



Commentaire

Décision n° 2022-1014 QPC du 14 octobre 2022

Société Schneider electric et autres

(Précompte mobilier)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 juillet 2022 par le Conseil d'État (décision n° 442224 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par les sociétés Schneider electric, Axa, Engie et Orange relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des trois premiers alinéas du 1 de l'article 223 *sexies* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000.

Dans sa décision n° 2022-1014 QPC du 14 octobre 2022, le Conseil constitutionnel a déclaré le premier alinéa du 1 de l'article 223 *sexies* du CGI conforme à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – Le mécanisme fiscal d'élimination de la double imposition des dividendes

a. – L'instauration de l'avoir fiscal et du précompte mobilier

* Les dividendes¹ distribués par une société à ses actionnaires sont imposables au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est une personne morale soumise à cet impôt. Ces sommes sont donc susceptibles d'être imposées économiquement à deux reprises : lors de l'imposition du résultat de la société qui les distribue, puis lors de l'imposition des revenus ou du résultat de la personne qui les reçoit.

Afin d'éviter cette double imposition, la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers a introduit un

¹ Les dividendes « sont les sommes distribuées par une société à ses associés au titre de leur participation aux bénéfices » : Jean-Louis Navarro, « Dividendes », *Répertoire des sociétés*, Dalloz, 2021, n° 1.

avoir fiscal au bénéfice des personnes recevant des revenus distribués² par des sociétés françaises, prenant la forme d'un crédit d'impôt égal à la moitié de leur montant³.

De ce fait, la double imposition des dividendes redistribués est évitée : ces revenus, déjà imposés au titre de leur prise en compte dans le résultat fiscalement imposable de la société distributrice, ne font pas l'objet d'une nouvelle imposition une fois reçus par l'actionnaire, en raison de l'avoir fiscal dont celui-ci bénéficie.

* Toutefois, constatant que « *les bénéfiques distribués n'ont pas toujours supporté l'impôt sur les sociétés* » au niveau de la société distributrice, le législateur a considéré qu'« *il ne saurait être question de restituer un impôt qui n'aurait pas été versé* ». Il a ainsi prévu que, « *dans le but d'uniformiser le calcul des crédits d'impôts, [...] les sommes distribuées qui n'auront pas préalablement supporté l'impôt sur les sociétés ouvriront droit [...] au crédit d'impôt normal, mais en contrepartie la société devra verser au Trésor à titre de précompte une somme égale à ce crédit d'impôt* »⁴.

C'est donc pour prévenir les effets d'aubaine du mécanisme d'élimination de la double imposition des dividendes que le législateur a prévu, comme corollaire de l'avoir fiscal, le précompte mobilier qui est acquitté par une société distributrice lorsqu'elle n'a pas acquitté d'impôt sur les sommes qu'elles distribuent alors que ces dernières donnent lieu à l'attribution d'un avoir fiscal au bénéfice des personnes qui les perçoivent. Ce mécanisme s'est appliqué de l'entrée en vigueur de la loi du 12 juillet 1965 précitée au 1^{er} janvier 2005⁵.

b. – Les conditions d'assujettissement au précompte mobilier

La société qui distribue des dividendes provenant de revenus à raison desquels elle n'a pas été soumise au taux normal de l'impôt sur les sociétés doit s'acquitter d'un précompte égal au montant de l'avoir fiscal dont bénéficient les actionnaires.

² Ces revenus comprennent les dividendes mais également d'autres bénéfiques distribués comme, par exemple, les distributions exceptionnelles de réserves ou les répartitions de sommes ou valeurs effectuées à titre d'acompte ou de solde de liquidation.

³ Article 158 *bis* du CGI. Le crédit d'impôt est restitué aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles étaient redevables.

⁴ Rapport n° 167 (1964-1965) de M. Pellenc, fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, déposé le 20 mai 1965. Ce choix de faire porter le mécanisme « égalisateur » sur la société a été présenté, lors des débats parlementaires, comme permettant d'éviter « *des complications au niveau des actionnaires* », notamment pour déterminer l'origine des dividendes perçus et leurs modalités d'imposition (compte-rendu des débats de la séance publique du 25 mai 1965 de l'Assemblée nationale).

⁵ En application de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004. Voir ci-après pour les motifs de cette suppression.

Les dividendes distribués peuvent, en effet, provenir de revenus soumis à un taux réduit d'imposition ou de revenus bénéficiant d'une mesure d'exonération. En soumettant la distribution de tels dividendes à un impôt correctif, le législateur s'est ainsi assuré que le bénéfice de l'avoir fiscal, accordé uniquement pour éviter la double imposition des revenus distribués, ne conduise pas, en plus de l'exonération d'impôt au niveau de la société distributrice, à un crédit sur le Trésor au niveau du bénéficiaire des distributions de dividendes.

Les trois premiers alinéas du 1 de l'article 223 *sexies* du CGI définissent ainsi les conditions dans lesquelles les produits distribués aux actionnaires donnent lieu à l'assujettissement de la société distributrice au précompte.

Aux termes du premier alinéa du 1 de cet article, « Sous réserve des dispositions des articles 209 quinquies et 223 H, lorsque les produits distribués⁶ par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219, cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues au I de l'article 158 bis. Le précompte est dû au titre des distributions ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 158 bis quels qu'en soient les bénéficiaires⁷ ».

Comme le soulignait M. Pierre Dumas, alors secrétaire d'État, *« le précompte auquel ces dividendes pourront être soumis en vertu de l'article 3 [de la loi 12 juillet 1965] ne constitue pas un véritable impôt. Il n'est que la contrepartie de l'avoir fiscal qui sera accordé aux actionnaires »⁸. Par ailleurs, « imputé sur les distributions prélevées sur les bénéfices concernés » et venant ainsi « minorer le dividende versé », il constitue un « gage de l'avoir fiscal utilisable l'année suivante, en ce qu'il diminue le montant des bénéfices susceptibles d'être distribués ». Il « comportait à l'origine une logique forte de financement de cette ristourne »⁹.*

Le deuxième alinéa du même 1 prévoit que le précompte est également exigible lorsque les produits distribués sont prélevés sur les résultats d'exercice clos depuis plus de cinq ans ou depuis une date antérieure au 1^{er} janvier 1965. Ce faisant, le législateur a souhaité inciter les entreprises à distribuer régulièrement des dividendes, en pénalisant par le paiement d'un précompte leur distribution tardive.

⁶ Comme précédemment rappelé, ces dispositions portent également sur d'autres revenus que les dividendes.

⁷ Comme le précise le rapporteur du Sénat de l'époque, *« le précompte est dû pour l'ensemble des distributions et quel qu'en soit les bénéficiaires, par exemple, s'il s'agit de non-résidents qui ne bénéficieront pas des crédits d'impôts »* (rapport n° 167 [1964-1965] de M. Marcel Pellenc, précité).

⁸ Compte-rendu des débats de l'Assemblée nationale, intervention de M. Pierre Dumas lors de la séance publique du 25 mai 1965.

⁹ Rapport n° 73 (2003-2004) fait au nom de la commission des finances du Sénat par M. Philippe Marini, rapporteur général, tome III.

Il a notamment considéré « *que le Trésor s'exposerait à des risques excessifs si les sociétés pouvaient librement, en application du principe général, distribuer avec un crédit d'impôt et sans être assujetties à aucun versement complémentaire, des dividendes prélevés sur des bénéficiaires anciens* »¹⁰. En encourageant la régularité des distributions, il s'agissait ainsi de permettre à l'administration fiscale de contrôler plus aisément le respect des règles encadrant la fiscalité des revenus distribués¹¹.

Son troisième alinéa prévoit, quant à lui, que « *Le précompte est exigible en cas de distribution de bénéfices ayant été pris en compte pour le calcul de la créance prévue au I de l'article 220 quinquies*¹² ».

Appréciant la nature de ce précompte, le Conseil d'État a jugé qu'il constitue un impôt direct, distinct de l'impôt sur les sociétés, dont les modalités de recouvrement sont suffisamment définies par la loi¹³.

2. – L'application du mécanisme du précompte aux sociétés mères procédant à la distribution de dividendes provenant de leurs filiales

a. – Le régime particulier des sociétés mères

Le mécanisme du précompte et de l'avoir fiscal trouve une application particulière dans le cas où une société mère procède à la distribution de dividendes qu'elle a elle-même perçus d'une de ses filiales.

* En application de l'article 205 du CGI, l'impôt sur les sociétés est, par principe, établi sur les bénéfices de toute nature réalisés par chaque société.

Toutefois, dans le cadre de sociétés qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés mères et filiales (aussi dénommé régime « mère-filles »), un dispositif spécifique a été mis en place afin d'éviter la double imposition qui résulterait d'une stricte application de cette règle aux produits des participations, lesquels ont déjà supporté l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation par des sociétés filiales. L'article 216 du CGI prévoit ainsi que les produits de participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères, prévu à l'article 145 du CGI, ne sont

¹⁰ Rapport n° 1349 (1964-1965) fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale par M. Louis Vallon, rapporteur général.

¹¹ Par ailleurs, le législateur considérait que « *si une certaine régularisation des dividendes n'est pas condamnable, il n'est pas sain que leur évolution soit détachée durablement de celle des résultats des entreprises* » (même rapport).

¹² Il s'agit du report en arrière des déficits (sur le bénéfice de l'exercice précédent) qui fait naître une créance d'impôt.

¹³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies, 6 février 2019, n° 426251.

pas pris en compte dans le résultat imposable de la société qui perçoit ces produits, à l'exception d'une quote-part de frais et charges.

Les dividendes versés à la société mère par ses filiales sont donc exonérés d'impôt sur les sociétés.

Dans ce cadre, si ses filiales sont situées en France, la société mère reçoit un avoir fiscal égal à la moitié des dividendes qu'elle a reçus en application de l'article 158 *bis* du CGI.

Ces dividendes étant exonérés d'impôt sur les sociétés au niveau de la société mère, elle doit, lorsqu'elle les redistribue à ses actionnaires, s'acquitter du précompte en application de l'article 223 *sexies* du même code et en gage de l'avoir fiscal dont bénéficient ses actionnaires.

Cette opération est ainsi neutre sur le plan fiscal pour la société mère puisqu'elle peut imputer l'avoir fiscal, dont elle a bénéficié à raison des distributions qui lui ont été versées par sa filiale, sur le montant du précompte dont elle doit s'acquitter au titre de la redistribution de ces dividendes à ses propres actionnaires.

* En revanche, si ses filiales sont situées en dehors du territoire français, la société mère ne peut pas bénéficier de l'avoir fiscal au titre des dividendes reçus puisque l'article 158 *bis* du CGI prévoit que seuls les dividendes distribués par des sociétés françaises ouvrent droit à un avoir fiscal pour les personnes qui les perçoivent.

Les dividendes perçus de la filiale étant néanmoins exonérés de l'impôt sur les sociétés, lorsque la société mère les redistribue à ses actionnaires, elle doit s'acquitter d'un précompte en application de l'article 223 *sexies* du CGI.

Ainsi, à la différence du cas dans lequel les dividendes proviennent d'une filiale établie en France, la société mère ne peut imputer aucun avoir fiscal sur le précompte dû au Trésor. Dans ce cas, l'opération n'est pas neutre fiscalement et le précompte devient une imposition supplémentaire à la charge de la société distributrice.

Faute pour la société mère disposant de filiales à l'étranger de pouvoir compenser le montant dû au titre du précompte par un crédit d'impôt, la redistribution de dividendes à ses actionnaires lui coûte davantage que pour les sociétés dont les filiales se situent en France. Elle est donc pénalisée par rapport à ses dernières. Tirant le bilan de ce mécanisme, le rapporteur général de l'Assemblée nationale constatait à cet égard que « *plus une entreprise s'internationalise, plus elle ouvre son capital à des actionnaires étrangers et plus elle devra acquitter de précompte*

en puisant dans ses capitaux propres pour pouvoir financer ses distributions »¹⁴.

* Face à ce constat, défavorable au développement à l'international des entreprises françaises, et à la complexité et au coût croissant pour les entreprises concernées de ce régime d'imposition¹⁵, le législateur a décidé de réformer le mécanisme d'élimination de la double imposition des dividendes lors de l'examen de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004. Il a pour cela mis un terme à l'application de l'avoir fiscal et du précompte mobilier à partir du 1^{er} janvier 2005¹⁶.

Au soutien de cette réforme, il a été relevé, lors des travaux préparatoires, que « le précompte ne constitue pas seulement le gage de l'avoir fiscal et tend à devenir un impôt à la charge de l'entreprise, et donc un facteur de double imposition. Ce fait est patent lorsqu'on considère que les distributions prélevées sur des bénéficiaires constitués depuis au moins cinq ans sont soumises au précompte malgré l'imposition au taux normal de l'IS, mais aussi dans le cas de résultats étrangers redistribués après avoir subi localement un IS plus lourd que l'IS français »¹⁷.

b. – La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne sur le mécanisme de l'avoir fiscal et du précompte mobilier

* Alors même que le régime du précompte a pris fin en 2005, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a été conduite à se prononcer sur la conformité de ce mécanisme d'élimination de la double imposition des dividendes à la directive européenne concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents¹⁸.

Cette directive prévoit en effet au 1 de son article 4 que « *Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère : / - soit*

¹⁴ Rapport n° 1110 (2003-2004) du 9 octobre 2003, fait au nom de la commission des finances par M. Gilles Carrez, rapporteur général, tome III.

¹⁵ Selon le rapport précité, « *La charge économique pour les entreprises du "pendant" de l'avoir fiscal, c'est-à-dire du précompte, est-elle aussi devenue considérable du fait de l'internationalisation des grands groupes français qui acquittent, sur les bénéfices réalisés par leurs filiales étrangères, une grande partie de cet impôt. Ainsi les recettes du précompte ont évolué de 429 millions d'euros en 1996 à 1,7 milliard d'euros en 2002 avec un "pic" de 2.075 milliards d'euros en 2001, soit une hausse de 296 % de 1996 à 2002* ».

¹⁶ Désormais, la redistribution des dividendes est soumise aux règles de droit commun applicables aux distributions par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Si l'associé est une personne physique, les dividendes distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions, sont réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à 40 % de leur montant brut perçu. Les personnes morales sont, quant à elles, normalement imposables dans les conditions de droit commun.

¹⁷ Rapport n° 73 de M. Philippe Marini précité.

¹⁸ Directive 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'abstient d'imposer ces bénéfiques, / - soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfiques [...] ». Conformément à ces dispositions, la France a opté pour l'exonération de ces bénéfiques.

Saisie de questions préjudicielles par le Conseil d'État dans le cadre de litiges portant sur l'application du précompte mobilier aux dividendes distribués par une société mère alors qu'ils provenaient de revenus qui lui avaient été versés par des filiales situées dans un autre État membre, la CJUE a exercé son contrôle au regard des principes de la libre circulation des capitaux et de la liberté d'établissement.

* Dans un premier temps, elle a jugé que « *Les articles 49¹⁹ TFUE et 63²⁰ TFUE s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale* »²¹.

C'est donc la différence de traitement dans l'attribution de l'avoir fiscal entre les sociétés mères disposant de filiales françaises et celles disposant de filiales européennes, au détriment de ces dernières, qui a motivé la décision de la Cour.

Par deux décisions du 10 décembre 2012²², le Conseil d'État a tiré les conséquences de cette décision, en jugeant que les sociétés concernées bénéficiaient du droit à la restitution du précompte. Il a en effet considéré qu'« *une atteinte à [la liberté d'établissement] existe lorsque les sommes versées par la société au titre du précompte sont supérieures à celles qu'elle aurait dû verser si un tel crédit d'impôt lui avait été octroyé ; qu'il y est remédié par la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de la société mère établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres États membres, lorsque ces dividendes ont donné lieu à redistribution par cette société mère* ».

¹⁹ Relatif à la liberté d'établissement.

²⁰ Relatif à la liberté de circulation des capitaux.

²¹ CJUE, 15 septembre 2011, C-310/09. Cette décision répondait à la question préjudicielle dont elle avait été saisie par le Conseil d'État dans sa décision du 3 juillet 2009, n° 317075.

²² CE, 10 décembre 2012, n°s 317074 et 317075.

* Le Conseil d'État, appelé à se prononcer de nouveau sur la conventionnalité de l'article 223 *sexies* du CGI dans le cadre du litige à l'origine de la présente QPC, a saisi la CJUE d'une seconde question préjudicielle²³. Celle-ci visait à apprécier si « *dans la mesure où le précompte mobilier prévu à [cet article] était l'un des éléments constitutifs d'un mécanisme d'élimination de la double imposition économique des revenus distribués, [...] ce précompte ne relève pas de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435*²⁴. En effet, ledit précompte était dû en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, à savoir un crédit d'impôt, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, et il visait à faire obstacle à ce que le crédit d'impôt dont sont assortis ces revenus se trouve dépourvu de justification au regard de la charge fiscale supportée par la société distributrice à raison des bénéfices sur lesquels ils sont prélevés et, ainsi, à éviter que l'attribution de ce crédit d'impôt constitue un "effet d'aubaine" pour le bénéficiaire des distributions. / Dès lors que, conformément à l'arrêt du 15 septembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), la société qui perçoit les dividendes a droit à un crédit d'impôt permettant d'assurer un même traitement fiscal des dividendes provenant de sociétés établies en France et de ceux qui proviennent de sociétés établies dans un autre État membre, imputable sur le précompte mobilier prévu à l'article 223 *sexies* du CGI, l'application de ce précompte ne semblerait pas [...] avoir pour effet de faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive 90/435 »²⁵.

Dans sa décision du 12 mai 2022, la CJUE n'a pas suivi cette interprétation en jugeant que « *Si la juridiction de renvoi indique que, à la suite du prononcé de l'arrêt du 15 septembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), une société ayant perçu des dividendes d'une filiale établie dans un État membre autre que celui concerné a droit à un crédit d'impôt afin de bénéficier du même traitement fiscal qu'une société percevant des dividendes d'une filiale établie en France, il est constant cependant qu'aucune mesure de nature législative ou réglementaire n'a été adoptée afin de préciser les conditions d'octroi de ce crédit d'impôt. La juridiction de renvoi n'étaye d'ailleurs pas les modalités pratiquées pour le calcul dudit crédit d'impôt par les juridictions nationales. / [...] Il est de jurisprudence constante que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union [...]. / Force est, cependant, de constater que le crédit d'impôt visant à remédier à l'incompatibilité de la réglementation nationale avec les articles 49 et 63 TFUE, [...] n'est pas de nature à remédier aux effets de cette réglementation*

²³ CE, 23 octobre 2020, n° 442224.

²⁴ Selon lequel : « *La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes* ».

²⁵ CJUE, 12 mai 2022, C-556/20, paragr.23 et 24

qui sont incompatibles avec la directive 90/435. / Tout d'abord, la possibilité de bénéficier d'un tel crédit d'impôt est soumise, notamment, à la condition que les contribuables aient introduit des procédures administratives et juridictionnelles à cet égard et qu'ils soient en mesure d'apporter les preuves nécessaires que les autorités fiscales sont en droit d'exiger pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévu par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder ledit avantage [arrêt du 4 octobre 2018, Commission/France (Précompte mobilier), C-416/17, EU:C:2018:811, point 58]. / Or, il convient de rappeler que les États membres n'ont pas le droit de soumettre le bénéfice de l'avantage résultant de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 à des conditions autres que celles prévues par cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 34 et jurisprudence citée). [...] / Enfin, ainsi que le gouvernement français l'a admis lors de l'audience, même en prenant en compte le crédit d'impôt, un reliquat du précompte pouvait subsister, notamment lorsque le taux d'impôt perçu dans un État membre autre que la France était inférieur à l'impôt français »²⁶.

La CJUE en a déduit que l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales européennes, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun²⁷. Elle a également considéré qu'une telle réglementation ne relevait pas de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, ce dernier ne permettant pas de prendre des mesures contraires au sens de la directive pour éliminer la double imposition des bénéfices distribués²⁸.

c. – L'état du droit résultant des décisions de la Cour de justice de l'Union européenne

* Avant les décisions de la CJUE, il existait une différence de traitement entre les sociétés mères selon qu'elles distribuaient des dividendes en provenance d'une filiale établie en France ou d'une filiale établie à l'étranger y compris au sein de l'Union européenne.

- Dans le premier cas, la société mère bénéficiait d'un avoir fiscal à raison des dividendes que sa filiale lui avait versés. La société mère pouvait imputer cet avoir fiscal sur le précompte dont elle devait s'acquitter lorsqu'elle redistribuait ces mêmes dividendes à ses actionnaires.

²⁶ *Ibidem*, paragr. 57 à 64.

²⁷ *Ibid.* paragr. 65.

²⁸ *Ibid.*, paragr. 88.

- Dans le second cas, la société mère ne bénéficiait pas d'un avoir fiscal à raison des dividendes que sa filiale lui avait versés (en application de l'article 158 *bis* du CGI qui réserve le bénéfice de l'avoir fiscal aux dividendes distribués par des sociétés françaises) alors qu'elle devait s'acquitter d'un précompte lorsqu'elle redistribuait ces dividendes à ses actionnaires.

* Après les décisions de la CJUE, trois situations peuvent désormais être distinguées :

- le premier cas est celui d'une société mère qui distribue des dividendes en provenance d'une filiale établie en France. Dans ce cas, le droit n'a pas évolué. La société mère bénéficie d'un avoir fiscal à raison des dividendes que sa filiale lui a versés et elle peut imputer cet avoir fiscal sur le précompte dont elle doit s'acquitter lorsqu'elle redistribue ces dividendes à ses actionnaires ;

- le deuxième cas est celui d'une société mère qui distribue des dividendes en provenance d'une filiale établie hors de l'Union européenne. Dans ce cas, le droit n'a pas non plus évolué : la société mère ne bénéficie pas d'un avoir fiscal à raison des dividendes que sa filiale lui avait versés (en application de l'article 158 *bis* du CGI qui réserve le bénéfice de l'avoir fiscal aux dividendes distribués par des sociétés françaises et en raison de la non-application de la jurisprudence de la CJUE au cas des filiales établies hors de l'Union). La société mère doit toutefois s'acquitter d'un précompte lorsqu'elle redistribue ces dividendes à ses actionnaires ;

- le troisième cas est celui d'une société mère qui distribue des dividendes en provenance d'une filiale établie au sein d'un État membre de l'Union européenne. Dans ce cas, il résulte des décisions de la CJUE des 15 septembre 2011 et 12 mai 2022 que le mécanisme du précompte est neutralisé. La société mère ne bénéficie pas d'un avoir fiscal à raison des dividendes perçus de sa filiale mais elle n'est pas tenue de s'acquitter d'un précompte lorsqu'elle redistribue ces dividendes à ses actionnaires.

B. – Origine de la QPC et question posée

Les sociétés requérantes, assujetties au précompte mobilier au titre d'exercices antérieurs à 2004, avaient formé un recours en excès de pouvoir contre les commentaires administratifs relatifs à cet impôt au titre de cette période. À cette occasion, le Conseil d'État avait saisi la CJUE d'une question préjudicielle qui avait donné lieu à l'arrêt du 12 mai 2022 mentionné ci-dessus.

À la suite de cet arrêt, les sociétés requérantes avaient soulevé une QPC portant sur les trois premiers alinéas du 1 de l'article 223 *sexies* du CGI.

Dans sa décision du 25 juillet 2022 précitée, le Conseil d'État l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel en jugeant « *qu'avant la suppression du précompte par la loi de finances pour 2004, applicable aux revenus distribués à partir du 1^{er} janvier 2005, une société mère établie en France procédant à la redistribution de dividendes en provenance de filiales établies dans d'autres États membres de l'Union européenne n'était pas redevable, par application du droit de l'Union tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne, du précompte au titre de cette même redistribution, alors qu'elle était redevable de cet impôt à raison des redistributions de dividendes en provenance de filiales établies en France ou dans des États non membres de l'Union européenne. Il en résulte que présente un caractère sérieux la question de l'atteinte que les dispositions des trois premiers alinéas du 1 de l'article 223 *sexies* du code général des impôts, dans leur version issue de la loi de finances pour 2000, lesquelles sont applicables au litige et n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel, portent aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* ».

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

Les sociétés requérantes, rejointes par la société intervenante, reprochaient à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, de prévoir que les sociétés mères qui distribuaient des dividendes en provenance de leurs filiales situées en France ou en dehors de l'Union européenne étaient redevables d'un précompte alors que celles dont les filiales étaient situées dans un autre État membre n'étaient pas tenues de s'en acquitter. Il en résultait selon elles une différence de traitement injustifiée entre les sociétés mères selon que leurs filiales étaient établies en France, dans un autre État membre ou en dehors de l'Union européenne, en méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait sur le premier alinéa du 1 de l'article 223 *sexies* du CGI (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'application du principe d'égalité devant la loi en matière de différences de traitement résultant de l'application du droit européen

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le principe d'égalité devant la loi

repose sur une formulation de principe bien connue : « Aux termes de l'article 6 de la Déclaration 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 »²⁹. En revanche, « il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes »³⁰.

Le Conseil constitutionnel a été confronté à plusieurs reprises à des dispositions instaurant, par l'effet d'une décision du juge européen, un traitement différencié entre les ressortissants de l'Union européenne et les ressortissants d'autres pays.

La situation visée est celle dans laquelle un dispositif législatif qui ne prévoyait pas, à l'origine, de distinguer selon le rattachement à l'Union européenne, est ensuite interprété par le juge français comme intégrant cette distinction, du fait de l'application du droit de l'Union européenne. Il en résulte alors une discrimination, puisque c'est l'extension ou la limitation d'un dispositif aux ressortissants d'un État membre, du fait de l'application du droit européen, qui crée une différence de traitement défavorable à l'égard des ressortissants nationaux (qualifiée de « *discrimination à rebours* » ou « *discrimination par ricochet* ») ou des ressortissants d'États tiers, que la loi nationale ne prévoyait pas à l'origine.

Au fil de ses décisions, depuis la décision n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding France SA*³¹ jusqu'à la décision n° 2019-832/833 QPC, *M. Marc S. et autre*³², le Conseil constitutionnel a précisé le raisonnement qu'il suit pour déterminer si la discrimination en cause est contraire ou non au principe d'égalité devant la loi.

1. – Le fondement du raisonnement : une mutation « européenne » de l'objet de la loi et un contrôle de l'absence de dénaturation de l'objet initial de la loi

Le Conseil constitutionnel a explicité le raisonnement sur lequel il fonde son contrôle du respect du principe d'égalité devant la loi dans les cas de

²⁹ Voir par exemple la décision n° 2022-1008 QPC du 5 août 2022, *M. Frédéric B. (Incompatibilité de la qualité de mandataire judiciaire avec la profession d'avocat)*, paragr. 5.

³⁰ Voir par exemple les décisions n°s 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 et 2011-136 QPC du 17 juin 2011, *Fédération nationale des associations tutélaires et autres (Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs)*, cons. 9.

³¹ 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)*.

³² Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *M. Marc S. et autre (Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention)*.

discriminations « européennes » dans sa décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019³³ et sa décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020 précitée.

En premier lieu, il s'attache à caractériser l'état du droit et s'assure de l'existence de la discrimination alléguée. Jusqu'à présent, celle-ci a toujours résulté de l'interprétation de la loi faite par le juge du fond, à la lumière des normes européennes. La confrontation de la norme française avec les exigences européennes a pour conséquence une modification de cette norme, dont il résulte la discrimination contestée. Le Conseil constitutionnel tire toutes les conséquences de cette mutation de la norme d'origine et considère qu'elle fait également évoluer l'objet de la loi. Ce point est important, puisque dans le contrôle du respect du principe d'égalité, le Conseil s'assure de la rationalité de la différence de traitement instaurée en la rapportant à l'objet de la loi et en vérifiant que la différence de situation censée justifier cette différence de traitement est bien également en rapport avec cet objet de la loi.

Une telle évolution de l'objet de la loi serait, par construction, toujours de nature à justifier la différence de traitement établie au profit des situations européennes, puisque cette différence de traitement est uniquement motivée par l'exigence de respect du droit de l'Union européenne qu'intègre ce nouvel objet de la loi. Il pourrait en aller ainsi alors même que l'intervention du droit de l'Union européenne ferait perdre tout sens au dispositif initial. C'est pourquoi, dans un deuxième temps de son raisonnement, le Conseil s'attache à identifier l'objet initial de la loi. Ceci lui permet de s'assurer qu'il n'y a pas une incompatibilité radicale entre ce qu'a entendu faire, initialement, le législateur français et ce qu'est devenue la loi une fois que le droit européen l'a faite évoluer. Le Conseil procède donc à un contrôle de l'absence de dénaturation, par le droit européen, de l'objet initial de la loi.

Dans le dernier temps de son raisonnement, et plus classiquement, il examine si une différence de situation ou un intérêt général est susceptible, au regard de cet objet de la loi « européenisé », de justifier la différence de traitement instaurée. Cette étape du raisonnement est toutefois largement déterminée par la nature même de la discrimination en cause : il s'agit de réserver un traitement plus favorable à certaines situations européennes au regard d'un objet de la loi qui vise, justement, à assurer le respect de la norme européenne.

2. – Les décisions rendues par le Conseil constitutionnel sur de tels cas de discrimination « européenne »

³³ Décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019, *M. Calogero G. (Exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère)*.

Jusqu'à présent, le Conseil constitutionnel a censuré trois discriminations de ce type et jugé quatre autres conformes au principe d'égalité.

a) Les décisions de censure

* La première censure correspond à celle de la décision précitée n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding France SA*. Le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement instaurée par les dispositions du *b ter* du 6 de l'article 145 du CGI, « *telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, [...] entre 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 soit par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne soit, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne* ».

Les dispositions contestées s'appliquaient de la même manière aux situations transfrontalières intra-communautaires, aux situations purement internes et aux situations transfrontalières extracommunautaires.

Toutefois, pour assurer le respect du droit communautaire, en l'espèce la directive mère-fille³⁴, le Conseil d'État avait neutralisé l'application de ces dispositions pour les situations intracommunautaires. Elles n'étaient donc plus applicables qu'aux situations internes et aux situations transfrontalières extracommunautaires. Il en résultait une discrimination à rebours au détriment des situations purement internes et une discrimination au détriment des situations transfrontalières extracommunautaires.

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a confronté la différence de traitement ainsi instaurée, dont il a relevé qu'elle ne reposait pas sur une différence de situation (« *ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation* »³⁵), en rapport avec l'objet de la loi.

Or, le législateur ayant entendu « *favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales* », 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* »³⁶. Cette première décision rend compte du fait que la différence de traitement était trop éloignée, dans sa justification, de l'objet initial de la disposition en cause.

³⁴ Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003.

³⁵ Décision n° 2015-520 QPC précitée, cons. 8.

³⁶ *Ibid.*, cons. 10.

Le Conseil constitutionnel a réitéré cette solution dans sa décision n° 2016-553 QPC, *Société Natixis*³⁷, portant sur une disposition qui ne différait de la disposition contrôlée dans la décision *Metro Holding* précitée que sur un seul point : elle permettait que bénéficient du régime des sociétés mères les produits de titres non assortis de droits de vote dès lors que ces titres faisaient partie d'un ensemble dans lequel les titres assortis de droits de vote représentaient au moins 5 % du capital de la société. Se fondant expressément sur sa décision précédente, le Conseil constitutionnel a censuré la disposition contestée.

Enfin, dans sa décision n° 2017-660 QPC, *Société de participations financière* (dite « SOPARFI »)³⁸, le Conseil constitutionnel a une nouvelle fois été confronté à une disposition législative dont le champ d'application et les effets ont été modifiés par le droit européen.

Il résultait en effet de la jurisprudence du Conseil d'État relative à la contribution de 3 % sur les montants distribués, appliquant, sur ce point, une décision européenne, « *une différence de traitement entre les sociétés mères, selon que les dividendes qu'elles redistribuent proviennent ou non de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France* ». Or, le Conseil constitutionnel a considéré que ces sociétés se trouvent dans la même situation au regard de l'objet de la contribution, « *qui consiste à imposer tous les montants distribués, indépendamment de leur localisation d'origine et y compris ceux relevant du régime mère-fille issu du droit de l'Union européenne* »³⁹. La différence de traitement instaurée par l'effet du droit européen ne pouvait donc être fondée sur une différence de situation.

La question se posait alors de sa justification en vertu d'un objectif d'intérêt général. Or, la contribution ayant été instituée pour compenser une perte de recette, le Conseil constitutionnel a jugé qu'un tel objectif de rendement ne constituait pas une raison d'intérêt général de nature à justifier « *la différence de traitement instituée entre les sociétés mères qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie dans un État membre de l'Union et celles qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne* »⁴⁰.

b) Les décisions de conformité

³⁷ Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Société Natixis* (Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II).

³⁸ Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière* (Contribution de 3 % sur les montants distribués).

³⁹ *Ibid.*, paragr. 7.

⁴⁰ *Ibid.*, paragr. 8.

Ces décisions de validation reposent toutes sur le constat que « *l'europanisation* » de l'objet initial de la loi ne l'a pas dénaturé et que, ce faisant, la différence de traitement instaurée se trouve justifiée, au regard de ce nouvel objet « *europanisé* », par une différence de situation fondée sur le caractère européen ou non des sujets de droit en cause.

* Dans la décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017⁴¹, le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement instaurée par l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale entre les personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles affiliées au régime de sécurité sociale d'un autre État tiers. En effet, seules les secondes sont soumises à la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine et aux autres contributions sociales portant sur ces revenus.

Cette différence de traitement résultait de ce que le Conseil d'État considérait que la CSG sur les revenus du patrimoine prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui entre dans le champ du règlement européen n° 883/2004 du 29 avril 2004⁴², est soumise au principe de l'unicité de législation posé par l'article 11 de ce règlement. Dès lors, une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre autre que la France ne peut être soumise à la CSG sur les revenus du patrimoine. En revanche, le règlement européen du 29 avril 2004 n'étant pas applicable en dehors de l'Union européenne, sauf accord international le prévoyant, ses dispositions ne faisaient pas obstacle à ce qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers soit assujettie à cette contribution.

Dans sa décision n° 2016-615 QPC, le Conseil constitutionnel a estimé que la différence de traitement établie « *entre les personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles relevant du régime de sécurité sociale d'un État tiers* » était justifiée par une différence de situation entre les unes et les autres et qu'elle était en rapport direct avec l'objet de la loi. Plus précisément, le Conseil constitutionnel a implicitement considéré que l'objet de la loi avait évolué sous l'influence du droit de l'Union européenne (« *ces dispositions ont pour objet d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne qui exclut leur application aux personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'Union* ») : il s'agissait ainsi d'éviter une double imposition des personnes affiliées à un régime européen de sécurité sociale, qui aurait constitué un frein à la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne. Un tel motif

⁴¹ Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V. (Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG)*.

⁴² Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant coordination des systèmes de sécurité sociale.

n'était pas pertinent à l'égard des personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers.

* Le Conseil constitutionnel a reproduit ce raisonnement dans l'affaire *Société Life Sciences Holdings France*⁴³. Il était saisi d'une différence de traitement instaurée, du fait du droit européen, entre les groupes fiscalement intégrés, s'agissant de la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les dividendes perçus par une société mère, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne.

Dans sa décision, le Conseil constitutionnel s'est attaché à « *l'objet initial* » de la disposition contestée et à la portée nouvelle que le droit européen lui a conférée. Cet objet initial était « *de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements* »⁴⁴. Ces dispositions contestées ont vu leur portée étendue afin de respecter la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Toutefois, le Conseil a considéré qu'« *il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi* »⁴⁵.

* Dans la décision précitée n° 2019-813 QPC, *M. Calogero G.*, le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement fiscal des distributions de titres consécutives à une opération d'apport partiel d'actif, selon que la société apporteuse est installée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État tiers.

L'objet initial des dispositions, qui imposaient une procédure d'agrément préalable pour bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, était d'assurer le bénéfice de ce régime fiscal plus favorable aux 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. Le droit européen, cependant, s'opposait à ce que la législation d'un État membre soumette l'octroi de tels avantages fiscaux à une procédure d'agrément préalable. Le Conseil a considéré que l'objet nouveau de la loi qui lui était soumise intégrait cette exigence européenne particulière.

⁴³ Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, *Société Life Sciences Holdings France (Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne)*.

⁴⁴ *Ibidem*, paragr. 8.

⁴⁵ *Ibid.*

Il a alors estimé, explicitant ainsi son contrôle des discriminations à rebours, qu'il ne résultait pas de « *cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi* »⁴⁶. Dans la mesure où la différence de traitement contestée se fondait bien sur une différence de situation, au regard de cet objet, entre les situations européennes et les situations non européennes, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

* Enfin, dans la décision précitée n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement fiscal des plus-values mobilières, selon que l'opération de cession a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne ou qu'elle l'a été dans le cadre national ou en dehors de l'Union européenne. Dans le premier cas, ces plus-values pouvaient, en application du droit de l'Union européenne, bénéficier d'un abattement alors qu'elles ne pouvaient pas en bénéficier totalement dans le second.

Faisant application de la grille d'analyse qu'il avait retenue dans sa décision n° 2019-813 QPC, le Conseil, après avoir constaté la différence de traitement, a jugé que « *Toutefois, les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. Les dispositions contestées se sont bornées à adapter certains de ces régimes aux évolutions de la législation relative à l'imposition des plus-values. Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres. 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 cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi* »⁴⁷.

Sur la question de savoir si ces modifications induites par le droit européen avaient dénaturé l'objet initial de la loi, le commentaire précise que « *l'objet initial des régimes juridiques de report d'imposition est de garantir une certaine neutralité fiscale aux opérations d'échange de titres pour éviter que le contribuable soit contraint de céder les titres échangés pour payer l'impôt. À cet égard, les dispositions contestées se bornent à adapter ces régimes à l'évolution de la fiscalité sur les plus-values, sans remettre en cause, cet objet initial. Quant au droit de l'Union européenne, il impose seulement, pour les opérations européennes d'échange de titres, un renforcement du régime de neutralité fiscale*

⁴⁶ Décision n° 2019-813 QPC, précitée, paragr. 9.

⁴⁷ Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, précitée, paragr. 13 et 14.

qui s'y applique. Or, l'objet initial des dispositions étant justement d'assurer, à travers le temps, une certaine neutralité fiscale des opérations d'échange de titres, le renforcement de cette neutralité fiscale, au profit des seules opérations européennes, ne peut en aucun cas constituer une dénaturation de cet objet initial : l'intervention du droit européen n'a en rien fait perdre sa logique au dispositif d'origine ».

B. – L'application à l'espèce

* Après avoir rappelé sa formule de principe relative au principe d'égalité devant la loi (paragr. 4) et décrit l'objet des dispositions contestées (paragr. 5 à 7), le Conseil constitutionnel a, dans le premier temps de son raisonnement, caractérisé la différence de traitement résultant de l'intervention du droit européen.

Après avoir présenté la décision du 12 mai 2022 précitée de la CJUE, il a constaté qu'« *Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cette décision, que, lorsqu'une société mère redistribue à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales situées dans un autre État membre de l'Union européenne, elle n'est pas redevable du précompte. En revanche, elle est redevable de cet impôt à raison des redistributions de dividendes en provenance de filiales établies en France ou dans des États non membres de l'Union européenne* » (paragr. 8).

Il en a déduit que les dispositions contestées, ainsi interprétées, instaurent une différence de traitement entre les sociétés mères procédant à une redistribution des dividendes provenant de leurs filiales selon que ces dernières se situent dans un autre État membre de l'Union européenne ou qu'elles se situent en France ou en dehors de l'Union européenne (paragr. 9).

* Dans le deuxième temps de son raisonnement, le Conseil constitutionnel s'est attaché à déterminer si les exigences résultant du respect du droit européen avaient conduit à dénaturer l'objet initial des dispositions contestées.

Constatant que l'objet initial du précompte mobilier était d'assurer l'effectivité du mécanisme de l'avoir fiscal, destiné à éviter la double imposition des dividendes, le Conseil a relevé que le respect du droit de l'Union européenne imposait, « *afin d'éviter la double imposition des dividendes, que les sociétés mères ne soient pas redevables du précompte dès lors qu'elles ne bénéficient pas d'un avoir fiscal au titre des sommes qu'elles ont reçues de leurs filiales situées dans un autre État membre* » (paragr. 10). Le Conseil en a déduit que « *les dispositions contestées qui, telles qu'interprétées, exonèrent ces sociétés mères du précompte, se sont ainsi bornées à adapter ce régime à leur situation* » (même paragr.).

Le Conseil a alors jugé qu'il ne résultait pas de l'interprétation des dispositions contestées induite par le droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi puisque leur application aux sociétés disposant de filiales en France et à celles disposant de filiales dans un autre État membre conduisait, selon des règles adaptées à leur situation respective, à poursuivre le même objectif d'éviter la double imposition des dividendes (paragr. 11). L'intervention du droit européen n'avait ainsi en rien fait perdre sa logique au dispositif d'origine.

* Dans le troisième et dernier temps de son raisonnement, le Conseil constitutionnel a observé que les différences de traitement instaurées par les dispositions ainsi interprétées reposaient sur une différence de situation, au regard de l'objet de la loi ainsi « européenisé », entre les sociétés mères tenant à l'établissement de leur filiale en France, dans un autre État membre ou en dehors de l'Union européenne. Il a en outre considéré que ces différences de traitement étaient bien en rapport direct avec l'objet de la loi (même paragr.).

En conséquence, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi (paragr. 12).

Après avoir considéré que les dispositions contestées ne méconnaissaient pas non plus le principe d'égalité devant les charges publiques, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 13).