



27 juin 2016

CE, 27 juin 2016, Association française des entreprises privées

N° 399024

> Lire l'actualité

Le Conseil d'État statuant au contentieux (Section du contentieux, 8ème et 3ème chambres réunies) sur le rapport de la 8ème chambre de la section du contentieux

Séance du 13 juin 2016 -Lecture du 27 juin 2016

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un nouveau mémoire, enregistrés les 22 avril et 27 mai 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, l'Association française des entreprises privées (AFEP) et les sociétés Axa, Compagnie générale des établissements Michelin, Danone, Engie, Eutelsat Communications, LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton, Orange, Sanofi, Suez Environnement Company, Technip, Total, Vivendi, Eurazeo, Safran, Scor SE, Unibail-Rodamco SE et Zodiac Aerospace demandent au Conseil d'État :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir le paragraphe n° 70 de l'instruction BOI-IS-AUT-30-20160302 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et ses articles 61-1 et 88-1 ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, notamment son article 267 ;
- la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, modifiée par la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 ;
- la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 ;
- l'arrêt C-294/99 du 4 octobre 2001 de la Cour de justice des Communautés européennes ;
- l'arrêt C-284/06 du 26 juin 2008 de la Cour de justice des Communautés européennes ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Karin Ciavaldini, maître des requêtes,
- les conclusions de Mme Nathalie Escaut, rapporteur public ;

1. Considérant qu'à l'appui de leur requête tendant à l'annulation pour excès de pouvoir du paragraphe n° 70 de l'instruction BOI-IS-AUT-30-20160302, l'Association française des entreprises privées (AFEP) et les sociétés requérantes soulèvent notamment une question prioritaire de constitutionnalité tirée de ce que les dispositions de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts sont contraires aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques découlant des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en raison de la discrimination à rebours que crée leur incompatibilité avec les dispositions de la directive du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 61-1 de la Constitution du 4 octobre 1958 : « Lorsqu'à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. / Une loi organique détermine les conditions d'application du présent article » ; qu'en vertu des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, prises pour l'application de ces dispositions constitutionnelles, le Conseil constitutionnel doit être saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

3. Considérant que le Conseil d'Etat, lorsqu'il est saisi d'un moyen contestant la conformité d'une disposition législative aux droits et libertés garantis par la Constitution, doit, en se prononçant par priorité sur le renvoi de la question de constitutionnalité au Conseil constitutionnel, statuer dans un délai de trois mois ; qu'en vertu des dispositions de l'article 23-7 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, si le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé dans ce délai, la question est transmise au Conseil constitutionnel ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. / Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. / Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour » ;

5. Considérant que les dispositions précitées de l'ordonnance du 7 novembre 1958 ne font pas obstacle à ce que le juge administratif, juge de droit commun de l'application du droit de l'Union européenne, en assure l'effectivité, soit en l'absence de question prioritaire de constitutionnalité, soit au terme de la procédure d'examen d'une telle question, soit à tout moment de cette procédure, lorsque l'urgence le commande, pour faire cesser immédiatement tout effet éventuel de la loi contraire au droit de l'Union ; que le juge administratif dispose de la possibilité de poser à tout instant, dès qu'il y a lieu de procéder à un tel renvoi, en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne ; que lorsque l'interprétation ou l'appréciation de la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne détermine la réponse à la question prioritaire de constitutionnalité, il appartient au Conseil d'Etat de saisir sans délai la Cour de justice de l'Union européenne ;

6. Considérant qu'aux termes du I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 applicable au présent litige : « Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France (...) sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du présent code. / La contribution est égale à 3 % des montants distribués. Toutefois, elle n'est pas applicable : / 1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A ou de l'article 223 A bis, y compris pour les montants mis en paiement par une société du groupe au cours du premier exercice dont le résultat n'est pas pris en compte dans le résultat d'ensemble si la distribution a lieu avant l'événement qui entraîne sa sortie du groupe (...) » ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 1er de la directive du 30 novembre 2011 du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, dans sa rédaction résultant de la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014 : « 1. Chaque Etat membre applique la présente directive : / a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet Etat membre et provenant de leurs filiales d'autres Etats membres ; / b) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet Etat membre à des sociétés d'autres Etats membres dont elles sont les filiales (...) » ; qu'aux termes de l'article 3 de la même directive : « 1. Aux fins de l'application de la présente directive : / a) la qualité de société mère est reconnue : / i) au moins à une société d'un Etat membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre Etat membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 10 % ; / ii) dans les mêmes conditions, à une société d'un Etat membre qui détient une participation d'au moins 10 % dans le capital d'une société du même Etat membre, participation détenue en tout ou partie par un établissement stable de la première société situé dans un autre Etat membre. / b) "société filiale" : une société dont le capital comprend la participation visée au point a) (...) » ; qu'aux termes de l'article 4 de la même directive : « 1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'Etat membre de la société mère et l'Etat membre de son établissement stable : / a) soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices (...) ; / b) soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant (...) » ; qu'aux termes de l'article 5 de la même directive : « Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source » ; que, pour l'application du régime des sociétés mères, la France a opté pour le système de l'exonération prévu à l'article 4, paragraphe 1, sous a) de la directive ;

8. Considérant que les requérants font valoir, à titre principal, que la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, qui s'applique à l'ensemble des revenus distribués par une société mère française, au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive, y compris aux redistributions de bénéfices provenant de filiales d'autres Etats membres, constitue, en réalité, une imposition différée, entre les mains de la société mère française, de ces bénéfices, alors que ces derniers ne peuvent pas être imposés en application de l'article 4, paragraphe 1, sous a) de la directive ; qu'ainsi, selon eux, les dispositions de la directive s'opposeraient à l'application de la contribution additionnelle dans une telle hypothèse, alors que, s'agissant des redistributions de dividendes perçus par une société mère française en provenance d'une filiale ayant son siège en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne, qui n'entrent pas dans le champ d'application de la directive, les dividendes correspondants y seraient assujettis, à moins que la société distributrice puisse bénéficier de l'exonération prévue par le 1° de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts pour les sociétés membres d'un groupe intégré, au sens de l'article 223 A du même code ; qu'il en résulterait ainsi une discrimination à rebours, contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

9. Considérant que l'imposition en litige est dénommée contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ; que ce sont les sociétés ou organismes ayant reçu les produits des participations de leurs filiales qui y sont assujettis lorsqu'ils procèdent à la redistribution de ces produits ; que les modalités de recouvrement et de réclamation applicables à la contribution additionnelle sont identiques à celles prévues pour l'impôt sur les sociétés ; que, toutefois, le fait générateur de la contribution additionnelle est différent de celui de l'impôt sur les sociétés, dès lors que la contribution s'applique non pas lors de la perception des dividendes mais au moment de leur redistribution par la société qui les a reçus ; que l'assiette de la contribution additionnelle, qui prend en compte notamment les bénéfices distribués provenant de bénéfices mis en réserve, est différente de celle de l'impôt sur les sociétés ; que, dans ces conditions, la question de savoir si la contribution additionnelle constitue une imposition sur les bénéfices contraire à l'article 4, paragraphe 1, sous a) de la directive présente une difficulté sérieuse ;

10. Considérant que les requérants font valoir, à titre subsidiaire, que dans le cas où la contribution additionnelle ne serait pas regardée comme une imposition sur les bénéfices prohibée par l'article 4 paragraphe 1 de la directive, elle aurait nécessairement le caractère d'une retenue à la source prohibée par l'article 5 de la directive, dès lors qu'elle frapperait les distributions effectuées par des sociétés établies dans l'Union européenne au profit de sociétés mères établies en France ; que, dans cette hypothèse, les distributions au profit de sociétés mères relevant du régime mère-fille ne devraient pas être imposées à la contribution, alors que la contribution pourrait être appliquée à des sociétés

françaises distribuant des dividendes à des sociétés mères établies en France ou dans un Etat non membre de l'Union européenne ; qu'il en résulterait une discrimination à rebours contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ;

11. Considérant que la contribution additionnelle a pour fait générateur le versement de dividendes ; que l'assiette de l'impôt est le montant des dividendes versés ; que l'assujetti est la société qui distribue les dividendes ; que, comme le fait valoir le ministre, il n'est pas prévu de crédit d'impôt au profit de l'actionnaire ; que, compte tenu de ces éléments, cette contribution ne paraît pas présenter, au regard des critères dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 26 juin 2008, *Burda*, C-284/06, les caractéristiques d'une retenue à la source ; que, toutefois, compte tenu, en particulier, de ce qu'a jugé la Cour dans l'arrêt du 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiia*, C-294/99, la question se pose de savoir si, dans l'hypothèse où la contribution ne constituerait pas une imposition prohibée par l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive, elle ne pourrait pas être regardée comme une « retenue à la source », dont les bénéficiaires distribués doivent être exonérés en vertu de l'article 5 de cette directive ;

12. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'appréciation de la compatibilité entre les dispositions contestées et la directive du 30 novembre 2011 dépend de la réponse aux questions suivantes :

1° L'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, et notamment son paragraphe 1, sous a), s'oppose-t-il à une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, qui est perçue à l'occasion de la distribution de bénéfices par une société passible de l'impôt sur les sociétés en France et dont l'assiette est constituée par les montants distribués ?

2° En cas de réponse négative à la première question, une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts doit-elle être regardée comme une « retenue à la source », dont sont exonérés les bénéfices distribués par une filiale en vertu de l'article 5 de la directive ?

13. Considérant que les questions énoncées au point 12 soulèvent une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne ;

14. Considérant que, selon la réponse qui sera donnée aux questions énoncées ci-dessus, il appartiendra au juge de l'excès de pouvoir, soit de juger que les dispositions contestées doivent être regardées comme incompatibles avec la directive du 30 novembre 2011, en tant qu'elles ne prévoient pas de règles spécifiques pour les redistributions de bénéfices reçus par une société mère française d'une filiale établie dans l'Union européenne relevant du régime mère-fille, soit de juger qu'elles ne sont pas incompatibles avec la directive, compte tenu, le cas échéant, de la possibilité d'en donner une interprétation conforme aux objectifs de la directive ; que, tant que l'interprétation des articles 4 et 5 de la directive n'aura pas conduit le juge à écarter l'application des dispositions contestées aux distributions mentionnées ci-dessus, aucune différence dans le traitement fiscal des distributions n'est susceptible d'en résulter au détriment des distributions par une société mère française de bénéfices d'origine française ou extracommunautaire ; qu'ainsi, en l'état, la question prioritaire de constitutionnalité invoquée ne peut être regardée comme revêtant un caractère sérieux et il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel ;

15. Considérant que les questions énoncées au point 12 soulevant, comme il a été dit ci-dessus, une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne, il y a lieu de les renvoyer à la Cour de justice de l'Union européenne et de surseoir à statuer sur la requête de l'AFEP et autres, y compris sur la recevabilité des interventions des sociétés Apsis et Parfininco ;

16. Considérant que, dans le cas où, à la suite de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne, les requérants présenteraient à nouveau au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, l'autorité de la chose jugée par la présente décision ne ferait pas obstacle au réexamen de la conformité à la Constitution du 1^{er} de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par l'AFEP et autres.

Article 2 : Les questions suivantes sont renvoyées à la Cour de justice de l'Union européenne :

1° L'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, et notamment son paragraphe 1, sous a), s'oppose-t-il à une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, qui est perçue à l'occasion de la distribution de bénéfices par une société passible de l'impôt sur les sociétés en France et dont l'assiette est constituée par les montants distribués ?

2° En cas de réponse négative à la première question, une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du code général des impôts doit-elle être regardée comme une « retenue à la source » dont sont exonérés les bénéfices distribués par une filiale en vertu de l'article 5 de la directive ?

Article 3 : Il est sursis à statuer sur la requête de l'AFEP et autres, y compris sur la recevabilité des interventions des sociétés Apsis et Parfininco, jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur les questions énoncées à l'article 2.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à l'Association française des entreprises privées, à la société Apsis, à la société Parfininco, au ministre des finances et des comptes publics et au greffe de la Cour de justice de l'Union européenne. Les autres requérants seront informés de la présente décision par le cabinet Sullivan, Cromwell LLP ou le cabinet CMS Bureau Francis Lefebvre, qui les représente devant le Conseil d'Etat.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.