente font l'objet d'une retenue à la source lorsqu'ils sont perçus par une société non-résidente, alors que, lorsqu'ils sont perçus par une société résidente, leur imposition selon le régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ne se réalise à la fin de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus qu'à la condition que le résultat de cette société ait été bénéficiaire durant cet exercice, une telle imposition pouvant, le cas échéant, ne jamais intervenir si ladite société cesse ses activités sans avoir atteint un résultat bénéficiaire depuis la perception de ces dividendes* ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cet arrêt, qu'une retenue à la source ne peut être prélevée sur les revenus distribués perçus par une société déficitaire établie dans un État membre de l'Union européenne. En revanche, une telle retenue à la source s'applique aux revenus distribués perçus par une société déficitaire établie dans un État tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs au sens de la clause prévue par l'article 64 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

8. Il s'ensuit que les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, instaurent une différence de traitement entre les sociétés déficitaires percevant des revenus distribués selon la localisation de leur siège. En effet, seuls donnent lieu à l'application d'une retenue à la source les revenus distribués perçus par une société établie en dehors de l'Union européenne, lorsqu'ils impliquent des investissements directs.

9. Toutefois, lors de leur adoption, les dispositions contestées avaient pour objet de garantir le recouvrement de l'imposition due à raison de revenus distribués de source française perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. Or, ces dispositions, telles qu'interprétées par la jurisprudence constante du Conseil d'État, en maintenant l'application d'une retenue à la source aux revenus distribués perçus par une société déficitaire établie dans un État tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, se sont bornées à adapter le champ d'application de la retenue à la source dans le respect du droit de l'Union européenne.

10. Par suite, d'une part, il ne résulte pas des exigences 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 à la localisation de leur siège, entre les sociétés déficitaires percevant des revenus distribués. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi.

11. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

12. Par conséquent, 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 « *ou leur siège en France* » figurant à la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, 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 5 octobre 2023, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Jacqueline GOURAULT, M. Alain JUPPÉ, Mmes Corinne LUQUIENS, Véronique MALBEC, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET, Michel PINAULT et François SÉNERS.

Rendu public le 6 octobre 2023.