



Lexbase Hebdo édition fiscale n°702 du 15 juin 2017

[Fiscalité des entreprises] Jurisprudence

Vers la fin de la contribution de 3 % sur les dividendes

N° Lexbase : N8713BWM



par *Philippe Derouin, Avocat au barreau de Paris, cabinet Derouin, Président du groupement français de l'Association fiscale internationale (IFA)*

Réf. : CJUE, 17 mai 2017, aff. C-365/16 (N° Lexbase : A9846WCN) et C-68/15 (N° Lexbase : A9847WCP)

1. Introduite par la loi de finances rectificative du 16 août 2012 (N° Lexbase : L0252IUU), la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3% sur les montants distribués tendait à compenser la perte de recettes (environ 800 millions d'euros) résultant de la suppression de la retenue à la source sur les dividendes distribués à des organismes de placement collectif étrangers et à favoriser l'autofinancement des entreprises. La CJUE, par deux décisions en date du 17 mai 2017, s'est opposée à cette contribution additionnelle à l'IS de 3 % (CJUE, 17 mai 2017, aff. C-365/16 et C-68/15).

En s'appliquant à tous les montants distribués par les entités assujetties à l'impôt sur les sociétés, y compris à partir des bénéfices réalisés à l'étranger et des produits de participations ayant ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales, la contribution de 3 % sur les dividendes tendait aussi à instaurer une cotisation minimale pour les groupes français fortement implantés à l'étranger. A la faveur d'un amendement parlementaire, le produit de la taxe a été pratiquement doublé par l'assujettissement cumulatif des dividendes distribués entre sociétés, sauf entre sociétés d'un même groupe fiscalement intégré. La prévision de recette a été portée à 1,6 milliard d'euros ; elle était de 2,2 milliards dans la dernière loi de finances (N° Lexbase : L0759LC4).

L'application cumulative en cascade de la contribution de 3 % sur les dividendes, y compris sur les dividendes distribués entre sociétés n'appartenant pas au même groupe d'intégration fiscale, a été immédiatement contestée à plusieurs titres, spécialement sur le terrain juridique. D'une part, elle était critiquable au regard du régime mère-fille gouverné par la Directive européenne (1) (Directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011 N° Lexbase : L5957IR3) ; d'autre part, en tant qu'elle limitait l'exonération aux montants distribués entre sociétés fiscalement intégrées, elle comportait un élément de discrimination certain, notamment au regard de la liberté d'établissement

dans l'Espace économique européen (2). Ces observations n'ont pas été suivies d'effet dans les commentaires administratifs publiés au BOFIP, lesquels se sont bornés, sur ce point, à prévoir l'imputation des retenues à la source prélevées à l'étranger sur les dividendes reçus de filiales situées dans des pays tiers (3).

L'exemple de la contribution française de 3 % sur les dividendes semble avoir inspiré le législateur belge lorsque, près d'un an plus tard, il a introduit la "*fairness tax*" par une loi du 30 juillet 2013.

2. Les deux contributions ont été successivement contestées, en Belgique et en France, sur les terrains constitutionnels et du droit de l'Union européenne.

Après les décisions du Conseil constitutionnel (n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016 N° Lexbase : A7362R4G) et du Conseil d'Etat (CE 8° et 3° ch. — r., 29 mars 2017, n° 399 506, inédit au recueil Lebon N° Lexbase : A6223UNS), qui concernent la seule contribution française de 3 % sur les dividendes, les deux récents arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne du 17 mai 2017 ont fixé l'essentiel.

Le législateur français s'est incliné une première fois en étendant, par la loi de finances rectificative pour 2016 du 29 décembre 2016 (N° Lexbase : L0859LCS), le bénéfice de l'exonération aux distributions en faveur de sociétés, françaises ou étrangères, qui satisfont aux conditions de l'intégration fiscale, et notamment à celle de détention, directe ou indirecte, de 95 % du capital de la société distributrice (4). De nouvelles étapes sont attendues et le programme du président Macron prévoit l'abolition pure et simple de la contribution de 3 % sur les dividendes.

Les récentes décisions du Conseil d'Etat et de la Cour de justice devraient également ouvrir la voie aux restitutions des contributions indûment versées par le passé. Leur fondement comme leur objet sont bien distincts :

— d'une part, l'exonération des montants distribués aux sociétés mères, françaises ou étrangères, détenant plus de 95 % de la société distributrice ;

— d'autre part, la réduction d'assiette à raison des produits de filiales ouvrant droit au régime des sociétés mères et détenues à raison de 10 % au moins.

— **Exonération des montants distribués aux sociétés mères, françaises ou étrangères, détenant plus de 95 % de la société distributrice, y compris en l'absence d'intégration fiscale**

3. La double ou multiple imposition économique des montants distribués entre sociétés a été contestée devant le Conseil constitutionnel, sur le terrain de l'égalité devant la loi et les charges publiques, à plusieurs titres ; il en a été de même pour la restriction apportée à l'exonération des montants distribués entre les seules sociétés fiscalement intégrées (5).

Le Conseil constitutionnel a retenu un seul grief, qui n'était pas le principal, fondé sur la méthode législative consistant à faire référence au régime de l'intégration fiscale, qu'il n'a pas jugé pertinente (6). Le Conseil ne s'est pas prononcé sur les autres moyens (7). Il a par ailleurs reporté dans le temps les effets de sa décision, jusqu'au 1er janvier 2017, afin de laisser au législateur le temps de remédier à l'inconstitutionnalité constatée, ce qui a été fait par la loi de finances rectificative pour 2016.

La différence de traitement fiscal injustifiée est également contraire à la liberté d'établissement en droit de l'Union européenne, aux clauses de non-discrimination figurant dans les conventions bilatérales pour éviter la double imposition et, plus généralement, au principe de non-discrimination protégé par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

Cette dernière a la portée la plus étendue puisqu'elle bénéficie tant aux situations purement internes qu'à celles impliquant des sociétés mères de pays extérieurs à l'Union européenne, sous réserve qu'elles soient établies dans des Etats ayant conclu avec la France des conventions d'échange d'information appropriées. C'est sur ce fondement que, sans viser les autres instruments internationaux, le Conseil d'Etat s'est prononcé à son tour dans sa décision du 29 mars 2017 pour annuler le paragraphe du BOFIP contesté devant lui par la voie du recours pour excès de pouvoir à l'occasion duquel il avait posé la QPC n° 2016-571.

4. Comme le défaut de conformité de l'article 235 ter ZCA du CGI (N° Lexbase : L5825LCQ) à tous ces instruments internationaux est caractérisé sur ce point depuis l'origine, l'interdiction d'application qui en résulte, c'est-à-dire l'extension de l'exonération des montants distribués à des sociétés mères, françaises ou étrangères, à 95 % même en l'absence d'intégration fiscale, produit ses effets depuis l'origine également.

Elle n'est pas limitée par le report de l'abrogation du texte législatif par le Conseil constitutionnel. Sans que le Conseil

d'Etat se prononce à ce sujet dans le cadre du recours pour excès de pouvoir dont il était saisi, sa décision ouvre donc la voie, sur le fondement des normes conventionnelles, à la restitution des contributions acquittées au titre des distributions antérieures au 31 décembre 2016, sous réserve qu'elle ait été demandée dans les délais de prescription du droit commun.

Depuis le 1^{er} janvier 2017, les montants distribués par des sociétés françaises aux sociétés mères françaises ou étrangères qui les détiennent, directement ou indirectement, à plus de 95 % sont exonérés dans les conditions désormais définies par l'article 235 ter ZCA du CGI modifié par la loi de finances rectificative pour 2016. La perte de recettes annuelles pour le budget de l'Etat a été estimée à 200 millions d'euros et temporairement compensée par l'accélération de certains autres versements.

— **Déduction des produits perçus de filiales de l'assiette de la contribution de 3 % sur les montants distribués par les sociétés mères**

5. Le défaut de conformité de la contribution de 3 % sur les montants distribués avec la Directive européenne 2011/96/UE dite "Directive mère-fille" pouvait être envisagé selon une alternative :

— ou bien la contribution peut être considérée comme une retenue à la source au sens de l'article 5 de la Directive et alors, elle aurait été prohibée pour les distributions faites par des filiales au bénéfice de sociétés mères détenant au moins 10 % du capital de la société distributrice, ce qui aurait conduit à une extension plus large de l'exonération qu'on vient d'examiner puisque le seuil pertinent serait passé de 95 % à 10 % ;

— ou bien la contribution est un impôt additionnel à la charge d'une société mère qui a, par hypothèse, perçu des produits de filiales sur lesquels elle a déjà acquitté l'impôt sur les bénéfices réalisés à raison de la quote-part forfaitaire de frais et charges de 5 % et alors l'article 4 de la Directive interdirait que ces mêmes produits de filiales soient inclus dans l'assiette de la contribution due par la société mère lors de ses propres distributions.

La nature ambiguë de la contribution de 3 % sur les dividendes, comme de la "*fairness tax*" belge, prêtait à la discussion sur l'un et l'autre terrains. Les gouvernements belge et français soutenaient en substance que les impositions litigieuses n'étaient ni l'une, ni l'autre, de manière à échapper aux contraintes tant de l'article 4, que de l'article 5 de la Directive européenne.

Sur l'article 5, la Cour de justice a rappelé que, conformément à ses précédentes décisions, une retenue à la source au sens du texte doit être à la charge de l'actionnaire, sans que l'on puisse contourner cette exigence par une analyse économique en termes de répercussion d'impôts de distribution établis au nom de la société distributrice (8).

6. Sur l'article 4, la Cour a essentiellement retenu que l'objet de la Directive "mère-fille" est d'éviter la double imposition économique des bénéfices distribués du chef de la société mère. Puis, procédant à l'analyse du texte et de son contexte, elle a relevé que l'article 4 prohibe l'imposition des produits de filiales au-delà de la quote-part de 5 % sans distinguer suivant que le fait générateur de l'impôt est la réalisation ou la distribution des produits de filiales, ni que l'impôt de distribution est distinct de l'impôt sur les bénéfices réalisés (9).

Comme la Cour de justice a été interrogée exclusivement sur l'interprétation de ces deux textes, à l'occasion de litiges nationaux régis par des textes qui englobent sans distinction à la fois des situations directement visées par la Directive "mère-fille", des situations purement nationales et des situations pouvant impliquer des dividendes reçus de pays tiers, les deux arrêts du 17 mai 2017 ne distinguent pas davantage et sont exprimés en termes généraux (10). Il incombe désormais aux juges nationaux, c'est-à-dire en France au Conseil d'Etat, de déterminer la portée, en quelque sorte territoriale, qu'ils entendent donner à cette interprétation. En Belgique comme en France, le principe constitutionnel d'égalité devant la loi devrait conduire à une application uniforme tendant à exclure de l'assiette de la contribution de 3 % sur les dividendes comme de la "*fairness tax*" les montants correspondant à des produits reçus de filiales européennes mais aussi nationales ou situées dans des pays tiers (sauf clause anti-abus).

L'arrêt rendu dans l'affaire belge précise que la solution s'impose sans distinguer suivant que les produits de filiales sont distribués l'année même de leur perception ou postérieurement (11). La même solution devrait prévaloir en France pour l'assiette de la contribution de 3 % sur les dividendes, ce qui devrait être favorable aux entreprises, au prix d'un minimum de suivi des dividendes reçus de filiales et de leur imputation sur les montants distribués. Puisque l'instauration de l'imposition cumulative en cascade des dividendes distribués entre sociétés mères et filiales (hors intégration fiscale) devait doubler le produit de la contribution de 3 % sur les dividendes, son abolition devrait représenter environ la moitié du produit budgétaire de cet impôt.

— **Conclusions**

7. La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les montants distribués est un des rares impôts à cumuler autant de griefs et vraisemblablement le seul à être condamné à tant de titres. Le grief d'atteinte à l'égalité devant la loi a été retenu au regard tant de la Constitution que de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme. Il l'aurait aussi bien été au regard du droit de l'Union européenne et des conventions fiscales bilatérales. Le défaut de conformité à la Directive européenne "mère-fille" est également confirmé.

Seul l'ancien précompte, auquel la contribution de 3 % s'apparente à certains égards, encourait des griefs similaires mais ils n'avaient pas été révélés si nettement. En termes financiers, les enjeux sont moins importants mais n'en restent pas moins considérables. Espérons qu'avec cette deuxième expérience malheureuse le législateur fiscal aura compris la leçon et se montrera plus attentif aux mises en garde de la société civile et de ses experts.

8. Le second enseignement de ces affaires est qu'elles illustrent l'aspect moderne de l'égalité devant la loi et les charges publiques. Jadis, dans l'esprit de la révolution française, le principe d'égalité tendait à abolir les privilèges, non sans indemnité d'ailleurs. Tel n'est plus le cas de nos jours où il tend plus concrètement à élargir le champ d'application de mesures favorables à tous ceux qui se trouvent dans la même situation au regard du dispositif en question. La promotion de l'égalité des sexes n'a pas mis fin aux congés de maternité ; elle a servi de fondement à l'extension des congés de paternité.

De même, la sanction de la discrimination opérée par le législateur fiscal, suivant que les sociétés concernées par une distribution faisaient partie d'un groupe fiscalement intégré ou non, a nécessairement été l'extension de la mesure favorable à l'ensemble des sociétés contrôlées à 95 %, y compris hors de l'intégration fiscale.

Le droit de l'Union européenne est expressément en ce sens : il n'interdit pas les mesures nationales favorables mais il prescrit d'en faire bénéficier les situations comparables qu'il protège et de restituer les impôts perçus au mépris de ses exigences. Les conventions fiscales bilatérales aussi, qui interdisent toute imposition autre ou plus lourde que celles qui s'appliquent aux nationaux placés dans la même situation. Si la Constitution et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme ne sont pas aussi explicites sur la sanction de l'atteinte au principe d'égalité, les affaires relatives à la contribution de 3 % montrent que la solution n'est pas différente.

(1) Ph. Derouin, *La contribution de 3 % sur les montants distribués et le régime des sociétés mères et filiales : de Charybde en Scylla ?*, Droit fiscal, n° 40, 4 octobre 2012, 457 ; E. Dinh, *Contribution de 3 % au titre des montants distribués : quelle compatibilité avec les engagements internationaux de la France ?*, Droit fiscal, n° 10, 7 mars 2013, 178 ; C. Valentin et B. Lacombe, *La nouvelle contribution de 3 % sur les revenus distribués à l'épreuve du droit communautaire*, RTD fin., 2012, n° 3, chron., p. 132.

(2) E. Dinh, *op. cit.*, §§ 19-23.

(3) BOI-IS-AUT-30, paragraphe 240 (N° Lexbase : X2468AMD).

(4) Loi de finances rectificative pour 2016, art. 95.

(5) Voir le mémoire présenté par l'auteur et Me Marc Pelletier, pour la société requérante devant le Conseil constitutionnel sur la QPC n° 2016-571, le 13 juillet 2016 sur www.philippe-derouin.com.

(6) Décision n° 2016-571 QPC, points 7 à 9.

(7) Ph. Derouin et M. Pelletier, *Contribution de 3 % : inconstitutionnalité de l'exonération des distributions au sein des seuls groupes fiscalement intégrés*, Aperçu rapide, Dr. Fisc., 2016, n° 40, 567.

(8) Aff. C-68/15, points 62 à 68.

(9) Aff. C-68/15, points 70 à 80 ; aff. C-365/16, points 21 à 33.

(10) Aff. C-68/15, points 69 et 82 et 3 du dispositif ; aff. C-365/16, points 20 et 35 et dispositif.

(11) Aff. C-68/15, points 75 à 82 et point 3 du dispositif.