

**Entreprise & expertise** DossierPar **Jérôme Commerçon**,
associé,et **Raphaël Bagdassarian**,
avocat, **Scotto & Associés**

La fin du taux groupe de la CVAE et le temps des réclamations

Dans sa décision n° 2017-629 QPC du 19 mai 2017 (Société FB Finance), le Conseil constitutionnel censure les modalités de calcul de la CVAE dans les groupes fiscalement intégrés en ce qu'elles conduisent, par dérogation au droit commun, à retenir le chiffre d'affaires consolidé du groupe fiscal pour déterminer le taux effectif de CVAE individuellement applicable aux sociétés intégrées.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) constitue une charge importante pour les redevables qui entrent dans son champ d'application. Elle a ainsi permis, au titre de la seule année 2015, la collecte de 16,7 millions d'euros au bénéfice des collectivités locales¹.

Elle constitue avec la contribution foncière sur les entreprises (CFE) l'une des composantes de la contribution économique territoriale (CET) qui a succédé à la taxe professionnelle depuis le 1^{er} janvier 2010².

La CVAE s'applique, en principe, au taux de 1,5%³ de manière uniforme. En pratique toutefois, il s'agit d'un impôt progressif qui peut donner lieu à l'application de cinq taux effectifs d'imposition différents, allant de 0% à 1,5%, en raison d'un abattement applicable sur l'assiette de la CVAE d'autant plus important que le chiffre d'affaires réalisé par le redevable est faible.

Ainsi les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500000 euros sur la période d'imposition échappent, en réalité, totalement à la CVAE et le

taux théorique de 1,5% mentionné ci-dessus ne s'applique que s'agissant des redevables dont le chiffre d'affaires a excédé le seuil de 50 millions d'euros sur cette même période.

En application des dispositions de l'article 1586 quater du CGI, ce chiffre d'affaires s'apprécie en principe individuellement au niveau de chacun des redevables de la contribution. Un dispo-

sitif anti-abus est néanmoins prévu en cas de réorganisation de groupe au III de cet article.

Une exception complémentaire avait toutefois été introduite par voie d'amendement dans la loi de finances pour 2011, s'agissant des sociétés membres de groupes fiscalement intégrés. L'objectif poursuivi par cet amendement était d'empêcher que les groupes ne fassent délibérément le choix d'éclater les chiffres d'affaires entre leurs différentes filiales afin d'éviter partiellement ou totalement la CVAE.

L'article 1586 quater du CGI a, à l'occasion de cette loi de finances, été complété d'un paragraphe I-bis précisant que, s'agissant des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, le taux effectif d'imposition à la CVAE devait être déterminé en retenant non pas le chiffre d'affaires individuel réalisé

La CVAE s'applique, en principe, au taux de 1,5% de manière uniforme. En pratique toutefois, il s'agit d'un impôt progressif qui peut donner lieu à l'application de cinq taux effectifs d'imposition différents, allant de 0% à 1,5%.

par chacune d'entre elles mais le chiffre d'affaires constitué «de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres», c'est-à-dire, en d'autres termes, le chiffre d'affaires consolidé du groupe intégré.

Ce dispositif conduit ainsi à soumettre les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés à un taux d'imposition effectif à



la CVAE supérieur à celui qu'elles auraient appliqué si aucune intégration fiscale n'avait été mise en place, et cela alors même qu'elles demeurent individuellement redevables de la CVAE.

Cette particularité, qui entraîne un surcoût significatif pour de nombreuses sociétés intégrées, a fait récemment l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité dans le cadre d'un contentieux opposant la société FB Finance à l'administration fiscale.

La société soutenait notamment que ce dispositif, en réservant un traitement différent au regard de la CVAE aux sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré par rapport à celles qui ne sont pas membres d'un tel groupe, méconnaissait les principes d'égalité devant la loi 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.

Le Conseil constitutionnel rappelle dans sa décision que le principe d'égalité de l'article 6 de la Déclaration selon lequel la loi «doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse» ne s'oppose pas 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.

Le Conseil constitutionnel a néanmoins constaté que les sociétés appartenant à un groupe font l'objet d'un traitement différent au regard de la CVAE selon que ce groupe est ou non fiscalement intégré, sans que cette différence ne soit justifiée par une différence de situation dès lors que la CVAE est un impôt dépourvu de tout lien avec l'impôt sur les sociétés.

Il a en outre considéré que, même si le législateur a bien pour-

tution.

Les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés doivent donc à présent tirer les conséquences de cette censure pour l'avenir et s'interroger sur la possibilité d'obtenir le remboursement d'un éventuel excédent de CVAE acquittée par le passé. Il convient de relever que le Conseil a précisé que la déclaration d'inconstitutionnalité intervient à compter de la date de publication de sa décision, soit le 20 mai 2017, et s'applique à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve des délais et conditions prévus par le Livre des procédures fiscales.

Les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés peuvent, en conséquence, se prévaloir de cette décision non seulement dans toutes les instances contentieuses en cours à la date de la décision mais également dans celles à venir dès lors que notamment les délais de réclamation ne sont pas encore atteints par la prescription.

Cela signifie, en pratique, qu'elles peuvent introduire une réclamation contentieuse jusqu'au 31 décembre 2017 s'agissant de la CVAE acquittée en 2016 au titre de l'année 2015 et jusqu'au 31 décembre 2018 s'agissant de la CVAE acquittée en 2017 au titre de l'année 2016, ainsi qu'au titre des années antérieures si ces sociétés ont fait l'objet d'une proposition de rectification reçue à compter du 1^{er} janvier 2014, afin d'obtenir le remboursement des excédents de CVAE acquittée sur la base des dispositions censurées.

Il devrait également être possible pour les sociétés concernées de tirer toutes les conséquences de cette censure pour l'avenir et d'acquitter les acomptes de la CVAE 2017 sur la base d'un taux effectif d'imposition déterminé en fonction de leur chiffre d'affaires individuel.

Il appartiendra au législateur de modifier les textes actuellement applicables afin de les mettre en conformité avec la Constitution et cette décision du Conseil constitutionnel. Si le législateur souhaite réintroduire un dispositif anti-abus plus large que celui simplement prévu en cas de réorganisation de groupe, qui reste

applicable en matière de CVAE, il devra néanmoins faire preuve de plus d'imagination que par le passé.

Après la contribution de 3% sur les revenus distribués, pour laquelle la CJUE avait rendu un arrêt le 17 mai dernier confirmant la possibilité d'en contester l'assujettissement sous certaines conditions, le temps est donc venu de réclamer le remboursement de la CVAE indûment acquittée pour les sociétés intégrées qui ne l'auraient pas encore fait. ■

Le Conseil constitutionnel a précisé que la déclaration d'inconstitutionnalité intervient à compter de la date de publication de sa décision, soit le 20 mai 2017, et s'applique à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve des délais et conditions prévus par le Livre des procédures fiscales.

suivi dans le cadre de ce dispositif un objectif d'intérêt général consistant à faire obstacle à la réalisation d'opérations de restructuration aux fins de réduire le montant de la CVAE dû par l'ensemble des sociétés du groupe grâce à une répartition différente du chiffre d'affaires en son sein, il n'existe pas de rapport direct entre la différence de traitement et l'objet de la loi. Le législateur ne peut en effet «distinguer entre ces groupes selon qu'ils relèvent ou non du régime de l'intégration fiscale, dès lors qu'ils peuvent tous réaliser de telles opérations de restructurations».

Par suite le Conseil constitutionnel a décidé que la différence de traitement instituée par ce dispositif méconnaît le principe d'égalité devant la loi et censure le 1^{er} alinéa du paragraphe I-bis de l'article 1586 quater du CGI dans sa rédaction résultant de la loi de finances pour 2011 comme contraire à la Consti-

1. Communication de la Cour des comptes à la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, La gestion de la fiscalité locale par la DGFIP, janvier 2017.

2. Article 2 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 (loi de finances pour 2010).

3. Article 1586 ter II-2 du CGI.