

## **Impôt sur les sociétés - Intégration fiscale : un destin en peau de chagrin ? - Commentaire par Louis Nayberg et Nicolas Vergnet**

Document: Droit fiscal n° 20, 17 Mai 2018, comm. 277

Droit fiscal n° 20, 17 Mai 2018, comm. 277

### **Intégration fiscale : un destin en peau de chagrin ?**

**Commentaire par Louis Nayberg avocat, Mayer Brown**

**et Nicolas Vergnet fiscaliste, Mayer Brown doctorant en droit fiscal, université Paris 2 Panthéon-Assas**

#### **Impôt sur les sociétés**

[Accès au sommaire](#)

Suite au renvoi d'une QPC par le Conseil d'État (*CE, 9e et 10e ch., 24 janv. 2018, n° 415726, Sté Life Sciences Holdings France : Dr. fisc. 2018, n° 6, comm. 175, concl. É. Bokdam-Tognetti*), le Conseil constitutionnel a jugé que l'exclusion de la neutralisation de la QPFC pour les dividendes versés depuis un État tiers à l'UE (*CGI, art. 223 B*) est conforme à la Constitution.

Selon le Conseil constitutionnel, il résulte bien de l'article 223 B du CGI, tel qu'interprété par une jurisprudence constante, une double différence de traitement au regard de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés :

- les groupes fiscalement intégrés sont traités différemment, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'UE ;
- une différence de traitement est opérée entre les groupes de sociétés placés sous le régime des sociétés mères, selon qu'ils relèvent par ailleurs ou non du régime de l'intégration fiscale.

Toutefois, en premier lieu, lors de leur adoption, l'objet des dispositions contestées 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. En application du droit de l'Union européenne, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors :

- les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation ;
- compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi.

**En second lieu, en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instituée par les dispositions contestées, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement établie entre les groupes fiscalement intégrés et les autres est également en rapport direct avec l'objet de la loi.**

Cons. const., 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, Sté Life Sciences Holdings France, note L. Nayberg et N. Vergnet

1. L'article 223 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2009 mentionnée ci-dessus, porte sur la détermination du résultat d'ensemble soumis à l'impôt sur les sociétés d'un groupe de sociétés fiscalement intégré. Son deuxième alinéa prévoit : « Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa ».
2. La société requérante reproche à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Elle dénonce à ce titre la différence de traitement instaurée entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés, selon que leurs autres filiales sont ou non implantées dans un État membre de l'Union européenne, pour la prise en compte, dans leur résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus de ces filiales. Selon elle, le critère ainsi retenu ne serait pas objectif et rationnel et cette différence de traitement, non justifiée par une différence de situation ou un motif d'intérêt général, serait sans rapport avec l'objet de la loi. La société intervenante critique également, sur le fondement du principe d'égalité devant la loi, la différence de traitement instaurée par ces dispositions entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés et ceux relevant seulement du régime fiscal des sociétés mères.
3. Dans sa décision du 2 septembre 2015 mentionnée ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne une législation « en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cette décision, que cette neutralisation bénéficie non seulement aux groupes fiscalement intégrés dont toutes les filiales sont établies en France, mais aussi à ceux dont certaines filiales sont établies dans un autre État membre de l'Union européenne, sous réserve que ces filiales remplissent les autres conditions d'éligibilité au régime de l'intégration fiscale.
4. En posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée.
5. 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.
6. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges

publiques.

7. Il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une double différence de traitement au regard de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. D'une part, sont traités différemment les groupes fiscalement intégrés, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne. D'autre part, une différence de traitement est opérée entre les groupes de sociétés placés sous le régime des sociétés mères, selon qu'ils relèvent par ailleurs ou non du régime de l'intégration fiscale.

8. En premier lieu, lors de leur adoption, l'objet des dispositions contestées 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. En application du droit de l'Union européenne, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors, d'une part, les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. D'autre part, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi.

9. En second lieu, en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instituée par les dispositions contestées, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement établie entre les groupes fiscalement intégrés et les autres est également en rapport direct avec l'objet de la loi.

10. Il résulte de tout ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés. Le deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

#### Note :

« Vouloir nous brûle et pouvoir nous détruit ; mais savoir laisse notre faible organisation dans un perpétuel état de calme. »

Honoré de Balzac, *La peau de chagrin*

**1** – À mesure que les différents juges ont eu à connaître des dispositions qu'il comportait, le sort du régime d'intégration fiscale à la française nous invitait à oser la métaphore balzacienne. Car c'est bien dans son « trop vouloir » qu'il nous semblait falloir chercher l'origine du destin en peau de chagrin auquel paraissait condamné ce régime porté sur les fonts baptismaux par la loi n° 87-1060 de finances pour 1988. En témoigne la multiplicité des objectifs que s'était assignés le législateur en le créant. Outre le principe même de consolidation des résultats individuels des membres du groupe, sa consécration répondait à plusieurs autres desseins tels que l'amélioration de « la compétitivité des structures de groupes ayant choisi de filialiser leurs activités par rapport à des groupes étrangers disposant d'ores et déjà d'un régime d'intégration » ou encore la neutralisation de « la différence de traitement défavorable dont faisaient l'objet les structures filialisées par rapport à celles constituées en établissements, et pour lesquelles l'agrégation des résultats est la loi naturelle » (V. pour une analyse générale convaincante de l'enjeu posé par la présente QPC, *F. Locatelli, Renvoi d'une QPC sur l'exclusion de la neutralisation de la QPFC pour les dividendes versés depuis un État tiers à l'UE. – Steria Mundi : « Rome n'est plus dans Rome, elle est toute où je suis » (P. Corneille, Sertorius, 1662, III, 1) : Dr. fisc. 2018, n° 14, comm. 248, n° 2).*

**2** – À la lecture des jurisprudences qui se succédaient, on en venait à se demander si, précisément, cette profusion d'ambitions n'allait pas finir par faire manquer sa cible au régime d'intégration fiscale français, tant les dispositions qui en sont la traduction directe subissaient depuis plusieurs années les coups de boutoir que lui assenaient le juge européen, d'abord, et le juge constitutionnel, ensuite. Ces dispositions recèlent, en réalité, un ensemble de défauts originels que les magistrats n'ont pas hésité à mettre en lumière au fil des divers contentieux portés devant eux : ruptures d'égalité, discriminations, entraves aux libertés de circulation protégées par le droit de l'Union européenne,

etc.

**3** – La décision *Life Sciences Holdings France* rendue par le Conseil constitutionnel le 13 avril 2018, en réponse à une QPC soulevée par le Conseil d'État (*CE, 9e et 10e ch., 24 janv. 2018, n° 415726, Sté Life Sciences Holdings France : Dr. fisc. 2018, n° 6, comm. 175, concl. É. Bokdam-Tognetti, note F. Locatelli*), s'inscrit pleinement dans ce mouvement... pour en fixer la limite, à tout le moins en droit interne. Elle nous offre une occasion nouvelle d'apprécier le destin de notre régime d'intégration fiscale, dans un contexte plus global de remise en cause des régimes de groupe qui participe d'un triple mouvement qu'il conviendra d'évoquer (1) avant de se pencher sur le raisonnement des juges de la rue Montpensier (2).

## 1. Un contexte de remise en cause des régimes d'intégration fiscale

**4** – La décision du 13 avril 2018 s'inscrit dans un contexte plus global de remise en cause des régimes de groupes fiscaux intégrés qui plonge ses racines dans les contrariétés des avantages qu'ils contiennent aux principes protégés par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), d'abord (A), par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, ensuite, (B), et de l'interaction entre ceux-ci, enfin (C).

### A. - L'érosion du régime sous l'effet du droit de l'UE

**5** – Le régime d'intégration fiscale français tel qu'imaginé par ses fondateurs semble aujourd'hui singulièrement transformé tant sont importantes les contorsions qui lui ont été imposées par le juge européen. Ce dernier, gardien du respect des libertés de circulation protégées par le TFUE, a, au fil des questions préjudicielles portées devant lui, incité le législateur national à revoir sa copie, tant s'agissant du périmètre du régime que des dispositions particulières qui lui étaient associées.

**6** – Contorsions de son périmètre, d'abord, lesquelles ont commencé avec le célèbre arrêt *Papillon* du 27 novembre 2008 qui a consacré la possibilité d'intégrer des sous-filiales résidentes détenues par un établissement stable ou une société intermédiaire résidente d'un autre État membre de l'Union (*CJCE, 4e ch., 27 nov. 2008, aff. C-418/07, Sté Papillon, pt 27 : Rec. CJCE 2008, I-8947 ; Dr. fisc. 2008, n° 52, comm. 644, note J.-L. Pierre ; RJF 2009, n° 180 ; BDCF 2009, n° 16, concl. J. Kokott ; FR Lefebvre 2008, n° 62, p. 21. – V. P. Dibout, Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement : Dr. fisc. 2008, n° 52, étude 640. – A. Maitrot de la Motte, Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée : Dr. fisc. 2008, n° 49, act. 353. – L. Bernardeau et F. Schmied, Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (juill./déc. 2008) : Dr. fisc. 2009, n° 8, étude 193, n° 48 à 52 et 61 à 68.), puis poursuivies avec l'arrêt *SCA Group Holding BV* du 12 juin 2014 qui a permis à des sociétés sœurs résidentes dont la société mère commune a son siège dans un autre État membre de former un groupe d'intégration dit « horizontal » (*CJUE, 2e ch., 12 juin 2014, aff. C-39/13, SCA group holding BV, aff. C-40/13, X AG et aff. C-41/13, MSA international holdings BV : Dr. fisc. 2014, n° 37, comm. 524, note R. Schneider ; RJF 10/2014, n° 962*).*

**7** – Contorsions des dispositifs particuliers ayant vocation à servir ses ambitions, ensuite, dont l'arrêt *Steria* rendu le 2 septembre 2015 constitue l'illustration manifeste (*CJUE, 2e ch., 2 sept. 2015, aff. C-386/14, Groupe Steria SCA : Dr. fisc. 2015, n° 40, comm. 611, note M.-P. Hô et C. Maignan ; RJF 11/2015, n° 972. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./sept. 2015) : Dr. fisc. 2015, n° 43-44, étude 647, n° 23 à 29 et 38 s. – L. Leclercq et S. Lauratet, Intégrer n'est pas consolider : le régime de groupe français une nouvelle fois sanctionné : FR 38/2015, inf. 2, p. 5). Les juges de Luxembourg ont rappelé on ne peut plus clairement à cette occasion que l'objectif de consolidation constituait le cœur des régimes d'intégration fiscale, justifiant par là même une protection particulière. Les États peuvent ainsi traiter différemment, mais à ce titre seulement, les situations impliquant des filiales situées dans d'autres États membres (*CJUE, 2e ch., 25 févr. 2010, aff. C-337/08, X Holding BV : Rec. CJCE 2010, p. I-1215, concl. J. Kokott ; Dr. fisc. 2010, n° 10, act. 68 ; RJF 10/2010, n° 552, chron. M. Wathelet, p. 377. – V. L. Bernardeau, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2010) : Dr. fisc. 2010, n° 41, étude 520, n° 63 à 72. – E. Raingeard de la Blétière, Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2010 : Dr. fisc. 2011, n° 9, étude 234). En revanche, la Cour a précisé que tous les avantages fiscaux qui ne répondent pas à cet objectif devaient faire l'objet d'un examen séparé afin de déterminer si un État membre peut les réserver aux sociétés faisant partie d'un groupe fiscal intégré et, partant, les exclure dans des situations transfrontalières.**

Le juge européen a eu l'occasion de consacrer durablement ce raisonnement dans un arrêt *X BV* rendu le 22 février 2018 en affirmant que chaque restriction (et notamment celles qui sont propres au régime d'intégration fiscale) devait

faire l'objet d'une analyse séparée (CJUE, 1re ch., 22 févr. 2018, aff. C-398/16, X BV, pt. 24 : Dr. fisc. 2018, n° 20, comm. 279, note B. van Gerrevink, L. Leclercq et P. Morgenstern).

## B. - L'érosion du régime sous l'effet des normes constitutionnelles françaises

**8** – Il convient toutefois de ne pas attribuer au seul juge européen la responsabilité de cette érosion graduelle du régime d'intégration fiscale français. Jugeant sur d'autres fondements, le Conseil constitutionnel semble, lui aussi, avoir vu dans les avantages particuliers que confère l'appartenance à un groupe intégré une source de discriminations.

**9** – À l'occasion de sa décision *Layher* rendue le 30 septembre 2016 (Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS : Dr. fisc. 2016, n° 46, comm. 592, note G. Blanluet ; RJF 2016, n° 1108), ce dernier a ainsi déclaré contraire aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, découlant respectivement des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'avantage dont bénéficiaient les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés qui étaient exonérées de la contribution de 3 % sur les montants distribués à l'intérieur du groupe.

Suivant ce raisonnement, mais en sens inverse, les juges de la rue de Montpensier ont ensuite jugé dans une décision *FB Finance* du 19 mai 2017 (Cons. const., 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, Sté FB Finance : Dr. fisc. 2017, n° 26, comm. 375, note R. Zaghdoun et Q. Philippe. – V. également M. Pelletier, *La décision FB Finance : Layher à l'envers* : Dr. fisc. 2017, n° 21, act. 306) comme contraire au principe d'égalité devant la loi le désavantage dont souffraient de telles sociétés intégrées, qui résultait de l'application de l'article 1586 quater du CGI, et qui prescrivait de déterminer le taux de CVAE qui leur était applicable selon le chiffre d'affaires du groupe et non celui de la société prise isolément.

**10** – Le Conseil constitutionnel exerce ainsi un contrôle d'adéquation entre les divers avantages (e.g., exonération de la contribution de 3 %) ou désavantages (e.g., prise en compte du chiffre d'affaires du groupe pour déterminer le taux de CVAE applicable) particuliers qu'implique l'appartenance à un groupe d'intégration fiscale et l'objet même de ce régime qui est « en matière d'impôt sur les sociétés, de compenser, au titre d'un même exercice, les résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés membres du groupe » (Cons. const., 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, Sté FB Finance, préc., § 9). Le législateur s'expose donc à une censure de l'ensemble des dispositifs particuliers qui renvoient au régime de l'intégration fiscale mais qui ne présentent aucun lien avec son objet même (avant leur censure respective, tant l'ancien article 235 ter ZCA du CGI que l'ancien article 1586 quater, I bis du CGI renvoyaient aux groupes mentionnés à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du CGI).

**11** – Ce raisonnement n'est ainsi pas sans rappeler celui du juge européen pour qui seule la conservation du cœur du régime doit être protégée, à l'exception de tous les avantages particuliers qui lui sont associés et qui n'en relèvent pas. Et pour cause, le Conseil constitutionnel concède dans le commentaire officiel de la décision *Layher* qu'il « a retenu un raisonnement comparable à celui de la CJUE dans un arrêt *Groupe Steria SCA* du 2 septembre 2015 » (Comm. ss Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS, préc., p. 20). S'il utilise des normes contrôlées par lui seul, le juge constitutionnel n'hésite donc pas à en faire un usage directement inspiré des juges de Luxembourg.

**12** – Il serait cependant précipité d'en déduire qu'à l'instar du chemin que semble avoir emprunté le juge européen, le Conseil constitutionnel aurait fait le choix de considérer comme contraire au principe d'égalité devant l'impôt tout dispositif spécifique du régime d'intégration qui ne répondrait pas à l'objectif particulier de consolidation.

En effet, et d'une part, il convient de noter que les décisions rappelées ci-avant ne portaient que sur des dispositifs fiscaux distincts de l'impôt sur les sociétés. Or, précisément, la décision *Layher* démontre bien que c'est sur ce point que le bât blesse, ces dispositifs étant « sans lien avec le régime de l'intégration fiscale, qui ne concerne que l'impôt sur les sociétés » (§ 8). La manière dont le juge constitutionnel devait apprécier les éventuels avantages ou désavantages liés à l'intégration fiscale en matière d'impôt sur les sociétés restait en revanche, jusqu'à la décision commentée, de l'ordre de l'inconnu.

D'autre part, le commentaire officiel de la décision *Layher* semblait témoigner d'une divergence d'appréciation entre la CJUE et le Conseil constitutionnel quant à l'objet du régime d'intégration. Le Conseil semblait en effet admettre qu'outre la consolidation des profits et des pertes, la neutralité des opérations internes au groupe se situait également

au cœur du régime et lui était donc indissociable.

C'est précisément dans ces deux brèches que se sont engouffrés les juges dans leur décision *Life Sciences Holdings France*.

### C. - L'érosion du régime sous l'effet de l'interaction entre les normes européennes et constitutionnelles

**13** – Un troisième mouvement mérite d'être mentionné afin de compléter ce panorama du contexte dans lequel s'inscrit la décision commentée. Il serait en effet hâtif de considérer que les libertés de circulation protégées par le TFUE, d'une part, et le principe d'égalité protégé par la Déclaration de 1789, d'autre part, trouveraient à s'appliquer de manière alternative et indépendante. Il arrive en effet qu'une disposition du droit interne originellement conforme au principe d'égalité induise une différence de traitement sans rapport direct avec son objectif initial postérieurement à sa confrontation avec le droit de l'Union.

**14** – Cette « contamination » du droit interne trouve une illustration éloquente dans la décision *Méto Holding SA* du 3 février 2016 (*Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, *comm.* 241, *note E. Meier et M. Valetteau* ; *RJF* 4/2016, n° 366, *note S. Austray et D. Gutmann*, p. 418 ; *D.* 2016, p. 311 ; *Rev. sociétés* 2016, p. 388, *note G. Parleani* ; *Constitutions* 2016, p. 188 ; *RTD eur.* 2017, p. 39, *étude A. Jauréguiberry* ; *Dr. & patr.* 2017, n° 266, p. 97, *chron. M. Bornhauser et P. Kouraleva-Cazals* ; *RFDA* 2016, p. 1014, *chron. L. Clément-Wilz, F. Martucci et C. Mayeur-Carpentier* ; *Cah. Cons. const.* 2016, n° 52, p. 145, *chron. S. Austray* ; *Cah. Cons. const.* 2016, n° 53, p. 169, *chron. S. Austray* ; *Gaz. Pal.* 2016, n° 25, p. 35, *note F. Malhière* ; *Lexbase*, éd. *fisc.* 2016, n° 646, *note F. Laffaille* ; *Option fin.* 2016, p. 33, n° 1353, *note É. Ginter* ; *JCP G* 2016, 373, *note M. Collet* ; *RJF* 4/2016, p. 418, *chron. S. Austray et D. Gutmann*. – *V. O. Fouquet, La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 6, *act.* 74. – *G. Blanluet, Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, *étude* 233. – *E. Raingeard de la Blétière et Ph. Durand, Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, *étude* 309). Dans cette décision, les juges se prononçaient pour la première fois sur la constitutionnalité d'une discrimination résultant de l'impossibilité pour le juge de l'impôt de retenir une interprétation globale d'un texte qui s'applique uniformément à des situations régies par le droit de l'Union et à des situations régies par le seul droit interne. La distinction des situations en fonction de la localisation des filiales distributrices induite par le droit de l'Union européenne modifiait la portée même de la disposition litigieuse, en rendant ses critères d'application non pertinents et, par conséquent, censurables.

Ce raisonnement a d'ailleurs été confirmé récemment par le juge constitutionnel à l'occasion de sa décision *Soparfi* du 6 octobre 2017 (*Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *comm.* 501, *note N. Jacquot et P. Mispelon* ; *RJF* 12/2017, n° 1219), qui a jugé comme étant sans rapport avec l'objet de la contribution de 3 % sur les revenus distribués la différence de traitement entre les sociétés selon l'origine géographique des bénéficiaires redistribués.

**15** – Notons toutefois qu'en dépit de la tentation que nous aurions à la déduire de ces décisions, l'extension aux résidents extracommunautaires, voire français, de l'ensemble des avantages qui découlent du droit de l'Union européenne n'est pas automatique. Les décisions à ce sujet sont rares, de sorte qu'il est même possible de conjecturer qu'une telle extension pourrait être l'exception plus que la règle.

À l'appui de cette réserve, on peut mentionner la décision *Épx V* du Conseil constitutionnel (*Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, *comm.* 322, *note A. Maitrot de la Motte* ; *RJF* 6/2017, n° 600. – *V. X. Cabannes, La CSG sur les revenus du patrimoine et les affiliés à des régimes sociaux d'États tiers à l'UE* : *Dr. fisc.* 2017, n° 12, *act.* 176), dont le commentaire officiel précisait que « le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extra-communautaires ». Dans cette affaire en effet, les juges de la rue Montpensier avaient considéré que si les personnes affiliées à des régimes de sécurité sociale d'États membres de l'Union européenne pouvaient se voir exonérés de CSG en France, tel n'était pas le cas de ceux affiliés à des régimes d'États tiers. Sur ce point encore, la décision *Life Sciences Holdings France* apporte un éclairage intéressant.

## 2. Décision *Life Sciences Holdings France* : le Conseil constitutionnel « sauve les meubles » du régime de l'intégration fiscale

**16** – Au vu des développements qui précèdent, les sociétés requérante et intervenante dans la décision commentée contestaient l'application, entre 2009 et 2015, d'une quote-part de frais et charges (« QPFC ») de 5 % sur les dividendes reçus par une société mère française de ses filiales établies dans des États tiers alors même que ces filiales auraient pu y échapper si elles avaient été établies en France et, par suite, en mesure d'opter pour le régime de l'intégration fiscale. Cette contestation avait le mérite de se situer dans le prolongement logique des jurisprudences rendues jusqu'alors (**A**). Prenant le contrepied de la tendance jurisprudentielle à l'érosion graduelle des avantages liés au régime d'intégration fiscale, le Conseil constitutionnel a toutefois décidé que l'exclusion des filiales d'États tiers du bénéfice de la neutralisation de la QPFC n'était pas contraire au principe constitutionnel d'égalité (**B**). Cette « singularité » constitutionnelle n'est pas sans soulever plusieurs interrogations relatives à la portée de cet arrêt (**C**).

#### **A. - Les arguments à l'appui du raisonnement des requérantes**

**17** – Les arguments avancés par les sociétés requérante et intervenante avaient le mérite de la cohérence au regard du contexte jurisprudentiel dans lequel ils s'inséraient.

**18** – En effet, et en premier lieu, le Conseil constitutionnel avait admis sur le fondement de l'égalité devant la loi et les charges publiques que les sociétés mères détenant (notamment) des filiales établies dans des États tiers étaient dans une situation comparable à celle des sociétés mères détenant des filiales établies dans des États membres au regard de l'objet du régime des sociétés mères (*Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash, préc.*, consid. 8). Ces dernières devaient donc recevoir un traitement uniforme au regard des éléments propres à ce régime – en l'espèce les droits de vote associés aux participations détenues dans la filiale distributrice. Cet argument avait d'ailleurs été réitéré dans les décisions *Natixis* (*Cons. const.*, 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis : Dr. fisc.* 2016, n° 28, act. 453) et *Soparfi* (*Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI, préc.*, § 7). Il pouvait ainsi sembler logique de penser qu'il devait en être de même au regard de l'objet de la QPFC dont l'extension de la neutralisation aux dividendes perçus de filiales « intégrables » établies dans des États tiers s'en serait trouvée pleinement justifiée.

**19** – Ensuite, et ainsi qu'il a été rappelé ci-avant, les juges de Luxembourg considèrent sans ambiguïté que la neutralisation de la réintégration de la QPFC ne constitue aucunement un élément indissociable du régime de l'intégration fiscale s'agissant de la comparabilité des situations (*CJUE*, 2e ch., 2 sept. 2015, aff. C-386/14, *Groupe Steria SCA, préc.*, pt. 22). Sachant que la décision *Layher* illustre l'absence d'hésitation des juges de la rue Montpensier à retenir le raisonnement ainsi tenu par la CJUE, les requérantes semblaient leur demander à bon droit de reprendre une nouvelle fois cette grille d'analyse et d'étendre le bénéfice de la neutralisation de la QPFC aux situations extra-européennes.

**20** – Enfin, et si le principe d'égalité devant la loi permet au législateur de régler de façon différente des situations différentes ou encore de déroger à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, la différence de traitement qui en résulte doit, dans l'un et l'autre cas, être « en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ». Or la réintégration d'une QPFC sert à compenser la déduction des frais engagés pour percevoir un revenu exonéré. Force est d'admettre qu'en dépit de son lien direct avec l'impôt sur les sociétés, cette réintégration n'est pas liée au régime d'intégration fiscale. La différence existant entre des sociétés intégrées et des sociétés qui ne le sont pas n'a ainsi aucun rapport direct avec l'objet de ce dispositif. Une société mère qui remplit toutes les conditions pour bénéficier du régime des sociétés mères perçoit dans tous les cas des revenus exonérés, pour lesquels elle engage des frais déductibles, indépendamment de sa situation au regard de l'intégration fiscale.

Pour convaincant qu'il puisse paraître, ce raisonnement est cependant toujours tributaire de la loi dont l'objet doit être apprécié (V. par ex. *M. Collet, Le Conseil constitutionnel et la distinction des impôts et des cotisations sociales : Dr. fisc.* 2014, n° 40, étude 553, n° 4). Sur ce point encore, la jurisprudence européenne elle-même est susceptible d'influencer l'objet même du régime dans le temps ce qui achève de rendre l'analyse labile.

#### **B. - La décision du Conseil constitutionnel**

**21** – Pour refuser de faire droit à ces arguments, le Conseil constitutionnel disposait de plusieurs espaces que les jurisprudences antérieures avaient laissés en suspens. Notamment, et ainsi que mentionné ci-avant, l'approche que retiendrait ce dernier s'agissant des différences de traitement au regard des avantages propres à l'impôt sur les sociétés restait de l'ordre de l'inconnu.

**22** – Le Conseil admet dans un premier temps que réserver la neutralisation de la QPFC aux seuls dividendes reçus de filiales intégrées (et donc résidentes) ou de filiales européennes intégrables crée une double différence de traitement au regard de l'impôt sur les sociétés. La première concerne les groupes intégrés, « selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne » (1°). La seconde concerne les groupes placés sous le régime des sociétés mères, « selon qu'ils relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale » (2°).

### **1° La différence de traitement entre groupes européens et groupes extra-européens**

**23** – S'agissant de la première différence de traitement, les juges rappellent que l'objet de la neutralisation de la QPFC pour les groupes fiscalement intégrés était de garantir à ses bénéficiaires « un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements ». Ils rappellent ensuite que le droit de l'Union européenne contraint à étendre la portée de cet avantage aux sociétés mères d'un groupe d'intégration possédant des filiales établies dans un État membre. De cette double constatation, deux conséquences doivent, selon les juges, être tirées.

Ils affirment d'abord, dans une singulière avarice de détails, que les groupes dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. Ensuite, ils jugent que, « compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi » (§ 8).

**24** – Sur le premier de ces deux points, et en l'absence de précisions complémentaires (le commentaire de la décision n'étant pas encore publié au moment de la rédaction de ces lignes), on ne peut s'empêcher d'afficher une certaine perplexité. S'il s'agit effectivement de réserver aux groupes intégrés un traitement fiscal équivalent à celui d'une société dotée de plusieurs établissements, nous voyons mal en quoi la circonstance que les filiales soient situées dans un État membre ou un État tiers serait de nature à changer la situation de la société mère intégrante, dès lors que ses filiales satisfont aux conditions d'appartenance à l'intégration fiscale mais qu'elles ne peuvent en faire partie en raison de leur résidence. En effet, dans le cadre de l'assimilation du groupe fiscal à une même entreprise, les sociétés mères françaises devraient se trouver dans des situations comparables.

En réalité, comme Marc Pelletier le suggère (*M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 : Dr. fisc. 2017, n° 12, étude 236, n° 4*), le Conseil constitutionnel semble admettre une forme d'« écran européen » par lequel il refuse toute extension d'un avantage résultant du droit de l'Union au-delà de son champ d'application spatial, c'est-à-dire au profit des situations extra-européennes. Or, la solution retenue par la CJUE dans l'arrêt *Steria* a été rendue sur le fondement de la liberté d'établissement, protégée par l'article 49 du TFUE, dont la portée territoriale est limitée aux situations transfrontalières intra-européennes. Une telle restriction géographique semble justifier, du point de vue du Conseil, l'absence de comparabilité des groupes européens et extra-européens.

**25** – En ce qui concerne le second point, le juge constitutionnel reconnaît que l'objet du régime d'intégration fiscale a été modifié au contact du droit de l'UE. A cet égard, remarquons qu'à la différence de la décision *Epx V.*, le Conseil n'évoque pas les exigences tirées du « respect du droit de l'UE » dans son analyse de l'objet de la loi, expression sujette à critiques (V. par ex. *A. Maitrot de la Motte, Le principe constitutionnel d'égalité corrélative et l'assujettissement contestable aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine des personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un « pays tiers », note ss Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, Épx V, préc., spéc. n° 13*).

Néanmoins, implicitement, le Conseil applique un raisonnement similaire en jugeant que l'élargissement territorial de la neutralisation de la QPFC ne modifie pas substantiellement la nature du régime de l'intégration fiscale, dès lors que seul un avantage spécifique attaché à ce dernier est concerné. Ainsi, l'assimilation fiscale du groupe à une société unique, nécessairement française étant donnée la condition d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, n'est pas remise en cause par la jurisprudence européenne, de telle sorte que la différence de traitement maintenue envers les filiales établies dans un État tiers conserve un rapport avec l'objet de la loi.

### **2° La différence de traitement entre groupes intégrés et groupes non intégrés**

**26** – S'agissant de la différence de traitement entre les sociétés mères selon qu'elles relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale, les juges semblent admettre qu'elle déroge au principe d'égalité devant l'impôt au regard de l'objet

de la QPFC.

Rappelons que dans sa décision *Sté Travaux publics Louis Adam* du 8 octobre 2010 (*CE, 10e et 9e ss-sect., 8 oct. 2010, n° 341295, Sté Travaux publics Louis Adam : Dr. fisc. 2010, n° 46, comm. 562, concl. S.-J. Lieber ; RJF 1/2011, n° 88*), le Conseil d'État avait déjà jugé qu'une différence de traitement pouvait être justifiée par la différence de situation existant entre les entreprises ayant opté pour l'intégration fiscale et les autres. Certes, dans cette affaire, la différence de traitement portait avant tout sur l'absence de disposition relative à l'application dans le temps de l'ancien article 220 decies du CGI au regard des contraintes liées à la constitution d'un groupe intégré, et non sur une discrimination inhérente au fonctionnement du régime. Néanmoins, l'analyse du Conseil constitutionnel relative au caractère comparable des situations, selon que les sociétés concernées aient opté ou non pour être intégrées fiscalement, demeurait incertaine au cas présent.

S'inspirant à cet égard du raisonnement de la CJUE dans l'arrêt *Steria*, le Conseil juge implicitement mais nécessairement que les sociétés mères sont dans une situation comparable. En effet, la réintégration de la quote-part vise à garantir une symétrie entre les produits exonérés en application du régime des sociétés mères, et les charges liées à la gestion des dites participations déductibles dans les conditions de droit commun. Or, que les sociétés soient intégrées ou non, d'une part, les sociétés mères supportent des frais et charges liés à leur participation dans leurs filiales et, d'autre part, les sociétés mères sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition économique à raison des dividendes reçus de leurs filiales.

**27** – Toutefois, à l'inverse du juge européen pour lequel les motifs justifiant une inégalité de traitement sont spécifiques et restreints, le juge constitutionnel accepte de façon assez souple les motifs d'intérêt général avancés par le Gouvernement et opère davantage un contrôle de « convenance » qu'un contrôle de « nécessité » (terminologie proposée par *C. Eisenmann in Cours de droit administratif, t. I : LGDJ, 1982, p. 513*). Indéniablement, cette décision est une nouvelle illustration de la portée divergente des contrôles de constitutionnalité et de conventionalité.

Alors que dans l'arrêt *Steria*, aucune des raisons impérieuses d'intérêt général invoquées par le gouvernement français n'avait trouvé grâce aux yeux de la CJUE, le Conseil constitutionnel justifie la rupture d'égalité entre les groupes fiscalement intégrés et les autres au motif que le régime d'intégration fiscale vise à inciter « à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration ». Or, cet objectif est, toujours selon les juges, d'intérêt général et en rapport avec l'objet de la loi.

**28** – Il est constant que le Conseil constitutionnel ne substitue pas son appréciation de l'opportunité d'un objectif ou d'une politique à celle du législateur. Toutefois, en l'espèce, la justification visée semble pour le moins discutable.

En effet, en premier lieu, à supposer que la neutralisation de la QPFC pour les groupes d'intégration français réponde à l'objectif de constitution de groupes nationaux, on peine à comprendre comment cet objectif n'a pas pu être d'ores et déjà profondément vicié par l'extension du bénéfice de la neutralisation à toutes les situations intra-communautaires. Dans la mesure où l'extension de la portée du dispositif avait déjà rendu les dispositions impropres à satisfaire cet objectif, même d'intérêt général, sa conservation est à tout le moins étonnante.

Par ailleurs, il est paradoxal de soutenir que favoriser le développement international des groupes français, en réduisant le coût du rapatriement de leurs capitaux investis à l'étranger en France, n'inciterait pas à la constitution de groupes nationaux. À cet égard, l'extension du bénéfice de la neutralisation de la QPFC *a minima* à toutes les filiales intégrables (françaises, européennes ou extra-européennes) ne contreviendrait pas à l'objectif de compétitivité des groupes français.

Enfin, le rapport entre l'objectif de constitution de groupes nationaux et le régime de l'intégration fiscale peut sembler ténu, dès lors qu'un important degré d'intégration peut également être obtenu entre sociétés mères et filiales intégrables hors du cadre dudit régime.

### **C. - La portée de la décision**

**29** – Contraint par le contexte jurisprudentiel dans lequel s'inscrit cette décision, le Conseil constitutionnel semble reprendre la position qu'il avait adoptée dans sa décision *Épx V.* du 9 mars 2017 au titre de laquelle le commentaire officiel rappelait que « le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des

situations extra-communautaires ».

Partant, les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ne sauraient servir automatiquement de « courroie de transmission » des libertés de circulation à des situations extra-européennes. En effet, en raison du champ étroit de ces libertés (à l'exception de la libre circulation des capitaux), le législateur national peut parfaitement discriminer, pour les régimes fiscaux qui en ressortent, les résidents d'États tiers par rapport aux résidents internes et/ou européens.

À cet égard, il transparait du § 8 de la décision commentée que les juges de la rue de Montpensier refusent d'une part de se substituer à la CJUE qui elle-même aurait refusé d'étendre l'avantage de la liberté d'établissement aux situations extra-européennes, et, d'autre part, d'utiliser les principes constitutionnels dont ils sont les gardiens pour hypertrophier l'application de cette liberté.

Ce raisonnement n'est pas sans rappeler celui récemment adopté par la Cour de justice dans l'arrêt Jahin (V. dans le présent numéro *CJUE, 10e ch., 18 janv. 2018, aff. C-45/17, Jahin : Dr. fisc. 2018, n° 20, comm. 278, note A. Maitrot de la Motte*). Rappelons qu'en substance, à l'occasion de cette décision, le juge européen avait refusé d'admettre que le règlement (CE) n°883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, dont la portée territoriale est limitée aux situations intra-européennes (ce règlement étant une émanation de la libre circulation des travailleurs), puisse être indirectement mobilisé sur le fondement de la libre circulation des capitaux pour que les avantages qu'il consacre puissent bénéficier à des situations extra-européennes.

**30** – Le Conseil rappelle également que son contrôle ne saurait se confondre avec celui de la CJUE, en particulier au stade des justifications.

Alors que le régime de l'intégration fiscale est remis en cause sur de multiples fronts jurisprudentiels, cette décision revient à laisser au législateur une marge d'appréciation significative afin de réformer notre régime de groupe de droit interne. À cet égard, l'objectif de compétitivité des groupes nationaux peut justifier, dans une certaine mesure, la création d'avantages sans lien direct avec le régime d'imposition en cause, à la condition qu'un seul et même impôt soit en cause.

C'est donc au prix d'un raisonnement lapidaire que, pour le dire trivialement, les juges « sauvent les meubles » et douchent les espoirs de ceux qui voyaient dans le principe d'égalité un outil d'expansion des avantages du droit de l'Union européenne à des situations qui n'en relèvent pas.

**31** – Bien entendu, la compatibilité de plusieurs aspects du régime français de l'intégration fiscale avec le droit de l'Union, et notamment certains retraitements du résultat d'ensemble, devra être éprouvée (V. *N. de Boynes, Les fragilités du régime français d'intégration fiscale au regard de la jurisprudence de la CJUE : Dr. fisc. 2016, n° 39, étude 513*) et, le cas échéant, le régime devra être réformé.

Plus généralement, cette décision induit-elle une immunité constitutionnelle des dispositifs liés à l'intégration fiscale ? En partie, probablement : en effet, les retraitements liés à des opérations internes au groupe en matière d'impôt sur les sociétés (provisions intragroupe, subventions intragroupe, cessions d'immobilisations intragroupe, etc.) semblent désormais difficilement contestables au regard de la jurisprudence *Life Sciences Holdings France*.

Par ailleurs, on relèvera qu'il semble difficilement envisageable de considérer que les prétentions des sociétés requérante et intervenante recevraient un sort différent sur le fondement des stipulations de l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales combinées avec l'article premier de son premier protocole additionnel. Cette intuition repose principalement sur la proximité du raisonnement adopté par le Conseil d'Etat avec celui du juge constitutionnel lorsque celui-ci est invité à se prononcer sur la conventionnalité d'une situation (V. par ex. *CE, 8e et 3e ch., 29 mars 2017, n° 399506, Sté Layher : JurisData n° 2016-013387 ; Dr. fisc. 2017, n° 25, comm. 365, concl. R. Victor*).

**32** – Est-ce à dire que les réformes entreprises par le législateur pour rendre notre législation sur les régimes de groupe compatible avec le droit de l'Union européenne sont également conformes à la Constitution ? Peut-être pas, dès lors que les modifications ont pour effet de faire sortir les dispositifs de la logique d'assimilation fiscale du groupe à une société unique.

À cet égard, ironie du sort, les modifications substantielles introduites par le législateur à la suite de l'arrêt *Steria* (suppression de la neutralisation de la quote-part et instauration à l'article 216 du CGI d'un taux réduit à 1 % en faveur des dividendes perçus d'autres sociétés membres du même groupe intégré ou de sociétés européennes intégrables par renvoi à l'article 223 A du CGI) pourraient potentiellement être critiquées sur le fondement constitutionnel au regard des critères définis par la présente décision (*V. Ph. Durand et M. Seraille, La QPFC de 1 % face aux normes supérieures : Dr. fisc. 2017, n° 14, étude 230, n° 16*).

En effet, la neutralisation de la QPFC a été supprimée de l'article 223 B du CGI et compensée par l'instauration à l'article 216 du CGI d'un taux réduit de 1 % en faveur des dividendes perçus d'autres sociétés membres du même groupe intégré ou de sociétés européennes « intégrables » (par renvoi à l'article 223 A du CGI). Or, précisément, pour le juge constitutionnel, la différence de traitement entre les sociétés mères selon qu'elles relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale déroge au principe d'égalité devant l'impôt au regard de l'objet de la QPFC, mais se trouve justifiée par l'intérêt générale qui résulte de l'objectif de constitution de groupes nationaux. Le dispositif concerné par la différence de traitement n'est cependant plus le régime d'intégration fiscale, mais le régime mère-fille auquel le taux réduit de 1% a été associé. On peut donc légitimement se demander si l'intérêt général mobilisé dans *Life Sciences Holdings* serait toujours susceptible d'être mis en avant à l'occasion de l'examen de la constitutionnalité de l'actuel article 216 du CGI.

Enfin, même à admettre que le principe d'égalité ne puisse servir de « courroie de transmission » automatique de la liberté d'établissement aux situations transfrontalières extra-européennes, on peut se demander s'il en est de même s'agissant de l'extension de cette liberté aux sociétés françaises détenues par des sociétés situées dans des États tiers. Dans la négative, il serait alors possible d'imaginer une nouvelle contorsion du périmètre du régime d'intégration, notamment en permettant la constitution de groupes « Papillon » ou de groupes d'intégration horizontale entre des sociétés françaises détenues depuis un État tiers.

**33** – C'est ainsi au regard de l'ensemble de ces développements que devra être scellé le sort de notre régime d'intégration, dont la révision constitue l'un des chantiers principaux de la consultation publique sur la réforme de l'impôt sur les sociétés récemment lancée par la Direction de la législation fiscale. Cette réforme s'inscrit d'ailleurs dans le cadre plus vaste de convergence et d'harmonisation des systèmes fiscaux promu tant par la Commission européenne que par l'OCDE. L'importance donnée aux considérations purement domestiques lors de la création de ce régime pourrait ainsi aller en s'amenuisant.

**Mots clés : Groupes de sociétés. - Quote-part de frais et charges (QPFC). - Exclusion de la neutralisation pour les dividendes versés depuis un État tiers à l'UE (CGI, art. 223 B). - Conformité à la Constitution**

**Mots clés : Constitution. - Question prioritaire de constitutionnalité. - Quote-part de frais et charges (QPFC). - Exclusion de la neutralisation pour les dividendes versés depuis un État tiers à l'UE (CGI, art. 223 B). - Conformité à la Constitution**

.. **Encyclopédies** : Fiscal ID, fasc. 1127-10, M.-A. Coudert ; Procédures fiscales, fasc. 110, J. Lamarque

© LexisNexis SA

Copyright © 2018 LexisNexis. Tous droits réservés.