

Fiscalité des entreprises

457 La contribution de 3 % sur les montants distribués et le régime des sociétés mères et filiales : de Charybde en Scylla ?

Philippe DEROUIN,

avocat au barreau de Paris,
Skadden Arps Slate Meagher & Flom LLP



L'imposition en cascade des dividendes relevant du régime des sociétés mères et filiales à la contribution additionnelle de 3 % instituée par la récente loi de finances rectificative du 16 août 2012 n'est pas seulement contraire à la tradition française d'élimination de la double ou multiple imposition des bénéfices distribués entre sociétés liées. Elle paraît aussi contestable au regard de la directive européenne n° 90/435/CEE du 23 juillet 1990 modifiée concernant le régime des sociétés mères et filiales.

Cet article expose les éléments du débat et en analyse la portée pour l'assiette de la contribution de 3 % due par les sociétés mères françaises lors de la distribution de sommes provenant de produits de participations tant en régime intérieur qu'au regard des dividendes reçus de filiales de pays tiers et, par extension, de bénéfices réalisés dans les établissements stables à l'étranger.

Introduction

1 - Conçue à l'origine comme substitut de la retenue à la source sur les dividendes versés à des OPCVM étrangers – déclarée contraire au droit de l'Union européenne par la Cour de justice de l'Union européenne – la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués s'applique à un taux plus modéré que la retenue à la source (3 % au lieu de 30 % sauf réduction par une convention fiscale) mais sur une assiette beaucoup plus large puisqu'elle s'étend, sauf exceptions, à l'ensemble des montants distribués, au sens fiscal du terme, par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés¹.

Par le renvoi aux articles 109 et suivants du CGI pour définir les « montants distribués », la loi inclut notamment les bénéfices retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, augmentés des bénéfices exonérés, des produits de filiales et participations relevant du régime des sociétés mères et filiales ainsi que des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées hors de France (CGI, art. 110, al. 2).

Dans le projet du Gouvernement, la contribution ne s'appliquait pas aux montants distribués à des sociétés mères françaises ou euro-

péennes, de manière à ne pas contrevenir à la prohibition de toute retenue à la source entre sociétés mères et filiales européennes édictée par l'article 5 de la directive n° 90/435/CEE et à aligner le régime intérieur sur celui de la directive. Ainsi était évitée toute imposition en cascade entre sociétés liées au sens de la directive et la contribution était conçue pour s'appliquer essentiellement aux investissements de portefeuille, à l'exclusion des investissements directs en actions.

2 - Cette conception a été bouleversée par un amendement du rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale qui a restreint le champ des distributions exclues aux seuls cas des distributions entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré, entre sociétés liées à des sociétés d'investissement immobilier cotées et, à la suite d'un amendement sénatorial, entre les sociétés et autres entités membres d'un réseau bancaire mutualiste. Les dividendes payés en actions ont également été exclus du champ de la contribution, comme ils l'avaient été du supplément d'impôt sur les sociétés en vigueur de 1989 à 1992.

Par l'effet de cet amendement – incorporé au texte définitivement adopté –, les dividendes versés entre sociétés mères et filiales, autres que celles faisant partie d'un même groupe fiscalement intégré, se trouvent soumis à la contribution additionnelle de 3 %. Outre la recette budgétaire attendue – qui excédera largement la compensation de la retenue à la source sur les OPCVM –, cette modification tendrait

1. CGI, art. 235 ter ZCA, issu L. n° 2012-958, 16 août 2012, art. 6, I, E et F et II : Dr. fisc. 2012, n° 36, comm. 411.

à renforcer le caractère de supplément d'impôt sur les sociétés au détriment de celui de retenue à la source que pouvait comporter la contribution. Avec deux conséquences, essentielles à l'égard des actionnaires non résidents : d'une part elle est exigible sur les dividendes versés à des sociétés mères européennes – comme sur les bénéfices d'établissements français de sociétés étrangères – sans qu'y fasse obstacle l'article 5 de la directive n° 90/435/CEE ; d'autre part, elle ne serait pas prise en compte pour le plafonnement, généralement à 5 % ou 15 % selon les cas, des retenues à la source sur dividendes aux termes des conventions bilatérales de double imposition.

3 - Cependant, à supposer que ce raisonnement soit exact, une telle mesure cause un dommage collatéral en ce qu'elle crée un risque d'imposition en cascade des dividendes reçus par des sociétés françaises et redistribués par elles alors qu'ils relèvent du régime des sociétés mère et filiales et auraient, en conséquence, vocation à être exonérés de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés comme ils le sont de l'impôt sur les sociétés lui-même.

On a justement rapproché cette contribution additionnelle du supplément d'impôt sur les sociétés, en vigueur de 1989 à 1992 sous l'empire du « double taux » d'impôt sur les sociétés progressivement ramené de 42 % à 34 % pour les bénéfices non distribués, cependant que, par l'effet de ce supplément dû lors des distributions, le taux était maintenu à 42 % pour les bénéfices distribués. À l'époque, le supplément d'impôt ne s'appliquait pas aux distributions à raison desquelles le précompte, alors en vigueur, avait été acquitté (CGI, 219 bis, I, d, ancien, dans sa rédaction en vigueur de 1989 à 1992), y compris au moyen d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt étrangers².

Ainsi l'imposition en cascade des dividendes ayant ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales était-elle évitée. Il est vrai qu'en exonérant les montants ayant donné lieu au précompte, le texte de l'époque allait plus loin et dispensait aussi du supplément d'impôt sur les sociétés les distributions de bénéfices exonérés ou imposables à un taux réduit, ce que le législateur de 2012 n'a pas entendu reproduire pour la contribution additionnelle de 3 %. Mais il n'en reste pas moins que les dividendes reçus de filiales ne donnaient lieu ni au précompte (en raison des crédits d'impôt qui y étaient attachés) ni au supplément d'impôt sur les sociétés lors de leur redistribution, cependant que le texte actuel donne à penser qu'ils pourraient être soumis à la contribution additionnelle de 3 % à chaque stade de distribution.

4 - L'imposition en cascade qui en résulterait serait contraire à l'objectif même qui a présidé à l'instauration du régime des sociétés mères et filiales en France dès la loi budgétaire de 1920 – c'est-à-dire dès les débuts de l'application de l'impôt sur le revenu en France – et de régimes similaires dans l'ensemble des pays du monde, ainsi qu'à l'un des rares régimes d'imposition harmonisés dans l'Union européenne depuis plus de vingt ans. Cet objectif – constant et universel – est d'éviter la double ou multiple imposition des bénéfices distribués entre sociétés de manière à ne pas créer d'inégalité de traitement suivant que les entreprises sont organisées sous forme de société unique ou de groupes de sociétés comportant filiales et participations.

L'objet du présent article est de montrer que cet objectif est si puissant qu'il ne prescrit pas seulement la modification législative qui en découle – et dont on espère qu'elle surviendra le plus rapidement – mais une lecture constructive ou neutralisante de la loi actuelle tendant à soustraire de l'assiette de la contribution additionnelle les produits de participations ayant ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales pour la société distributrice.

Autrement dit, si le législateur a pu soumettre à la contribution additionnelle de 3 % les distributions faites au bénéfice des sociétés

mères – et notamment de sociétés mères européennes – sans encourir le grief de contradiction avec l'article 5 de la directive 90/435/CEE prohibant les retenues à la source en pareil cas, il lui appartenait de soustraire de l'assiette de la contribution les distributions prélevées sur les dividendes reçus par les sociétés mères, conformément aux exigences de l'article 4 de cette même directive et des principes dont ce texte s'inspire. En regardant exclusivement vers l'aval – la qualité des bénéficiaires des distributions – sans considérer l'amont – l'origine des bénéfices distribués – le législateur n'a pas su éviter l'écueil découlant notamment de la directive n° 90/435/CEE. Ainsi, ayant évité Charybde, le législateur s'est engagé vers Scylla, le second péril mythique du détroit de Messine.

Dans la mesure où la difficulté – et la source d'espoir pour les sociétés françaises (et les établissements français de sociétés étrangères) qui redistribuent des produits de filiales et participations – provient de la directive n° 90/435/CEE, on examinera successivement la redistribution des dividendes de filiales européennes (1) puis de filiales françaises (2) et de filiales établies dans des pays tiers (3) avant d'aborder la distribution des produits d'établissements étrangers de sociétés françaises (4).

1. Montants distribués et dividendes reçus de filiales et participations européennes

5 - La directive n° 90/435/CEE comporte deux articles essentiels qui déterminent le régime commun des sociétés mères et filiales : l'article 5 qui prohibe toute retenue à la source sur les dividendes versés et l'article 4 qui prescrit l'exonération des dividendes reçus ou l'octroi d'un crédit d'impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés acquitté en amont.

La jurisprudence de la Cour de justice est bien établie sur la notion de retenue à la source visée à l'article 5, à savoir « toute imposition sur les revenus perçus dans l'État dans lequel les dividendes sont distribués et dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, lorsque l'assiette de cet impôt est le rendement desdits titres et que l'assujetti est le détenteur des mêmes titres (arrêts Epsom Europe, C-375/98, Rec. p. I-4243, point 23 ; Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, Rec. p. I-6797, points 28 et 29 ; Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, point 47, ainsi que Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 108).

Il résulte de cette jurisprudence que, en vue de l'application de l'article 5, § 1, de la directive n° 90/435, trois conditions doivent être cumulativement remplies³.

Dans l'arrêt *Athinaïki Zythopoiia*⁴, la Cour avait paru abandonner la troisième condition en considérant que la prohibition s'appliquait à un impôt dû par la société distributrice, d'où l'on avait pu déduire que des impôts français, comme le précompte mobilier, applicable à l'époque, auraient pu être concernés⁵. Mais la Cour de justice est revenue à l'exigence de la condition d'identité du redevable pour admettre la validité d'un supplément d'impôt allemand sur les bénéfices distribués⁶.

2. Instr. 5 déc. 1991 : BOI 4 H-18-91, § 30, note 16 : Dr. fisc. 1992, n° 1, instr. 10476.

3. CJCE, 4^e ch., 26 juin 2008, aff. C-284/06, Finanzamt Hamburg-Am Tierpark c/ Burda GmbH, pts 52 et 53 : Rec. CJCE 2008, I, p. 4571, concl. P. Mengozzi ; Dr. fisc. 2008, n° 37, 476.

4. CJCE, 5^e ch., 4 oct. 2001, aff. C-294/99, Athineiki Zythopoiia AE, pts 28 et 29 : Rec. CJCE 2001, I, p. 6797 ; RJF 1/2002, n° 127 ; A. Colonna d'Istria et P. Tardivy, Bull. Joly Sociétés 2002, n° 2, § 47

5. Note A. Colonna d'Istria et P. Tardivy sous CJCE, 5^e ch., 4 oct. 2001, aff. C-294/99, Athineiki Zythopoiia AE, préc.

6. CJCE, 4^e ch., 26 juin 2008, aff. C-284/06, Finanzamt Hamburg-Am Tierpark c/ Burda GmbH, préc.

Due par la société distributrice, la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués n'entre vraisemblablement pas dans le cadre de l'article 5 de la directive n° 90/435/CEE et le projet de loi initial du Gouvernement a pu être amendé sur ce point au cours des travaux parlementaires.

6 - Il n'en va pas de même au regard de l'exonération des dividendes reçus de filiales et participations prévue par l'article 4, § 1 de la même directive. Les obligations découlant de ce texte sont contraignantes et inconditionnelles, même si elles laissent le choix aux États membres entre les méthodes (exonération ou crédit d'impôt) pour éviter la double imposition⁷. Elles s'opposent notamment à une législation nationale qui fait dépendre l'étendue de l'exonération des dividendes reçus du solde, bénéficiaire ou déficitaire, des autres résultats de la société mère⁸. Ne s'opposeraient-elles pas aussi à une législation nationale qui subordonnerait l'exonération des dividendes reçus à leur conservation par la société mère ou qui limiterait la portée de l'exonération en cas de distribution par cette dernière des dividendes reçus ?

7 - La jurisprudence est moins claire mais la question a été abordée à propos de l'*Advance corporation tax* britannique dans l'affaire *FII Group Litigation* sur laquelle l'avocat général Geelhoed a conclu dans les termes suivants :

« 82. L'article 4, § 1 de la directive dispose en substance que, lorsqu'une société mère reçoit des bénéfices qui lui sont distribués par une filiale résidant dans un autre État membre, l'État de résidence de la société mère doit soit exonérer ces bénéfices de l'impôt, soit lui permettre de déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt que sa filiale a déjà payé sur ses bénéfices dans son État de résidence (et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçu par ce dernier).

83. (...) Selon moi, l'obligation énoncée dans cet article a pour essence de garantir qu'aucune double imposition économique n'aura lieu dans l'État de la société mère lorsque sa filiale a déjà acquitté l'impôt des sociétés dans son État de résidence et, le cas échéant, subi des retenues à la source sur les bénéfices qu'elle a distribués. En tant que telle, l'obligation que cet article fait au Royaume-Uni est, (...), de garantir que ces dividendes ne soient frappés d'aucune double imposition économique. Une telle interprétation est conforme à l'objectif de la directive, qui est d'instaurer pour les regroupements d'entreprises des « règles fiscales neutres au regard de la concurrence ».

(...)

85. Pour réfuter cette position, le gouvernement du Royaume-Uni s'emploie à démontrer que l'article 4, § 1 de la directive vise uniquement les impôts perçus au moment où la société mère reçoit les dividendes de sa filiale, mais pas un impôt tel que l'ACT, qui n'est levé que si et lorsqu'une distribution de bénéfices a lieu et ne peut dès lors pas être qualifié d'impôt sur les bénéfices distribués par la filiale. Je ne saurais accepter cet argument et me fonde en cela, de nouveau, sur l'objectif de l'article 4, § 1, qui est d'éviter la double imposition dans l'État de résidence de la société mère. Appliquer à la présente situation l'interprétation restrictive que le gouvernement du Royaume-Uni donne à cette disposition compromettrait la réalisation de cet objectif⁹.

Autrement dit, la double imposition économique des dividendes prohibée par la directive concerne l'imposition des sociétés mères à raison des dividendes reçus de filiales, sans distinguer suivant que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception des

dividendes ou leur redistribution. Si dans l'affaire *FII Group Litigation*, la Cour de justice n'en a pas tiré les conséquences préconisées par son avocat général au regard de l'*Advance corporation tax* britannique qui était alors en cause, c'est au motif essentiel que l'ACT était un impôt anticipé imputable sur le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés¹⁰. Cette considération n'est pas applicable à la contribution de 3 % qui est définitive. L'exonération d'impôt sur les sociétés, comme de toute contribution additionnelle à cet impôt, ne saurait être subordonnée à la condition que les produits de filiales et participations européennes demeurent investis par la société mère qui les a perçus. Une société mère française ne saurait donc valablement être redevable de la contribution de 3 % à raison des montants qu'elle distribue provenant de dividendes de filiales et participations européennes.

8 - Il est vrai que, dans l'affaire du précompte, le Conseil d'État en a jugé différemment, considérant « qu'il résulte clairement des termes mêmes de l'article 1^{er} de la directive que ses dispositions s'appliquent aux distributions de bénéfices reçues par une société mère située dans un État membre et provenant de ses filiales établies dans d'autres États membres de la Communauté européenne ; (cependant) que le précompte n'a ni pour objet ni pour effet d'imposer ces bénéfices mais est exigible seulement lors de la redistribution, par une société mère à ses actionnaires, de dividendes reçus de ses filiales situées dans un autre État membre »¹¹.

Mais cette considération semble avoir été fondée sur l'hypothèse erronée qu'il n'y aurait pas eu de jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne sur la question. C'était ignorer, sans doute par inadvertance, le passage pertinent de l'arrêt *FII Group Litigation* précité et les conclusions de l'avocat général.

Elle peut s'expliquer également par la nature particulière du précompte, qui était un impôt de distribution destiné à compenser l'avois fiscal plus qu'un complément d'impôt sur les sociétés. Quoi qu'il en soit, les objections tirées de la nature ambiguë de l'ACT britannique et du précompte mobilier ne sont pas de mise en présence de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés qui se présente comme un complément de ce dernier.

Enfin, si le Conseil d'État a jugé l'article 1^{er} de la directive suffisamment clair pour écarter l'application de l'article 4 de la même directive, on se permettra de relever que la notion d'acte clair en droit de l'Union européenne est plus exigeante¹² de sorte que le Conseil d'État aurait vraisemblablement été mieux inspiré d'inclure, dans son renvoi à la Cour de justice, une question sur ce sujet afin d'en avoir le cœur net.

9 - Il est vrai aussi que l'article 4, § 1 de la directive donne aux États membres l'option entre l'exonération et le crédit d'impôt. Pour l'impôt sur les sociétés, la France, comme de nombreux États européens, a opté pour l'exonération. La même solution paraît en découler pour la contribution additionnelle à cet impôt. À moins que l'on envisage, pour « sauver » la contribution de 3 %, la possibilité d'un panachage combinant l'exonération d'impôt sur les sociétés et le crédit d'impôt pour la contribution additionnelle, mais la Cour de justice semble

7. CJCE, 1^{re} ch., 12 févr. 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV*, pts 62 et 63 ; Rec. CJUE 2009, I, p. 731, concl. E. Sharpston ; Dr. fisc. 2009, n° 30, 428 ; Europe 2009, comm. 168, note A.-L. Mosbrucker.

8. *Ibidem*, pt 33 et s.

9. Concl. L. A. Geelhoed sous CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, préc.

10. CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, préc., pts 104 et 105. – Ph. Derouin et Ph. Martin, *Droit communautaire et fiscalité : Litec*, 2008, n° 139, p. 305 et s.

11. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 3 juill. 2009, n° 317075, min. c/ *Sté Accor* et n° 317074, min. c/ *Sté Rhodia* : *JurisData* n° 2009-081494 ; Dr. fisc. 2009, n° 30-35, comm. 430, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet ; R/JF 10/2009, n° 834 et n° 835 ; BCDF 10/2009, n° 114, concl. L. Olléon.

12. CJCE, 6 oct. 1982, aff. C-283/81, *Srl Cilfit et Lanificio Gavardo SpA c/ min. Santé* ; Rec. CJCE 1982, I, p. 3415, concl. F. Capotorti. – Ph. Derouin et Ph. Martin, *Droit communautaire et fiscalité*, préc., n° 40, p. 58, V. également, n° 39, p. 57.

avoir exclu toute possibilité de panachage entre les méthodes¹³. La directive ne semble donc pas permettre un tel exercice, dont la mise en œuvre serait pour le moins complexe.

Ainsi on retiendra, à ce stade, que l'article 4, § 1 de la directive n° 90/435/CEE doit être interprété en ce sens qu'il prescrit de déduire des « montants distribués » servant d'assiette à la contribution additionnelle de 3 % les dividendes provenant de filiales européennes perçus par la société distributrice ou par l'établissement français de la société étrangère. Ainsi que le prescrit la Cour de justice : « Le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel »¹⁴. La jurisprudence du Conseil d'État est dans le même sens y compris désormais à l'égard des directives¹⁵.

2. Montants distribués et dividendes reçus de filiales et participations françaises

10 - Peut-on imaginer que l'exclusion des montants distribués provenant de dividendes reçus de filiales et participations soit limitée aux produits de filiales et participations européennes ? Certes, on enseigne que le droit de l'Union européenne, en tant que tel, n'interdit pas les « discriminations à rebours » mais est-ce si sûr et cela suffit-il à autoriser la discrimination au détriment des produits de filiales et participations françaises ? Évidemment non et, ainsi que le Conseil d'État l'a déjà fait, il convient d'appliquer le principe d'égalité en droit interne¹⁶.

11 - Deux séries de raisons vont ainsi dans le sens de l'égalité de traitement des produits de filiales et participations, françaises et européennes.

La première est que la loi fiscale (*CGI, art. 110, 145 et 216*) ne distingue pas entre les filiales européennes et les filiales françaises de sorte qu'elle a aligné le régime intérieur sur le régime commun instauré par la directive. En conséquence, l'interprétation de l'article 4 de la directive n° 90/435/CEE s'applique aux situations intérieures par renvoi du droit national lui-même. La jurisprudence de la Cour de justice est constante en la matière depuis plus de vingt ans et s'est affirmée notamment sur le régime commun des fusions de sociétés¹⁷. Le Conseil d'État en a fait de même¹⁸ y compris précisément pour la directive n° 90/435/CEE¹⁹.

Il en va de même pour la contribution additionnelle de 3 %, à propos de laquelle le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale a rappelé : « En raison du principe d'égalité de traitement entre sociétés françaises et européennes, le même taux doit être retenu dans les deux cas »²⁰.

12 - La seconde raison est tirée du principe constitutionnel d'égalité devant la loi et de l'appréciation des capacités contributives des contribuables

Les groupes de sociétés sont une réalité au regard de laquelle le Conseil constitutionnel apprécie les droits que la Constitution garantit. C'est ainsi qu'au sujet de la loi de nationalisation de 1982, le Conseil a retenu « qu'en particulier, la référence à la situation nette comptable sans prise en compte des actifs des filiales ainsi que la référence au bénéfice net moyen sans prise en compte des bénéfices des filiales conduisent pour les sociétés en cause à des résultats très différents déterminés non par la différence de données économiques et financières objectives mais par la diversité des techniques de gestion et des méthodes de présentation comptable suivies par les sociétés qui, en elle-même, ne devrait pas avoir d'influence sur l'évaluation des indemnités »²¹.

Cette importante décision a été rendue au rapport du Doyen Georges Vedel qui n'était pas seulement le premier constitutionnaliste de son temps mais aussi, entre autres domaines du droit, un éminent fiscaliste : président du groupement français de l'Association fiscale internationale (IFA), il a été, au début des années 1960, l'un des deux membres français du comité Neumark, comité fiscal et financier constitué par la Commission européenne pour l'étude des problèmes de politique fiscale et financière dans la CEE.

Ainsi, pour apprécier les facultés contributives des contribuables au regard d'un impôt sur les bénéfices établi au moment de leur distribution, il n'est pas a priori pertinent de faire prévaloir le cadre juridique découlant des techniques de gestion ou d'organisation des entreprises mises en œuvre plutôt que des données économiques et financières objectives des groupes de sociétés. Du reste, le législateur en a constamment tenu compte par l'exonération des dividendes reçus de filiales – autrement dit le régime des sociétés mères et filiales – depuis son instauration par la loi budgétaire pour 1920 du 19 juillet 1920 (article 27). Certes depuis quatre-vingt-douze ans, ce régime a été modifié à de multiples reprises mais le principe de l'exonération, chez la société mère, des bénéfices reçus de filiales et participations est constant. On a même employé jadis le mot de « transparence fiscale en faveur des sociétés mères »²² comme aujourd'hui celui de « transparence fiscale absolue entre la tête de groupe et ses filiales » à propos du régime de l'intégration fiscale²³.

Il est vrai que le Conseil constitutionnel ne semble pas s'être prononcé sur la question mais aucune de ses décisions relatives au régime de l'intégration fiscale²⁴ ne semble favorable à une discrimination

13. CJCE, 1^{re} ch., 12 févr. 2009, aff. C-138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV*, préc.

14. CJCE, 9 mars 1978, aff. C-106/77, *Administration des Finances de l'État italien c/ SA Simmenthal* : Rec. CJCE 1978, p. 629, concl. G. Reischl.

15. CE, ass., 30 oct. 2009, n° 298348, *M^{me} Perreux* : *JurisData* n° 2009-012252 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 10, comm. 219, note M. Guichard et R. Grau.

16. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 6 oct. 2008, n° 310146, *C^{ie} des architectes en chef des monuments historiques* : *JurisData* n° 2008-074267 ; *JCP A* 2008, act. 890 ; *RFDA* 2009, p. 132, A. Iliopoulou et A. Jauréguiberry, *La première condamnation d'une discrimination à rebours*. – Note P.-F. Racine sous CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juin 2011 n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* et n° 314667, *Sté Finiparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. Collin ; *RJF* 11/11, p. 1019, chron. C. Raquin.

17. CJCE, plén., 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *A. Leur-Bloem* : *Rec. CJCE* 1997, I, p. 4161, concl. F. G. Jacobs ; *Dr. fisc.* 1997, n° 38, comm. 979 ; *RJF* 10/1997, n° 1002. – Sur cet arrêt, V. également, Ph. Derouin, *Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national* (À propos de l'arrêt *Leur-Bloem* de la CJCE du 17 juillet 1997) : *Dr. fisc.* 1997, n° 38, 100050. – CJCE, 5^e ch., 15 janv. 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen* : *Dr. fisc.* 2002, n° 28, comm. 602 ; *RJF* 4/2002, n° 458 ; *BDCF* 4/2002, n° 55,

concl. A. Tizzano. – Sur cet arrêt, V. également, Ph. Derouin et Ph. Martin, *Droit communautaire et fiscalité*, préc., n° 45 à 49.

18. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juin 2011 n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* et n° 314667, *Sté Finiparco*, préc.

19. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 20 févr. 2012, n° 321224, *Sté civile Participasanh* : *Dr. fisc.* 2012, n° 17, comm. 276, concl. D. Hedary, note O. Fouquet ; *RJF* 5/2012, n° 454 ; *BDCF* 5/2012, n° 54, concl. D. Hedary.

20. *Rapp. AN* n° 71, 12 juill. 2012, Ch. Eckert.

21. *Cons. const.*, déc. n° 81-132 DC, 16 janv. 1982, consid. 55 : *Rec. Cons. const.* 1982, p. 18.

22. *Intervention de Pierre Dumas, secrétaire d'État aux finances* : *JO débats Sénat*, 2^e séance, 25 mai 1965, in concl. D. Hedary sous CE, 10^e et 9^e ss-sect., 20 févr. 2012, n° 321224, *Sté civile Participasanh*, préc.

23. *Rapp. Sénat* n° 689, 23 juill. 2012 M. François Marc.

24. *Cons. const.*, déc. n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988* : *Rec. Cons. const.*, p. 63 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 1-2, comm. 5. – *Cons. const.*, déc. 21 déc. 1999, n° 99-422 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000* : *JO* 30 déc. 1999.

entre sociétés fiscalement intégrées d'une part et sociétés mères et filiales d'autre part pour l'exonération des dividendes et autres produits de filiales et participations ni, a fortiori, entre produits de filiales et participations françaises et européennes.

Une discrimination entre les filiales françaises – voire les filiales de pays tiers – et les filiales européennes serait difficilement justifiable au regard de tels principes à valeur constitutionnelle.

Pour ces raisons, il paraît qu'en dépit du renvoi à l'article 110 du CGI, les produits de filiales et participations ouvrant droit au régime des sociétés mères et filiales devraient être exclus des montants distribués servant de base à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 %.

3. Montants distribués et dividendes reçus de filiales et participations dans les pays tiers

13 - Les observations qui précèdent, concernant les produits de filiales et participations françaises s'appliquent, *mutatis mutandis*, aux produits de filiales et participations de pays tiers, sauf exclusions expresses de la loi, telles les sociétés étrangères tombant sous le coup de l'article 209 B du CGI ou celles établies dans des États ou territoires non coopératifs.

14 - Mais ce n'est pas tout : les clauses de non-discrimination contenues dans les conventions fiscales bilatérales sont susceptibles de faire obstacle à l'application de la contribution additionnelle de 3 % aux produits de filiales et participations provenant d'États contractants, au même titre qu'aux produits de filiales et participations françaises. Certes, le Conseil d'État a jugé jadis que la société française ne pouvait se prévaloir de la clause de non-discrimination bénéficiant à sa seule société mère étrangère, ce qui vidait la clause d'une grande partie de sa portée²⁵. Mais cette solution a été abandonnée à la lumière des clauses de non-discrimination plus modernes et conformes au modèle de l'OCDE²⁶.

Ce qui est désormais établi pour les intérêts versés à des sociétés liées devrait également s'appliquer à la redistribution des produits de filiales et participations provenant de sociétés établies dans des États liés à la France par des conventions préventives de double imposition conformes aux modèles de l'OCDE et de l'ONU.

15 - Pour les produits de participations inférieures à 50 % et ne conférant pas le contrôle de la société distributrice, le droit de l'Union européenne relatif à la liberté de circulation des capitaux s'applique²⁷ et s'étend aux pays tiers, sauf pour les investissements directs et les discriminations existantes lors de l'entrée en vigueur du traité de Maastricht, ce qui n'est pas le cas de la contribution de 3 %.

En conséquence, si l'on nous a suivis sur l'exclusion des produits de filiales et participations françaises de l'assiette de la contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués (V. *supra* n° 10 à 12), la même solution devrait s'imposer pour les produits de filiales et participations en provenance de pays tiers (sauf application de l'article 209 B du CGI ou établissement dans un État ou territoire non coopératif).

25. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 16 févr. 1990, n° 68627 et n° 68628, *Sté Scandinavian Airlines System-France (SAS)* : Dr. fisc. 1990, n° 49, comm. 2265 ; RJF 4/1990, n° 393, concl. Ph. Martin, p. 23.

26. CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, *SA Andritz* : *JurisData* n° 2003-080472 ; Dr. fisc. 2004, n° 16, comm. 427, concl. G. Bachelier, note P. Masquart ; RJF 3/2004, n° 238, chron. L. Olléon, p. 83 ; BGFE 2004, n° 2, p. 12, obs. N. Chahid-Nourai, concl. G. Bachelier p. 166.

27. CJCE, 13 avr. 2000, aff. C-251/98, *Baars* : Rec. CJCE, I, p. 2787, pt 22, concl. S. Alber ; Dr. fisc. 2000, n° 44, comm. 840 ; RJF 2000, n° 1036, et une jurisprudence constante depuis cet arrêt, rappelée notamment par CJUE, 1^{re} ch., 15 sept. 2011, aff. C-310/09, *min. c/ Accor SA*, pt 32 à 34 : Dr. fisc. 2012, n° 3, comm. 67, note J.-L. Pierre.

4. Montants distribués et bénéfices provenant d'entreprises exploitées hors de France

16 - Bien que la discussion ne relève pas du régime des sociétés mères et filiales, l'examen serait incomplet si l'on n'envisageait pas aussi la question des bénéfices réalisés par les sociétés françaises mais placés hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés dont la contribution de 3 % sur les montants distribués est un élément additionnel. Sous le régime du « double taux » d'impôt sur les sociétés en vigueur de 1989 à 1992, la distribution de ces profits ne donnait pas lieu au supplément d'impôt sur les sociétés de 3/58, 5/58 ou 8/58 puisqu'elle donnait lieu au paiement du précompte.

17 - Les bénéfices provenant des établissements exploités hors de France par les sociétés et autres organismes à but lucratif passibles de l'impôt sur les sociétés ne sont ni assujettis ni exonérés de cet impôt : ils sont hors de son champ d'application territorial et devraient, en conséquence, être hors du champ ou de l'assiette de la contribution additionnelle de 3 % à cet impôt. La cause est entendue pour les sociétés étrangères pour lesquelles la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française (CGI, article 235 ter ZCA, I, *dernier al.*).

Qu'en est-il pour les sociétés et organismes ayant leur siège en France ? La référence à l'article 110 du CGI pour définir les montants distribués suffit-elle à contredire ce qui paraît résulter de la qualification de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ? Dans l'ambiguïté de la loi, l'hésitation est permise entre, d'une part, l'exclusion de tels profits de l'assiette de la contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués – en raison du caractère additionnel de cet impôt, de l'égalité de traitement avec les sociétés étrangères et du précédent de 1989-1992 – et, d'autre part, la soumission de ces bénéfices étrangers à la contribution lors de leur distribution, comme si cette contribution de 3 % était moins une addition à l'impôt sur les sociétés qu'une imposition minimale des entreprises françaises ayant des établissements à l'étranger. Mais rien dans le projet de loi du Gouvernement ni dans les travaux parlementaires ne va dans le sens de cette dernière hypothèse, peu favorable à l'expansion internationale des entreprises françaises. Et l'assiette de l'impôt français sur les entreprises dans une économie globalisée – même lors de la distribution de leurs bénéfices – est une question trop sérieuse pour être traitée par prétériton.

18 - Quoi qu'il en soit de la solution au regard du seul droit interne, l'application des conventions bilatérales contre la double imposition devrait faire échec à l'application de la contribution additionnelle de 3 % lors de la distribution de bénéfices provenant d'établissements stables exploités dans des États contractants.

D'une part, s'agissant d'un impôt sur le revenu et, plus précisément, d'une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, la contribution de 3 % sur les montants distribués entre dans le champ des impôts visés par la plupart des conventions (*Modèles OCDE et ONU, art. 2, § 4*), y compris celles qui ne sont pas totalement conformes aux modèles de l'OCDE et de l'ONU.

D'autre part, ces conventions attribuent le pouvoir d'imposition des revenus d'activités à l'État de la source de ces revenus, c'est-à-dire de l'établissement stable (*Modèles OCDE et ONU, art. 7*).

Selon les méthodes retenues pour éviter la double imposition internationale, cette attribution est exclusive (exonération dans l'État de la résidence de l'entrepreneur ou du siège de la société) ou prioritaire (crédit d'impôt égal à l'impôt perçu dans l'État de la source, c'est-à-dire de l'établissement stable). Pour donner à ces clauses toute la portée qui découle de leurs termes – ainsi que le prescrit la jurispru-

dence du Conseil d'État²⁸ – l'exonération ou le crédit d'impôt qu'elles comportent a vocation à s'appliquer – faute de stipulation expresse différente – sans distinguer suivant que les bénéficiaires de l'établissement stable étranger sont imposables en France lors de leur réalisation ou lors de leur distribution. L'analyse est la même que celle préconisée par l'avocat général Geelhoed pour l'application de l'article 4, § 1 de la directive n° 90/435/CEE. Exonération ou crédit d'impôt, la solution sera le plus souvent équivalente : la contribution additionnelle de 3 % sur les montants distribués ne devrait pas s'appliquer aux montants provenant de bénéfices réalisés dans des établissements stables situés à l'étranger dans des États liés à la France par une convention préventive de double imposition, sauf application de l'article 209 B du CGI, dans l'hypothèse, peu vraisemblable, où il serait applicable.

Conclusion

19 - Au terme de cette analyse, trop longue mais vraisemblablement incomplète à ce stade, il apparaît que la notion de « *montants distribués* » servant d'assiette à la contribution additionnelle de 3 % ne peut être appréciée au seul vu des articles 109 à 117 du CGI que cite le nouvel article 235 ter ZCA du même code. Le caractère de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés – essentiel pour que cette contribution ne constitue pas une retenue à la source prohibée ou limitée par ailleurs, voire imputable sur l'impôt sur le revenu des bénéficiaires – implique que la notion de « *montants distribués* » pour l'application de cette contribution soit appréciée en fonction du contexte et notamment des mesures destinées à éviter la double imposition des bénéficiaires tant dans un cadre national (régime des sociétés mères et filiales) qu'au niveau international ou européen (directive européenne et conventions bilatérales).

20 - Comment faire prévaloir cette analyse ? Les règles de procédure fiscale françaises ne laissent guère le choix et ne permettent notamment pas d'action groupée du type de celles que connaît le droit anglais et qui ont montré leur efficacité à de multiples reprises. Les contribuables en sont réduits à déposer, individuellement, une réclamation tendant à la réduction des contributions additionnelles qu'ils

devront verser à compter du 15 décembre 2012. Si l'Administration devait commenter le nouveau dispositif sans refléter, en substance, les observations qui précèdent, il sera également loisible aux sociétés exposées au risque de verser la contribution additionnelle de 3 % d'introduire un ou plusieurs recours pour excès de pouvoir non pas contre l'instruction, comme les contribuables et leurs conseils y étaient relativement accoutumés, mais contre la mise à jour de la base documentaire de l'Administration – sauf controverse éventuelle sur la compétence du Conseil d'État en premier et dernier ressort au vu du 2° de l'article R. 311-1 du Code de justice administrative qui vise les « *circulaires et instructions de portée générale* ». Tel était le cas des instructions publiées au Bulletin officiel des impôts. En sera-t-il de même des mises à jour de la base documentaire BOFiP-Impôts ?

Dans les deux cas, l'articulation des moyens tirés du droit européen et des conventions bilatérales avec ceux tirés de l'égalité devant la loi en France et notamment au regard de la Constitution devra tenir compte de ce que l'interprétation de la directive n° 90/435/CEE – et des conventions fiscales bilatérales – est logiquement préalable à celle du principe constitutionnel d'égalité devant la loi et l'appréciation des facultés contributives des contribuables, alors qu'une question de constitutionnalité est prioritaire selon la loi. Le dilemme relevé naguère par la Cour de cassation à ce sujet²⁹ – et qui n'a pas été vraiment résolu – risque de se présenter. Il pourrait être plus prudent de procéder en deux étapes : moyens tirés du droit de l'Union européenne et des conventions bilatérales en premier lieu ; argumentation tirée de l'égalité devant la loi et les charges publiques après la décision de la Cour de justice de l'Union européenne sur le premier point. Le tout dans les limites des délais de recours.

21 - Il serait évidemment plus simple que l'Administration – voire le législateur – se montrent convaincus dès le départ ou, du moins, sans trop tarder, et ne laissent prendre à l'affaire les proportions qu'ont connues celles du précompte et de la retenue à la source sur les dividendes versés aux OPCVM étrangers. Il est doux d'espérer.

MOTS-CLÉS : Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués - Conformité aux normes supérieures - Conformité au droit de l'UE, aux conventions internationales et à la Constitution

28. CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric* : *JurisData* n° 2002-080182 ; *Rec. CE* 2002, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, *comm.* 657, *concl.* S. Austray ; *Dr. sociétés* 2002, *comm.* 184, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 10/2002, n° 1080, *chron.* L. Olléon, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, *concl.* S. Austray ; *Rev. sociétés* 2002, p. 538 *et s.*, *obs.* O. Fouquet ; *LPA* 17 août 2002, p. 4 *et s.*, *note* B. Boutemy, E. Meier *et* Th. Perrot ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, n° 200, *note* Ch. Nouel *et* S. Reeb ; *BGFE* 2002, n° 4, p. 3 *et s.*, *obs.* E. Davoudet ; *FR Lefebvre* 34/2002, p. 14, *obs.* N. Chahid-Nourai *et* P. Couturier ; *GAJF* 4^e, *éd.* n° 4. – CE, 3^e *et* 8^e *ss-sect.*, 24 mai 2000, n° 209699 *et* n° 209891, *CRCAM Normand* : *Dr. fisc.* 2000, n° 48, *comm.* 943, *concl.* L. Touvet ; *RJF* 7-8/2000, n° 974 ; *BDCF* 7-8/2000, *concl.* L. Touvet, p. 61 *et s.* ; *Bull. Joly Sociétés* 8-9/2000, n° 200, p. 831, *note* Ph. Derouin. – CE, 3^e *et* 8^e *ss-sect.*, 29 juin 2011, n° 320263, *min. c/ M. Chauvin* : *JurisData* n° 2011-016520 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 39, *comm.* 532, *concl.* E. Cortot-Boucher ; *RJF* 2011, n° 1084 ; *BDCF* 2011, n° 118, *concl.* E. Cortot-Boucher.

29. V. CJUE, 22 juin 2010, *aff. C-188/10 et C-189/10, Melki et Abdeli* : M. Domingo, *Question prioritaire de constitutionnalité et question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne*, *RFDA* 2010, p. 448 ; Ph. Manin, *La question prioritaire de constitutionnalité et le droit de l'Union européenne*, *AJDA* 2010, p. 1024 ; B. Mathieu, *La Cour de cassation tente de faire invalider la question prioritaire de constitutionnalité par la Cour de Luxembourg*, *JCP G*, 2010, n° 464, p. 866 ; F. Picod, *Question prioritaire de constitutionnalité et droit de l'Union européenne*, *JCP G*, 2010, n° 509, p. 949, *ainsi que* D. Simon *et* A. Rigaux, *Le feuillet de la question prioritaire de constitutionnalité : Drôle de drame, Quai des brumes, Le jour se lève ?*, *Europe* 2010, juin, *Repère* n° 6, p. 1. – V. également *Cons. const.*, *déc.* n° 2010-605 DC, 12 mai 2010 *et* CE, 10 *et* 9^e *ss-sect.*, 14 mai 2010, n° 312305, M. Rujovic : *Dr. fisc.* 2012, n° 20, *act.* 175.