

«La contribution de 3% à l'épreuve du droit de l'Union européenne»

IACF - Paris, le 12 mai 2015

**Stéphane Austry,
Olivier Dauchez
Philippe Derouin**

Avocats, membres de l'IACF

INTRODUCTION

La conformité de la contribution de 3% additionnelle à l'IS sur les montants distribués avec le droit de l'Union européenne a été controversée depuis le projet de loi instaurant cette contribution.

Plusieurs chefs de contestation ont été avancés, certains contradictoires ou complémentaires entre eux.

Deux éléments nouveaux :

- Question préjudicielle belge sur la « *fairness tax* » C-68/15
- Mise en demeure de la Commission européenne à la France

La contestation paraît sérieuse

Les enjeux sont importants : selon les griefs et les estimations, le produit de la contribution pourrait être réduit de moitié (potentiellement, de l'ordre de 900 m€ par an).
Restitution des contributions payées.

La grande presse s'en est fait l'écho (Figaro, Canard Enchaîné et autres). Plusieurs cabinets d'avocats ont alerté leurs clients et autres destinataires de leurs lettres d'information, parfois reprises dans des publications professionnelles.

Mais, à ce stade préliminaire, aucune solution n'est acquise avec certitude. Le choix des griefs reste ouvert :

- Libertés d'établissement et de circulation des capitaux
- Directive mère fille 2011/96/UE
 - Article 5 (si retenue à la source)
 - Article 4 (si supplément d'IS)

Tant la Commission européenne que la Cour constitutionnelle de Belgique ont retenu ces trois séries de griefs. La CJUE devra trancher.

Les délais de réclamation ont commencé de courir.

Comment prendre parti ? éclairer les clients, actuels ou potentiels, sur les opportunités de réclamation, les chances de succès, les risques d'échec ?

Tel est l'objet de cette matinée.

PREMIÈRE PARTIE : TERRAINS DE NON CONFORMITÉ AU DROIT DE L'UE

PREMIER GRIEF : ATTEINTE À CERTAINES LIBERTÉS FONDAMENTALES DE L'UE **Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et discrimination prohibée**

Deux angles d'attaques possibles au regard des libertés fondamentales:

- Discrimination des filiales détenues directement ou indirectement à plus de 95 % par des sociétés établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne
- Traitement différent des sociétés établies dans un autre Etat membre ou dans un Etat de l'Espace économique européen selon la forme juridique (filiale ou succursale) de leur établissement ou de leurs investissements en France.

PREMIÈRE PARTIE : TERRAINS DE NON CONFORMITÉ AU DROIT DE L'UE

PREMIER GRIEF : ATTEINTE À CERTAINES LIBERTÉS FONDAMENTALES DE L'UE **Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et discrimination prohibée**

Discrimination des filiales détenues directement ou indirectement à plus de 95 % :

- Transposition du raisonnement « Papillon bis » à l'hypothèse de l'assujettissement à la contribution de 3 % des distributions réalisées par des filiales françaises détenue à plus de 95 %
- CAA Versailles 19 février 2015 n° 13VE01698, Sté Schenker SA: sont contraires à la liberté d'établissement des dispositions qui créent une différence de traitement entre, d'une part, les sociétés mères ayant leur siège en France qui, grâce au régime de l'intégration fiscale, peuvent bénéficier d'un avantage fiscal et, d'autre part, les sociétés mères détenant également des filiales en France mais qui, ayant leur siège dans un autre État membre et ne disposant pas d'établissement stable en France, sont exclues du bénéfice de cet avantage

PREMIÈRE PARTIE : TERRAINS DE NON CONFORMITÉ AU DROIT DE L'UE

PREMIER GRIEF : ATTEINTE À CERTAINES LIBERTÉS FONDAMENTALES DE L'UE **Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et discrimination prohibée**

Différence de traitement selon la forme juridique de l'établissement ou de l'investissement en France :

- En cas d'investissement par l'intermédiaire d'une succursale, pas d'imposition des distributions de bénéfices provenant de l'activité de cette succursale lorsque le siège de direction effective de la société étrangère est situé dans un autre Etat membre de l'UE (BOI-IS-AUT-30 n° 120, 18 juillet 2013)
- En revanche, en cas d'investissement par l'intermédiaire d'une filiale, les bénéfices distribués par cette filiale sont assujettis à la contribution de 3 %
- Traitement différencié selon la forme juridique de l'établissement ou de l'investissement en France en principe proscrit par la jurisprudence de la CJUE

PREMIÈRE PARTIE (suite)

DEUXIÈME GRIEF : Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et article 5 de la directive mère fille 2011/96/UE

L'objectif de la Directive : exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par les filiales et éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère (Considérants 3 et 8)

Art. 5 : « Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source »

- Pas de définition positive de la notion de la retenue à la source mais la Cour retient trois critères qui doivent être cumulativement remplis :

« Toute imposition sur les revenus perçus dans l'Etat 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 des titres** et que **l'assujetti est le détenteur des titres** » (Epson Europe C-375/98 §23, Athinaïki Zythopoïia C-294/99 §28 et 29, Océ van der Grinten C-58/01 §47, Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04 §108, Burda C284/06 §52).

PREMIÈRE PARTIE (suite)

DEUXIÈME GRIEF : Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et article 5 de la directive mère fille 2011/96/UE

- La Commission retient une approche économique de la notion de retenue à la source
- Mais elle n'est pas toujours suivie par la Cour qui a une lecture moins économique de la notion lorsque l'impôt ne pèse pas sur le détenteur des titres :
 - La Cour interprète la Directive en fonction des objectifs qu'elle poursuit (C-188/95 §26, C270/81§14) et indépendamment des qualifications en droit national (Bautiaa et Sté Française maritime (C-197/94 C-252/94 §39) et sans que le terme retenue à la source soit limité à certains types d'impositions nationales précises (Epson Europe C-375/98 § 22, Océ Van der Grinten NV C-58/01 §46, Athinaïki Zythopoiia C-294/99 §26)
 - Abandon du critère du redevable dans l'affaire grecque dès lors que l'effet économique de cette imposition correspond à une imposition de la société mère : la non imputabilité des pertes a été un argument déterminant (Athinaïki Zythopoiia C-294/99 § 29)
 - Mais arrêt Burda C-284/06: « il résulte de la jurisprudence postérieure à l'arrêt Athinaïki Zythopoiia qu[e la Cour] **maintient** comme **condition** concernant la notion de « retenue à la source » (...) celle **selon laquelle l'assujetti est le détenteur des titres** (...) cette constatation ne saurait être écartée sur la base de prétendues **considérations économiques inhérentes au mécanisme de retenue à la source** (...) **qui ne sont pertinentes que si les [trois] conditions énoncées par la jurisprudence sont toutes réunies** » (Burda §61 et suivants)...

PREMIÈRE PARTIE (suite)

DEUXIÈME GRIEF : Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et article 5 de la directive mère fille 2011/96/UE

La contribution a-t-elle les caractéristiques d'une retenue à la source ?

Contexte de l'adoption du texte

Fait générateur et assiette : taxé seulement en cas de distribution et en fonction de l'importance de celle-ci

- Indépendamment des principes d'application territoriale de l'IS ou de l'exonération des produits concernés
- Indépendamment de l'existence ou non de résultat taxable ou de perte ou de l'existence de déficits reportables
- Pas d'imputation des crédits d'impôts contrairement à l'impôt sur les sociétés
- Paiement à une date qui est fonction de la distribution, indépendamment du montant de l'IS dû sur le résultat

Existe-t-il des arguments pour considérer que l'assujetti est bien l'actionnaire au sens de l'article 5 même si le redevable est la société distributrice ?

- Distribution réduit le montant distribuable en n+1
- Assiette corrélée à la fiscalité de l'actionnaire (rachat de titres, remboursement de capital pas de contribution)
- Exonération si paiement du dividende en action / neutralisation dans les intégrations fiscales et dans les groupes SIIC ou pour les SIIC à hauteur des distributions obligatoires...c'est bien de la fiscalité de l'actionnaire dont il s'agit !

Compte tenu des objectifs de la Directive, si la contribution n'est pas dans le champ de l'article 5, ne doit elle pas nécessairement être dans celui de l'article 4 ?

PREMIÈRE PARTIE (suite)

TROISIÈME GRIEF : Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués et article 4 de la directive mère fille 2011/96/UE

Article 4§1 de la directive :

- Exonération des dividendes reçus de filiales d'autres États membres de l'UE ou crédit d'impôt
- Sauf QPFC de 5% et moins-values résultant de la distribution (article 4 § 3)

Article 4 ne distingue pas selon que l'imposition prohibée est perçue lors de la réception du dividende par la société mère (comp. art. 6) ou à un stade ultérieur, tel que leur redistribution par la société mère.

Selon une interprétation, la prohibition s'applique même lorsque l'impôt sur les bénéfices de la mère est perçu lors de leur distribution, y compris la redistribution des produits de filiales:

- CJCE 12 décembre 2005 C-446/04, *FII Group Litigation*, points 102 à 105 et concl. AG Geelhoed, points 82 à 85)
- Pratique des autres États membres qui perçoivent l'IS ou un substitut d'IS lors de la distribution des bénéfices (Estonie, Belgique)
- 3^e question préjudicielle belge

Si la contribution additionnelle de 3% n'est pas une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive mais un complément d'IS, alors l'article 4 de la directive ferait obstacle à sa perception sur les dividendes perçus de filiales européennes.

Questions :

- Motif contraire d'une décision du Conseil d'État à propos du précompte (CE, 3 juillet 2009, *min. c./ Accor et Rhodia*)
- Extension possible aux dividendes reçus de filiales nationales, voire de pays tiers. Cette dernière question est commune aux autres griefs (voir deuxième partie)

DEUXIÈME PARTIE : QUI PEUT RÉCLAMER QUOI ?

QUI ?

Une certitude : la réclamation est ouverte au redevable légal, la société distributrice.

La réclamation est-elle ouverte aussi aux bénéficiaires des distributions ?

- Solution admise par la jurisprudence en matière de retenue à la source et autres prélèvements sur les revenus versés à des non-résidents
- Serait-elle transposable à la contribution de 3% ?
- La réponse dépend-elle du grief ?
 - Liberté d'établissement ? NON
 - Article 5 directive ? OUI s'il faut considérer que la contribution est une retenue à la source qui pèse sur l'actionnaire – l'ambiguïté de la qualification miroite sur le réclamant
 - Article 4 directive ? NON

QUOI ?

L'étendue de la réclamation dépend

- Du fondement invoqué
- De la situation du contribuable

DEUXIÈME PARTIE : QUI PEUT RÉCLAMER QUOI sur le fondement des libertés fondamentales, à savoir essentiellement de la liberté d'établissement ?
Rechercher la discrimination

Discrimination des filiales détenues directement ou indirectement à plus de 95%

QUI

Toute société française distributrice détenue directement ou indirectement à plus de 95 % par une société établie dans un autre Etat de l'UE ou de l'EEE (y compris lorsque la mère ultime est dans un Etat tiers)

QUOI

Pour les filiales détenues à plus de 95 %, distributions effectuées directement ou indirectement au bénéfice de la société étrangère (mais pas distributions effectuées « à l'extérieur du périmètre d'intégration fiscale » ?)

DEUXIÈME PARTIE : QUI PEUT RÉCLAMER QUOI sur le fondement des libertés fondamentales, à savoir essentiellement de la liberté d'établissement ?
Rechercher la discrimination

Différence de traitement selon la forme juridique de l'établissement ou de l'investissement en France

QUI

Toute société française distributrice contrôlée par une société établie dans un autre Etat de l'UE (en revanche pas de possibilités pour les filiales détenues par des sociétés d'Etats EEE ou d'Etats tiers ?)

QUOI

Pour les filiales contrôlées, uniquement distributions effectuées directement à la société contrôlante ?

DEUXIÈME PARTIE : QUI PEUT RÉCLAMER QUOI sur le fondement de l'article 5 de la directive 2011/96/UE ? Regarder vers l'aval

QUI ?

Toute société française distributrice dont un actionnaire ayant son domicile fiscal dans un Etat Membre détient une participation d'au moins 10% dans le capital et est assujetti à l'un des impôts visés par la Directive sans en être exonéré et sans possibilité d'option

ET

L'actionnaire de la société française distributrice qui détient une participation d'au moins 10% dans le capital de la société distributrice, a son domicile fiscal dans un Etat Membre et est assujetti à l'un des impôts visés par la Directive sans en être exonéré et sans possibilité d'option

QUOI ?

Contribution supportée indirectement par l'actionnaire éligible au prorata de sa participation (conforme au projet initial du texte)

DEUXIÈME PARTIE : QUI PEUT RÉCLAMER QUOI sur le fondement de la directive 2011/96/UE ? Regarder vers l'amont

QUI ?

Toute société française ayant reçu des dividendes de filiales d'un État membre de l'UE (voire de filiales françaises ou de pays tiers conventionnés, si l'on envisage l'extension examinée plus loin).

QUOI ?

Contribution acquittée sur les montants distribués imputables sur les dividendes reçus de filiales.

- Précédents belge et estonien
- Problème pratique d'imputation
 - Dividendes perçus pendant l'année de distribution ? l'année précédente ?
 - Quid en cas de distribution plus tardive (question préjudicielle belge) ?
 - Imputation libre, sauf suivi jadis organisé (précédent français du précompte et du double taux de l'IS)
- Preuve du montant et de l'éligibilité des dividendes reçus

DEUXIÈME PARTIE (suite) : EXTENSION AUX SITUATIONS INTERNES ? **Contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués, directive mère fille** **2011/96/UE et discrimination à rebours**

Question commune aux griefs tirés des articles 4 ou 5 de la directive 2011/96/UE : l'exonération découlant de la directive applicable aux distributions de bénéfices entre sociétés d'État membres différents n'est-elle pas applicable aussi aux distributions entre filiales et société mère françaises ?

La question n'est pas pertinente pour les griefs tirés de la liberté d'établissement.

Pour éviter l'apparition de discriminations, la loi applique le même régime aux situations purement internes et aux situations transfrontalières régies par le droit européen. Tel est notamment le cas du régime mère fille (articles 110, 145 et 216 du CGI, applicables par renvoi de l'article 235 ter ZCA).

Il y a donc lieu d'appliquer ou d'interpréter les textes de la même manière sans distinguer entre les deux catégories de situations (en ce sens, CE, 17 juin 2011, *Méditerranée Automobiles* et *Finiparco* ; 20 février 2012, *Participasanh* ; 15 décembre 2014, *Technicolor*, etc. V. aussi, sur la contribution additionnelle de 3%, Rapport Eckert, AN n° 71).

Quid lorsque la conformité de la loi à la directive ne peut être réglée par une interprétation constructive de la loi ? Faut-il envisager une discrimination à rebours qui serait contraire au principe constitutionnel d'égalité ?

- Un précédent favorable non fiscal, en présence d'un texte réglementaire (CE, 16 octobre 2008, *Architectes des monuments historiques*).
- Une décision récente, qui n'épuise pas la question, rappelle que la directive fusions n'est pas directement applicable à une situation interne (CE, 3 décembre 2014, *min. c./ Joulin*)
- N'exclut pas que le contribuable soulève une QPC sur la conformité à la Constitution (principe d'égalité) d'une lecture de la loi qui laisserait place à la discrimination à rebours (procédure *Technicolor* ; débat devant la cour de renvoi dans l'affaire *Joulin*)

TROISIÈME PARTIE : QUESTIONS PRATIQUES ET PROCÉDURALES

QUESTIONS COMMUNES

1. Délai / auteur de réclamation
2. Réclamation susceptible d'avoir plusieurs fondements cumulatifs ou alternatifs
 - Liberté d'établissement et article 5 de la directive
 - Articles 4 et 5 de la directive
3. Articulation QPC et droit européen (pour l'extension aux montants distribués entre sociétés françaises)
 - QPC d'abord ? Comment faire lorsque la question de constitutionnalité dépend elle-même de l'interprétation de la norme européenne ? (voir CJUE, 22 juin 2010, C-188/10 et 189/10)
 - Droit européen d'abord ?
 - Le Conseil d'État, saisi d'un grief d'inconstitutionnalité dans une situation interne au moins partiellement régie par le droit de l'Union européenne
 - Interprète la loi conformément à la directive, de sorte que l'interprétation neutralisante conduit à éviter la QPC (CE, 15 décembre 2014, *Technicolor*)
 - Interroge la CJUE sur l'interprétation et la validité de la directive avant de se prononcer sur la constitutionnalité de la règle nationale, si la question est encore pertinente (CE, 2 février 2007, *Arcelor Atlantique* et 10 avril 2008, *Conseil national des barreaux*)

TROISIÈME PARTIE (suite)

QUESTIONS PROPRES À CHAQUE GRIEF

1. Liberté d'établissement et chaîne de détention

2. Article 5 de la directive et qualification des sociétés mères bénéficiaires des montants distribués

3. Article 4 de la directive et traçabilité des dividendes
 - Méthodes d'imputation (voir 2^e partie)
 - Faut-il simuler les différentes méthodes ?
 - Preuves à recueillir
 - Montants des dividendes
 - Qualité des filiales distributrices